

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

108990

**EKONOMİK DEĞİŞİM SÜRECİNDE**  
**KAZAKİSTAN GELİR VERGİSİ**  
*(Türkiye Gelir Vergisi ile Karşılaştırmalı Analizi)*

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Gülmira DOĞALOVA**

108990

**DANIŞMAN: Prof. Dr. İsmail TATLIOĞLU**

**BURSA 2001**

**T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU**  
**DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

## İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	I
KISALTMALAR	VI
GİRİŞ	1

### I.BÖLÜM

#### SERBEST PİYASA MODELİNDE GELİR VERGİSİNİN KURAMSAL VE KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

A-VERGİNİN TANIMI VE ÖNEMİ	3
a-Tanımı	3
b-Önemi	4
c-Başlıca Özellikleri	6
aa- Vergilendirme yetkisine sahip kuruluşlarca alınması	6
bb- Vergi karşılıksız bir ödemedir	6
cc- Vergi hukukî cebre dayanak alınmaktadır	6
dd- Vergiler gerçek veya tüzel kişilerden alınır	7
ee- Vergi para ile ödenir	7
d-Vergilemeye İlişkin Bazı Temel Kavramlar	7
aa- Verginin Konusu (Mevzuu)	7
bb-Vergi Yükümlüsü (Mükellef)	8
cc-Vergiyi Doğuran Olaylar	9
dd-İstisna ve Muafiyetler	9
ee-Verginin Matrahı	9
ff- Vergi Tarifesi ve Oranları	10
gg-Verginin Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsili	10
e- Vergi Ödeme Gücü Göstergeleri	11
<b>B-GELİR KAVRAMI</b>	12
a-Dar Anlamda Gelir (Kaynak Teorisi)	12
b-Geniş Anlamda Gelir (Safi Artış Teorisi)	12
<b>C-GELİR VERGİSİNİN TARİHÇESİ VE TEORİK ÖZELLİKLERİ</b>	14
a- Gelir Vergisinin Tarihçesi	14
b-Gelir Vergisinin Teorik Özellikleri	15

## II. BÖLÜM

### 1991 YILI ÖNCESİ KAZAKİSTAN'IN VERGİ SİSTEMİ

<b>A- KAMU KESİMİNDEN GELEN BÜTÇE GELİRLERİ</b>	16
a- Muamele Vergisi	16
aa- Tanımı ve Tarihçesi	16
bb- Vergileme Yöntemi	17
b- Kamu İktisadî Teşebbüsleri (K.İ.T.) den Alınan Kâr Payları	18
aa- Faiz Olarak Ödenenler	18
bb- Durum Rantı	18
cc- İşletmede Oluşan Kâr Bakiyesi	19
c- Kooperatif Kesimdeki Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	19
aa- Tüketim Kooperatifleri ile Toplumsal İçerikli Örgütlerden Alınanlar	19
bb- Kolhozların Ödedikleri Vergiler	20
d- Toplumsal Güvenlik Fonu İçin Yapılan Kesintiler	20
e- Görülmeyen Bütçe Gelirleri	20
<b>B- HALKTAN ALINAN BÜTÇE GELİRLERİ</b>	21
a- Bireysel Gelir Vergileri	21
b- Tarımsal Vergiler	22
c- Özel Ailevî Durumlarda Olanlardan Alınan Vergiler	22
d- Mahalli İdarelerce Alınan Mahalli Nitelikli Vergiler	23

## III. BÖLÜM

### PİYASA EKONOMİSİNE GEÇİŞ SÜRECİNDE KAZAKİSTAN'IN GELİR VERGİSİNİN YAPISI, İŞLEYİŞİ VE AKSAYAN YÖNLERİ

<b>A- PİYASA EKONOMİSİNE GEÇİŞ SÜRECİNDE KAZAKİSTAN'IN SOSYAL VE EKONOMİK YAPISI</b>	24
<b>B- SERBEST PİYASA EKONOMİSİNDE KAZAKİSTAN'IN VERGİ SİSTEMİ VE GELİŞİMİ</b>	26
a- Katma Değer Vergisi	27
b- Gelir Vergisi	27
c- Gayrimenkul Üzerinden Alınan Vergi	27

d- İthalat ve İhracat Vergisi	28
e- Aksiz Vergisi	28
f- Taşıtlar ve Makineler Vergisi	28
<b>C-KAZAKİSTAN'IN GELİR VERGİSİ</b>	29
a- Gelir Vergisinin Mükellefi ve Mükellefiyet Şekilleri	29
aa- Tam Mükellef Olmanın Şartları	29
bb- Dar Mükellef Olmanın Şartları	31
b- Gelir Vergisinin Konusu	31
c- Toplam Yıllık Gelir	31
aa-İş Ücreti Olarak Elde Edilen Gelirler	32
bb-Girişimcilik Faaliyetleri Gelirleri	33
cc-Gayrimenkul Üzerinden Sağlanan Gelirler	34
d- Kesintiler ve Zararlar	38
e- Gelir Vergisi Oranları	44
aa-Gerçek Kişiler İçin Gelir Vergisi Oranları	44
bb-Tüzel Kişiler İçin Gelir Vergisi Oranları	44
cc-Ödemenin Kaynağından Kesilen Kar Payı Vergisi Oranları	44
dd-Ödeme Kaynağında Kesilen Faiz Gelirleri Üzerine Vergi Oranları	45
ee-Dar Mükelleflerin Ödeme Kaynağından Kesilen Gelir Vergisi Oranları	45
f- Gelir Vergisi Kolaylıkları	46
g- Dar Mükelleflerin Vergilendirilmesi	47
h- Vergi Kayıt Kuralları	48
ı- Vergileme Süreci	51
aa- Gelirlere İlişkin Beyannamenin Verilmesi	51
bb- Ödeme Kaynağında Verginin Tevkif Edilmesi	51
cc- Gelir Vergisi Üzerine Cari Ödemeler	52
dd- Yıl Topamları Üzerine Gelirin Ödenmesi	53
<b>D- KAZAKİSTAN GELİR VERGİSİNİN AKSAYAN YÖNLERİ</b>	53

#### IV.BÖLÜM

#### TÜRK GELİR VERGİSİ

<b>A- GELİR VERGİSİNE İLİŞKİN BAZI KAVRAMLAR</b>	57
a- Gelir Vergisinin Konusu	57

b- Vergiye Tabi Gelirler	57
c- Gelir Vergisinde Mükellefiyet Şekilleri	57
<b>B- GELİR UNSURU VE GELİRİN TESPİTİ</b>	<b>58</b>
a- Ticarî Kazançlar	58
aa- Ticarî Kazancın Tanımı	58
bb- Ticarî Kazancın Tespit Şekilleri	58
cc- Ticarî Kazançtan İndirilen Giderler	59
dd- Kanunen Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler	59
ee- Basit Usulde Ticarî Kazancın Tespiti	60
ff- Ticarî Kazançla İlgili Muaflık (Esnaf Muaflığı)	61
gg- Ticarî Kazançlarda İstisnalar	62
hh- Ticarî Kazançlarda Tevkifat	63
ii- Ticarî Kazancın Beyanı	65
b- Ziraî Kazançlar	65
aa- Tanımı ve Niteliği	65
bb- Ziraî Kazancın Tespit Şekilleri	66
cc- Ziraî Kazançlarda İstisnalar	67
dd- Ziraî Kazançlarda Vergi Tevkifatı	67
c- Serbest Meslek Kazancı	68
aa- Niteliği ve Kapsamı	68
bb- Serbest Meslek Kazancın Saptanması	69
d- Vergi Dışı Serbest Meslek Kazançları (Muafiyet ve İstisnalar)	70
aa- Ebe, Arzuhalci vb. Muaflığı	70
bb- Telif Kazançları İstisnası	70
cc- Sergi ve Panayır İstisnası	71
dd- Teşvik Ödülü İstisnası	71
e- Ücretler	71
aa- Ücretin Tanımı ve Unsurları	71
bb- Ücretlerin Vergilendirilmesi	71
cc- Ücretlerde Muaflık ve İstisnalar	72
f- Gayrimenkul Sermaye İradı	73
aa- Tanımı	73
bb- Gayrimenkul Sermaye İradının Vergilenme Usulü	73
cc- Vergi Dışı Gayrimenkul Sermaye İradı (Konut İstisnası)	73

dd- Gayrimenkul Sermaye İratlarında Vergi Güvenlik Önlemi (Emsal Kira Bedeli)	74	
g- Menkul Sermaye İradı	74	
aa-Niteliği	74	
bb-Menkul Sermaye İradının Vergilenme Usulleri	75	
cc- Menkul Sermaye İratlarında İstisnalar (Enflasyon İndirimi)	77	
h- Diğer Kazanç ve İratlar	78	
aa- Değer Artışı Kazançları	78	
bb- Arızı Kazançlar	78	
ı- Beyan Esası ve Gelirin Toplanması	79	
aa- Yıllık Beyanname	79	
bb- Muhtasar Beyanname	80	
cc- Münferit Beyanname	81	
dd- Geçici Vergi	81	
ee- Vergi Oranları	82	
<b>C- KURUMLAR GELİR VERGİSİ</b>	83	
a-Kurum Kavramı ve Kurum Kazancı	83	
b- Kurumlar Vergisinin Gerekliği	84	
c- Vergilendirme Tekniği		
<b>V.BÖLÜM</b>		
<b>TÜRKİYE GELİR VERGİSİ İLE KAZAKİSTAN GELİR VERGİSİNİN</b>		
<b>KARŞILAŞTIRILMASI</b>		86
<b>SONUÇ</b>	91	
<b>KAYNAKÇA</b>	93	

**KISALTMALAR**

a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.t	: Adı geçen tez
bkz.	: Bakınız
C.	: Cild
Gos-Plan.	: Sovyet Devlet Planlaması
GSYİİ	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İ.Ü.	: İstanbul Üniversitesi
İTO	: İstanbul Ticaret Odası
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KATIAD	: Kazak-Türk İşadamları Derneği
md.	: Madde
NBK	: Kazakistan Ulusal Bankası/Merkez Bankası
No.	: Numara
s.	: Sayfa
S.B.E.	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
SSCB	: Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği
U.Ü.	: Uludağ Üniversitesi
vb.	: Ve benzeri

## GİRİŞ

Geçmişte olduğu gibi günümüzde de ekonomik kalkınma ve gelişmenin gerçekleştirilmesinde devlet çeşitli ekonomik ve sosyal görevler üstlenmiştir. Özellikle, gelişmekte olan ülkelerde devlete ekonomik kalkınma süreci içinde önemli görevler düşmektedir. Bu görevlerini yerine getirebilmesi ve egemenliğini sürdürebilmesi bakımından düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu ihtiyacı gidermek için vergiye borçlara, harç, şerefiye, resimler gibi gelirlere başvurur. Ekonomik sistemleri ne olursa olsun, dünya ülkelerinde devlet gelirlerinin en önemli kısmını vergiler oluşturmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde verginin önemi büyüktür. Dolayısıyla piyasa ekonomisine geçmekte olan Kazakistan için de iyi bir vergi sisteminin gereği açıktır. Bu nedenle biz tezimize konu olarak "Ekonomik Değişim Sürecinde Kazakistan Gelir Vergisi"ni seçtik. Tez konumuzun çerçevesinde, piyasa ekonomisinde vergi gelirleri içindeki en önemli unsur olan gelir vergisinin Kazakistan'daki uygulamasını ve onun işleyişteki sorunlarını ele alacağız. Ayrıca, çalışmamız Türkiye gelir vergisi ile Kazakistan gelir vergisinin karşılaştırılmasını da içermektedir.

Çalışmamızın ilk bölümünde serbest piyasa modelinde verginin kavramsal ve kuramsal çerçevesi genel olarak değerlendirilmiştir. Bu bölümde verginin tanımı, önemi, tarihçesi ve başlıca özelliklerini açıklamaya çalıştık.

Kazakistan'ın 1991 yılından önceki ve sonraki mali durumu birbirinden farklıdır. Tezimizin ikinci bölümünde, günümüzde Kazakistan'da uygulanmakta olan gelir vergisinin daha iyi anlaşılabilmesi için, daha önce SSCB dahilinde sosyalist ekonomiye sahip olan Kazakistan'ın vergi sistemini incelemeyi uygun bulduk. Yüzyıllardır işlemekte olan özel mülkiyet, işletmecilik, ortaklık ve rekabet gibi kavramları içeren piyasa modeli sosyalist ekonomiye sahip olan Sovyetler Birliği tarafından hırsızlık ve soygunculuk sistemi olarak algılanageldi. 1991 yılına kadar olan Sovyet döneminde devletçilik ön planda olduğundan üretim araçları devletin elindeydi. Sovyetlerde özel kesim ve özel mülkiyet olmadığından dolayı vergi sistemi de buna bağlı olarak gelişmemiştir. Bundan



dolayı, bağımsızlığını yeni kazanmış Kazakistan'ın piyasa ekonomisine geçiş süreci elbette zor olacaktır ve belli bir süreç işleyecektir.

Tezimizin esas kısmını oluşturan üçüncü bölümünde ise piyasa ekonomisine geçmekte olan Kazakistan'da şimdi uygulanmakta olan vergi türleri ve gelir vergisi üzerinde durduk. Genel olarak gelir vergisinin yapısını, işleyişini ve onun aksayan yönlerini ele almaya çalıştık.

Piyasa ekonomisine geçerken Kazakistan, gelir vergisini daha geniş kapsamlı biçimde geliştirmek ve belli bir mantığa kavuşturmak zorundadır. Buna hızla geçişin kolay yolu da Türkiye gibi piyasa ekonomisini yaşamış ülkelerin gelir vergisi sistemini inceleyerek, gerekirse iyi taraflarını uygulamaktan geçmektedir. Bu mülahaza ile, çalışmamızın dördüncü bölümünde Türkiye'de uygulanmakta olan gelir vergisi sistemi hakkında genel bir değerlendirme yaptık.

Son olarak, beşinci bölümde Türkiye gelir vergisi ile Kazakistan gelir vergisini değerlendirme mahiyetinde genel olarak karşılaştırmaya çalıştık.. 1950'lerde modern vergi sistemine geçiş yapan Türkiye ile bağımsızlığını yeni kazanmış ve daha serbest piyasa ekonomisine geçiş sürecini yaşamakta olan Kazakistan'ın gelir vergisini mukayese etmek elbette zordur. Bununla birlikte, her iki ülkede uygulanmakta olan gelir vergisi sistemindeki benzer ve farklı taraflarını ortaya koymaktaki amacımız, bu karşılaştırmamızın Kazakistan gelir vergisindeki birtakım aksaklıkların giderilmesi bakımından öneri geliştirmede istifadeli olması istikametindedir.

Tezimizin sonuç kısmında ise çalışmamızın genel bir değerlendirilmesini yapmaya ve uygun bulduğumuz tekliflerimizi önermeye çalıştık.

## I.BÖLÜM

### SERBEST PİYASA MODELİNDE GELİR VERGİSİNİN KURAMSAL VE KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

#### A- VERGİNİN TANIMI VE ÖNEMİ

##### a- Tanımı

Kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne göre, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemelerdir. Mali, ekonomik, sosyal ve siyasi nedenlerle uygulamaya konulmaktadır. Uygulama şekli, yönetimi ve yasal olarak yapılmış olan düzenlemeler, toplumun vergi karşısındaki ilgi ve tepkisini belirleyen en önemli faktörlerdir. Vergi, Türkçe bir terim olup, köken itibariyle anlamı; hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri belirtmektedir.<sup>1</sup>

Vergi kavramı ile ilgili olarak gerek eski, gerekse yeni mali literatürde tam bir görüş birliği olmayıp, verginin tanımı günün koşullarına ve tanımı yapan kişinin yaklaşımına bağlı olarak farklılık göstermektedir.<sup>2</sup> Bu konudaki tartışmalara girmeden verginin günümüzdeki anlamını yansıtan bir kaç tanıma yer verilmesinin yararlı olduğunu düşünüyoruz. F. Neumark, vergiyi: “*iktisadi kıymetlerin (kaydetsen para meblağlarının) münferit iktisatlardan siyasi cebir altında devlete veya müdevver salahiyetlere sahip diğer şahıslarına bir karşılık mucip olmadan yapılan transferi demektir, bu transferde icrası lazım gelen münferit ödemelerin şartları, bilhassa nevî, ölçüsü, sebep ve zamanı, umumi kanun hükümleri çerçevesinde olmak üzere ekseriya otoriter şekilde, o ödemeleri kabul eden makam tarafından tespit edilir*”, olarak tanımlamıştır. Orhan Dikmen ise vergiyi: “*devlet veya devredilmez vergilendirme yetkisine sahip diğer kamu*

<sup>1</sup> N. S. Sayar, **Kamu Maliyesi, Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, C.1, İstanbul, 1975, s.77.

<sup>2</sup> A. Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ankara, 1999, s.116.

*tüzel kişilerince, fert ve kurumlardan, hukuki cebir altında, muayyen kaidelere göre ve karşılıksız olarak alınan para tutarıdır”* diye tarif etmiştir.<sup>3</sup>

Halil Nadaroğlu, günümüzün gereklerine uygun ve bütün fonksiyonlarını kapsar nitelikte olmak üzere vergiyi: *“vergi devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak yada kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla yasal esaslara uymak kaydıyla ve hukukî cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerce gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır”*, şeklinde tanımlamış bulunmaktadır.<sup>4</sup>

Devletin Egemenlik gücüne dayanarak elde ettiği gelirlerin en önemlisini oluşturan verginin temel özelliği herhangi bir karşılığa, bir kamu hizmetine bağlı olmaksızın bir takım parasal değerlerin, geri verilmemek üzere kesin biçimde kamu hizmetine aktarmasıdır.

#### b- Önemi

Günümüzde klasik liberal devlet anlayışı yerini müdahaleci, düzenleyici devlet kavramlarına bırakmıştır. Bunun sonucu olarak devlet, çeşitli ekonomik ve sosyal görevler yüklenmiştir. Bu görevi yerine getirebilmek için toplanan gelirlerin başlıca kaynakları; devletin zora dayanan vergi, harç, şerefiye ve resim gibi gelirler ile ve özel ekonomik faaliyetler, borçlanma ve emisyon gibi yollarla sağlanan diğer gelirlerden oluşmaktadır. Bu kamu gelirleri içinde vergiler, sahip oldukları fiskal ve ekstra fiskal fonksiyonları dolayısıyla önemli yeri tutarlar. Herkes vergilemenin önemli bir konu olduğunu kabul etmektedir. Vergileme, bir ulus ve birey olarak yaşantımız üzerinde derin ekonomik, sosyal ve politik etkilere sahiptir.<sup>5</sup>

Vergi fiskal fonksiyonuyla devlet tarafından yerine getirilen hizmet harcamaları için gerekli geliri sağlamaktadır. Kamu hizmetlerinin finansmanı için, vergiler dışındaki diğer mali araçlardan yararlanma olduğu halde gerek gelişmiş, gerekse az gelişmiş

<sup>3</sup> A. Akdoğan, a.g.e., s.117.

<sup>4</sup> A. Akdoğan, a.g.e., s.117.

<sup>5</sup> F. Giray, *Teoride ve Uygulamada Gelirden Alınan Vergilerde Vergi Sığınakları*, (Basılmamış Doktora Tezi), U.Ü., S.B.E., Bursa, 1994, s.1-2.

ekonomilerde iç ve dış borçlanmanın sınırlı olduğu ve emisyon yönteminin ekonomik ve toplumsal yapıda olumsuz sonuçlar yaratacakları için (enflasyona neden olma, gelir dağılımında adaletsizlik yaratmak gibi) en etkin ve devamlı gelir kaynağının vergiler olduğu kabul edilmektedir.<sup>6</sup> Nitekim vergilerin kamu gelirleri içindeki payı, gelişmiş ekonomilerde ise %70 civarındadır.

Vergiler diğer maliye politikası araçlarından (borçlanma, harç, şerefiye, resim gibi) sahip oldukları fiskal ve ekstra fiskal (iktisadi ve sosyal hayata müdahalenin etkin bir aracı) fonksiyonları dolayısıyla daha fazla önem taşırlar. Özellikle, XX. yüzyılın ikinci yarısından bu yana vergiler sadece kamu harcamalarını karşılayan bir gelir türü olmaktan çıkmış, iktisadi ve sosyal hayata müdahalenin etkin bir aracı haline gelmiştir.

Gelir dağılımının iyileştirilmesi, uluslararası rekabet gücünün artırılması, kalkınmanın hızlı, adil ve dengeli bir şekilde sağlanabilmesi, yatırımlar, işsizlik, ekonomik istikrar, ülkenin çeşitli bölgeleri arasındaki gelişmişlik farklılıkları, ihracat, ithalat düzeyi, ödemeler dengesi, tarım, sanayi ve ticaret sektöründeki gelişmeler gibi ekonomik hedefler ve sonuçlar ile vergiler arasında yakın ve organik ilişkiler mevcuttur. Gelişmiş ülkelerde devlet, kişiler arasında gelir dağılımı ve fırsat eşitliği sağlamak için gerekirse vergi politikalarını bir araç olarak kullanabilmekte, bu sayede vergi adaletinin sağlanması mümkün olmaktadır. Yani, vergi, maliye politikasının önemli araçlarından biri olduğu için devletin sosyal hayata müdahalesinin de en etkin aracıdır.<sup>7</sup>

Vergiler, ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşmak için bir araçlardır. Vergi, sermaye birikimini yaratması dolayısıyla kalkınma politikasının bir aracı da olabilmektedir. Bir vergi sisteminin, ekonomik gelişmeyi etkileyebileceği birçok yol bulunmaktadır. Vergi sistemi, toplumun ihtiyaçlarını en iyi şekilde giderebilmek için kaynakları etkin olarak kullanmak, tahsis etmek, talep yönetimi, riskler almak, sermayeyi geliştirecek yatırımlar yapmak, toplam tasarruf hacmini artırmak ve belirli sektörlere yöneltmek, çalışma için teşvikler ve fırsatlar yaratmak, gelir ve servetin yeniden dağılımı, ekonomik büyüme, hem üretim hem de tüketimle ilgili olarak teşviki veya ithalatın teşvik edilmesi üzerine etkili olmaktadır.<sup>8</sup>

<sup>6</sup> F. Heper, **Toplumsal Yapı ile Vergi Yapısı Arasındaki İlişkiler**, Eskişehir, 1981, s.18.

<sup>7</sup> A. Zulunov, **Kurumlar Vergisi Üzerine Bir İnceleme (Türkiye ve Özbekistan Örneği)**, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, U.Ü., S.B.E., Bursa, 1995, s.4.

<sup>8</sup> F. Giray, a.g.t., s.2.

Verginin bu sayılan işlevlerine ilave olarak, devletin gelir sağlama dışında özellikle ekonomide istikrarı sağlaması ve geri ödeme olayının olmaması verginin tercih edilmesine neden olmuştur.

Vergiler aynı zamanda özellikle az gelişmiş ülkelerin döviz rezervlerini maksimize etmek için ihracata ve tüm dış ticaret faaliyetlerini etkileyebilir.

Vergiler birtakım sosyal amaçlara ulaşılmasında da kullanılan mali araçlardır. Vergi sistemlerindeki çeşitli istisna ve muafiyetler, indirimler, vergi yükünün ekonomik güce göre ayarlanmasını sağlayan artan oranlı tarifeler, yatay ve dikey eşitlikler genellikle sosyal amaç için kullanılan vergi teknikleridir.

### c-Başlıca Özellikleri

#### aa- Vergilendirme yetkisine sahip kuruluşlarca alınması

Vergi, devletin egemenliğine dayanır. Ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, ülkelerin anayasalarının çizdiği sınırlar içerisinde ve yetkili kuruluşlar tarafından alınan bir mâlî yükümlülüktür. Kural olarak vergi yetkisi, egemenlik gücüne sahip tek kuruluş olan devlete aittir.

#### bb- Vergi karşılıksız bir ödemedir

Mükelleflerin ödediği vergiler dolayısıyla devletten özel bir karşılık beklentilerinin olmayacağını ifade eder. Oysa, bazen zora dayanan devlet borçlandırmalarında bile borç, süre dolunca geri verilir.<sup>9</sup> Az vergi ödemekte olan bir kişinin kamu hizmetlerinden daha fazla yararlanabileceği gibi, çok vergi vermiş olan bir kimsenin, kamu hizmetlerinden daha az faydalanması mümkün olabilmektedir.<sup>10</sup>

#### cc- Vergi hukukî cebre dayanak alınmaktadır

<sup>9</sup> A. Erginay, **Kamu Maliyesi**, Ankara 1998, s.37.

<sup>10</sup> Ş. Aksoy, **Kamu Maliyesi**, İstanbul 1994, s.206.

Vergi zora dayanan kesin bir ödemedir. Vergisini vermek istemeyene karşı, gerektiğinde zora başvurulur. Verginin zora dayanması temel bir kural olmakla beraber kanunla konulması ve alınması, demokratik ülkelerde nihayet milletin izni olduğu anlamına gelir. Kanunlar, milleti temsil eden meclislerce yapıldığına göre, vergi konulması dolaylı olarak fertlerin önceden verilmiş iznine dayanmaktadır.<sup>11</sup>

#### dd- Vergiler gerçek veya tüzel kişilerden alınır

Bir vergiye tabi olan gerçek ve tüzel kişilere yükümlü/mükellef adı verilmektedir. Genel olarak vergi yükümlüsünün kapsamına ülke ile iktisadî ilişki içinde bulunan tüm kişiler girmektedir.<sup>12</sup>

#### ee- Vergi para ile ödenir

Vergilerin günümüzde para şeklinde ödenmesi, önemli niteliklerinden birisidir. Trampa ekonomisinin geçerli olduğu dönemlerde aynı (mal ve hizmet) olarak yerine getirilen vergi ve malî yükümlülükler para ekonomisinin gelişmesiyle yerini nakdî (parasal) ödemelere bırakmıştır. Özellikle az gelişmiş ülkelerde seyrek de olsa verginin aynı olarak ödenmesi durumlarına gelişmiş ülkelerde rastlanmamaktadır.<sup>13</sup>

#### d-Vergilemeye İlişkin Bazı Temel Kavramlar

Vergiler yükümlüler tarafından ödenmesi gereken yasal bir zorunluluktur. Vergi yasalarında vergilerin konusu, yükümlüsü, vergi doğuran olay, istisna ve muafiyetleri, matrahı, oranı, tarhi ve ödeme şartları belirtilir.

#### aa- Verginin Konusu (Mevzuu)

<sup>11</sup> A. Erginay, **Kamu Maliyesi**, s.38.

<sup>12</sup> M. Erdem, D. Şenyüz, İ. Tathoğlu, **Kamu Maliyesi**, Bursa 1998, s.92.

<sup>13</sup> M. Erdem, D. Şenyüz, İ. Tathoğlu, **Kamu Maliyesi**, s.92.

Verginin konusu üzerine vergi konulan ve doğrudan doğruya veya dolayısıyla verginin kaynağını teşkil eden iktisadî unsurdur. Bir mal veya eşya, bir hizmet, bir gelir, bir servet, üretim, tüketim ve benzeri olabilir.<sup>14</sup> Ancak, bu gün için kamu hizmetlerinden doğrusal ilişki içinde anlamlı bir yararlanmayı içeren konular gelir, servet ve tüketim olarak belirtilebilir. Kanun koyucu o ana kadar üzerine vergi konulmamış olan bir iktisadî unsurdan vergi alınmasına karar verebilir. Böylece, üzerinden vergi alınan o iktisadî unsur verginin konusunu teşkil eder. Her vergi kanunu ilk maddelerinde verginin konusunu açık bir şekilde belirtmeye çalışır. Örneğin, Gelir Vergisinin konusunu, gerçek kişilerin gelirleri oluşturmaktadır; gelir ise gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri irat ve kazançların safi tutarıdır.<sup>15</sup>

Vergi mevzuları, kanun koyucuları tarafından seçilip, saptanmakla beraber, bunun ülke iktisadına ve sosyal gerçeklere uygun olması gerekir. Verginin verimli ve adil olması, seçilen vergi mevzularının ülke gerek ve koşullarına uygun düşmesine bağlıdır. Bu anlamda yapıları ve süreklilikleri sebebiyle gelir, gider ve servet vergileri, koşulları içinde en uygun vergilerdir. Modern her ülkenin vergi sisteminde bu tür vergiler bulunur; bunlara temel vergiler denir.<sup>16</sup>

#### bb-Vergi Yükümlüsü (Mükellef)

Vergi yükümlüsü, yasal olarak üzerine düşen vergi yükünü ödemeye zorunlu olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Bu tanım sadece kanunî yükümlüyü kapsamına almaktadır. Oysa, vergi teorisinde kanunî yükümlüden ayrı olarak vergi sorumlusu (geçici ödeyici), aracı yükümlü (geçici yükümlü) ve nihai yükümlü kavramlarından da söz edilmektedir.<sup>17</sup>

Vergi Usul Kanununun 8'nci maddesinde vergi sorumlusu "verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir" diye tanımlanmıştır. Örneğin, bir işveren çalıştırdığı kişilere ödeme yapmadan önce, ödenecek ücret üzerinden gelir vergisi kesintisi yapmak ve bunu vergi dairesine yatırmaktan sorumludur.

<sup>14</sup> A. Erginay, **Kamu Maliyesi**, s.39 .

<sup>15</sup> Ş. Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.210.

<sup>16</sup> A. Erginay, **Kamu Maliyesi**, s.40.

<sup>17</sup> M. Erdem, D. Şenyüz, İ. Tathoğlu, **Kamu Maliyesi**, s.96.

Aracı yükümlü kendi adına ve hesabına ödediği vergiyi yasalara dayanarak başkasına yansıtan kişilerdir. Örneğin, ithal edilen bir makinanın vergisini ithalatçı öder sonra bu vergiyi aracın fiyatının üzerine koyarak makınayı satın alan üçüncü şahıslara aktarır. Bu durumda ithalatçı aracı yükümlü olmaktadır.

Nihaî yükümlü vergiyi en son ödeyen veya onu yüklenen kişidir. Ödenen bir vergi çeşitli biçimlerde başkalarına aktarılır. Verginin en son aktarıldığı bu kişilere nihaî yükümlü adı verilir.

#### cc-Vergiyi Doğuran Olaylar

Her verginin bir konusu ve mükellefi vardır. Devlet lehine bir alacağın doğması için bazı şartların gerçekleşmesi gerekir. Vergi yükümlülüğünün meydana gelmesi için ayrıca vergi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekir. Örneğin, gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar olduğu halde, vergi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Yani, kanun verginin doğumunu gelirin elde edilmesi şartına bağlamıştır. Vergi doğuran olayların gerçekleşmesi halinde yükümlü için vergi borcu doğmakta ve dolayısıyla devlet için vergi alacağı ortaya çıkmaktadır.

#### dd-İstisna ve Muafiyetler

İstisna, vergi kanunlarında esas itibarıyla vergilendirilmesi öngörülen bir konunun kısmen veya tamamen, geçici yada sürekli bir biçimde şarta bağlı veya bağlı olmayarak vergi dışında tutulmasını ifade eder.

Muafiyet, vergi yasalarına göre vergi borcu doğan bazı yükümlülerin kısmen veya tamamen geçici veya sürekli şarta bağlı olarak veya olmayarak vergi dışında tutulması sonucunu doğurmaktadır.<sup>18</sup>

#### ee-Verginin Matrahı

<sup>18</sup> M. Erdem, D. Şenyüz, İ. Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, s.98.



Vergi mevzularının, verginin hesaplanması için saptanan değer ve miktarlarına vergi matrahı denir. Gerçekten, alınacak vergi miktarlarını hesaplamak için vergi kanunlarında gösterilen oran veya miktarların belirli değer veya miktarlara uygulanması gerekir. Gelir vergisinde verginin mevzuu, gelirin kendisi; matrahı, safi tutarıdır. Örneğin, ücretten alınan gelir vergisinde, verginin mevzuu ücretin tamamı; matrahı bir uygulama şekline göre, özel indirim veya emeklilik kesintileri çıkarıldıktan sonra kalan kısımdır.<sup>19</sup>

Vergi matrahının tespiti iki şekilde yapılmaktadır; Birincisi, matrahın uzunluk, hacim, ağırlık, sayı v.s teknik miktar ve fiziki ölçülerden oluşmasıdır. Bu nitelikteki matrahlar miktar esaslı (spesifik) matrah adı verilmektedir. İkincisi ise değer, fiyat ve bedel gibi, iktisadî miktar olarak belirlenmiştir. Böyle matrahlar da değer esasına (ad valorem) dayalı matrahlar denilmektedir.<sup>20</sup>

Matrahın spesifik veya ad valorem olacağı yasama organının tercihinine bağlıdır. Enflasyonist eğilimlerin olduğu ekonomilerde konjonktürel dalgalanmalara karşı duyarsız olduğu için spesifik matrahlar tercih edilmez. Ad valorem matrahlar da değer veya fiyat artışları matraha yansıdığı anda konjonktüre karşı duyarlıdır. Böylece, verginin verimi düşmez; özellikle artan oranlı bir tarifenin uygulanmasında ad valorem matrahı vergiler talebi konjonktürel duruma göre otomatik olarak düzenlerler.<sup>21</sup>

#### ff-Vergi Tarifesi ve Oranları

Vergi miktarını hesaplariken matraha uygulanan ölçülere vergi tarifesi denilmektedir. Vergi oranı, vergi tarifesinin aslî unsurunu teşkil etmektedir. Tarife, matrahlarla oranlardan meydana gelen bir cetvel olduğu halde, oran alınan vergi miktarının yüzde ifadesidir.

#### gg-Verginin Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsili

Bir vergi borcu doğduktan sonra tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarını geçerek ortadan kalkar. Bunların tanımını yapmak gerekirse;

<sup>19</sup> A. Erginay, **Kamu Maliyesi**, s.40-41.

<sup>20</sup> Ş. Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.211

<sup>21</sup> M. Erdem, D. Şenyüz, İ. Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, s.99

-Tarh: Yüklünün ödeyeceği vergi borcunun yasalarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplanarak, parasal bir değer olacak biçimde hesaplanmasını ifade eder. Tarh işlemi vrgi idaresi tarafından gerçekleştirilir.

-Tebliğ: Verginin tarh edilmesi işleminden sonra bu tarhiyatın yükümlüye veya sorumlularına bildirilmesine tebliğ adı verilir. Günümüzde bildirim genellikle yazılı bir biçimde ve posta aracılığıyla yapılmaktadır.

-Tahakkuk: Vergi borcunun hesaplanıp, yükümlüsüne bildirdikten sonra, ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir.

-Tahsil: Verginin idare açısından tahsili mükellef açısından ödenmesi vergi borcunu ortadan kaldıran bir işlemdir.<sup>22</sup>

#### e- Vergi Ödeme Gücü Göstergeleri

Vergilerin temel kaynakları yükümlülerin gelri, servet ve giderleri olduğuna göre, ödeme gücünü de bu üç ölçüyle tanımlamak v açıklamak gerekmektedir. Gerçekten bir kişinin vergi ödeme gücü onun ancak gelir, servet veya gideri derecesinde belirlenebilir.

Gelir, bir kimsenin, belirli bvir dönemde elde ettiği kazanç ve iratlarının toplamıdır. Bu kazanç ve iratlar toplumun toplam ekonomik hasılasından alınan paydır. Bu anlamda gelir kişinin tüketim ve tasarruf gücünün de bir göstergesidir. Ancak, bir kimsenin geliri, yalnız kendisini ve ailesini geçindirebilecek miktarda ise, onu ödeme gücünün olmadığı kabul edilir. Başka bir ifade ile, vergi ödeme gücü, mükellefin kendisini ve ailesini geçindirebilecek gelirlerinden fazla olan kısımdır.

Öte yandan gelirin emek veya servetten elde edilmiş olmasına göre bir ayırım yapmak ve emek gelirini daha az vergilendirmek ödeme gücüne uygun düşmektedir. Aynı şekilde gelirin fazlalığı derecesinde artan oranlı tarifelerin uygulanması da ödeme gücünün diğer bir ölçüsünü verir.

Servet, bir kimsenin belirli bir zamanda malvarlığı değerlerinin toplamıdır. Servet gelirin tüketimden arta kalan tasarruftan oluşur. Bu anlamda servet potansiyel bir ödeme gücüdür.

<sup>22</sup> M. Erdem, D. Şenyüz, İ. Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, s.100-101.

Gider, gerek gelir gerekse servetten tüketim için yapılan harcamadır. Bir kimsenin yaptığı tüketim onun derecesine göre, vergi ödeme gücünün bir karinesidir.<sup>23</sup>

Öeme gücüne göre vergilemenin gerçekleştirilmesini sağlayabilmek amacıyla, moden vergi sistemlerinde başlıca üç teknikten yararlanılır. Bunlar: enaz geçim indirimi, ayırma ilkesi ve artan oranlılıktır.

## B- GELİR KAVRAMI

Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin gelirleridir. Gelir kavramı, klasik iktisatçılardan beri, çeşitli kuramlara göre açıklanmak istenmiştir. Bu görüşler iktisadi anlamda başlıca kaynak veya safi artış teorisine dayanır.<sup>24</sup>

### a- Dar Anlamda Gelir (Kaynak Teorisi)

Kaynak teorisine göre, kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinin üretim faaliyetinde kullanılması sonucu elde ettikleri değerlere gelir denir. Emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişim yeteneğinden oluşan üretim faktörlerinin üretime sokulması karşılığında ücret, faiz, rant ve kâr elde edilmektedir. Ücret, faiz, rant ve kâr dar anlamda gelir içinde yer alır. Gelir üretim faktörlerinden yalın olarak elde edilebileceği gibi birkaçını bir arada barındıracak şekilde de elde edilebilir. Örneğin, kişinin fiilen kendi iş yerinde çalışarak elde ettiği ücret ile kârın birlikte ve birbiri içine girmiş haliyle geliri oluşturmasından başka bir şey değildir.<sup>25</sup>

Belirli bir kaynaktan devamlı bir biçimde doğmayan miras, bağış, armağan ve şans oyunları yoluyla elde edilen kazançlar bu teoriye göre gelir sayılmaz ve dolayısıyla vergilendirilemez.<sup>26</sup>

### b- Geniş Anlamda Gelir (Safi Artış Teorisi)

<sup>23</sup> A. Erginay, **Kamu Maliyesi**, s.51-52.

<sup>24</sup> M. Erdem, D. Şenyüz, İ. Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, s.163.

<sup>25</sup> D. Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, Bursa 2000, s.4.

<sup>26</sup> M. Erdem, D. Şenyüz, İ. Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, s.163.

İktisadî bakımdan ileri sürülen ve başında Alman iktisatçılarından G. Schanz'ın bulunduğu bu teoriye göre, bir şahsın belirli bir devre başındaki servetiyle aynı devre sonundaki serveti arasındaki olumlu fark, gelirdir. Burada şahsın hem devamlı kaynaklardan hem de geçici olarak elde ettiği bütün değerler, gelir kavramına girmektedir.<sup>27</sup>

Safi artış teorisinde gelir, sadece üretim faktörlerinin üretime katılması sonucunda ortaya çıkmaz. Bu nedenle piyango, ikramiye gelirleri, hibe, yardım, nafaka, kumar ve bahisler ile yolda bulunan bir miktar sahipsiz para, hırsızlık olarak elde edilen şeyler, alınan rüşvetler vb. gelir kapsamında sayılır.<sup>28</sup>

## C- GELİR VERGİSİNİN TARİHÇESİ VE TEORİK ÖZELLİKLERİ

### a- Gelir Vergisinin Tarihçesi

Gelir vergisi dünyada bugünküne benzer biçimiyle ilk kez 1798 yılında İngiltere'de uygulanmaya başlanmıştır.<sup>29</sup> Bu ilk vergi türü, hizmetçi tutmak, kareta arabasına sahip olmak gibi dış belirtilere dayanan lüks üzerinden 3 katlı vergi şeklinde alınıyordu.<sup>30</sup>

Gelir Vergisinin tarihsel gelişim süreci içerisinde incelendiği takdirde, normal dönemlerde değil, savaş gibi olağanüstü dönemlerde ortaya çıkmış bir vergi olduğu dikkati çekmektedir. ABD' de ilk kez iç savaşların henüz başlamasından önce 1861 yılında, Fransa'da ise I. Dünya Savaşı sonrası ortaya çıkan finansal yükün karşılanması amacıyla getirilmiş ve 1916'da uygulanmaya konulmuş, Almanya'da ise 1820 yılında Rusya'da uygulanan gelir vergisi aynı ortam içerisinde kanunlaştırılmıştır.<sup>31</sup> Rusya'da

<sup>27</sup> A. Erginay, **Kamu Maliyesi**, s.87.

<sup>28</sup> D. Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, s.4.

<sup>29</sup> Ö. Uluatam, Y. Methibay, **Vergi Hukuku**, Ankara, 1999, s.249.

<sup>30</sup> A.İ. Hudyakov, **Nalogovaya Sistema Kazahstana. Podoxodniy Nalog**, Almatı, 1997, s.5.

<sup>31</sup> M. Başar, "Gelir Vergisi", Maliye Enstitüsü Konferansları, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü yayınları, No: 10291144 – 13, İstanbul, 1969. s.14,15.

1812 yılında duran varlıklardan yüzdelerik gelir sağlayan progresif vergi uygulamaya konulmuştur. Bununla beraber, Gelir Vergisi ile ilgili kanun Rusya'da ancak 6 nisan 1916 yılında kabul edilmiştir. Önce Çarlık Rusya'sı, daha sonra Sovyet Rusya'sının tahakkümü altında bulunan ve bağımsızlığını 1991'de kazanan Kazakistan Cumhuriyetinin Gelir Vergisi'ne ilişkin ilk kanunu 24 Aralık 1991'de yürürlüğe girdi.<sup>32</sup>

### b-Gelir Vergisinin Teorik Özellikleri

Gelir vergisi dolaysız bir vergi türüdür. Zira, vergi, asıl mükellefi olarak düşünülmüş olan kişinin iktisadî unsurlarından doğrudan alınıyorsa ve aktarılmıyorsa vergi dolaysız yapıdadır.<sup>33</sup> Yükümlülerin kişisel, ailevî ve sosyal yapısına göre uyumlaştırılabilirdiğinden dolayı gelir vergisi sübjektif bir vergidir. Verginin artan oranlı bir tarife ile hesaplanması bir yandan ödeme gücüne uygun vergilemeyi yol açarken diğer taraftan verginin malî verimliliğini yükseltir. Saydığımız bu nitelikler gelir vergisinin adaletli bir yapı sergilemesine neden olmaktadır. Nitekim, bir verginin adaletli olması çağdaş vergicilikte aranan temel özelliktir.<sup>34</sup>

Sonuç olarak çalışmamızın bu bölümünde verginin tanımını, başlıca özelliklerini, vergilemeye ilişkin bazı temel kavramları açıklamaya çalıştık. Şimdi, konumuzun daha iyi anlaşılması için, Kazakistan'ın günümüzde uygulanmakta olan gelir vergisini incelemeyden önce, Kazakistan'ın 1991 yılı öncesi mensup olduğu sosyalist vergi sistemini SSCB örneğinde ele almaya çalışacağız.

<sup>32</sup> A. İ. Hudyakov, a.g.e., s.5

<sup>33</sup> O. Uluatam, Y. Methibay, a.g.e., s.267.

<sup>34</sup> M. Erdem, D. Şenyüz, İ. Tathoğlu, a.g.e., s.166.

## II. BÖLÜM

### 1991 YILI ÖNCESİ KAZAKİSTAN'IN VERGİ SİSTEMİ

Bilindiği gibi Kazakistan, 1991 senesine kadar Sovyetler Birliği'ne bağlı bir ülkeydi. Bundan dolayı, Kazakistan'ın kendine özgün bir vergi sistemi mevcut değildi ve SSCB'nin uyguladığı sosyalist sistemin bir parçası konumundaydı. Onun için biz burada, yapısal olarak bir bütünlük arz eden Sovyetler Birliği uygulamasındaki sosyalist vergi sistemini incelemeye çalışacağız.

Sovyet sisteminde bütçe gelirlerini sırasıyla şöyle sıralamak mümkündür.<sup>35</sup>

- 1 Muamele Vergisi
- 2 Ticarî olmayan işlemlerden alınan vergiler
- 3 Kârlardan alınan pay
- 4 Sosyalleştirilmiş işletmelerden alınan gelir vergisi
- 5 M.T.S. (Makine ve Traktör İstasyonları) gelirleri
- 6 Gümrük gelirleri
- 7 Tarımsal vergi
- 8 Kolektif çiftliklerden alınan gelir vergisi
- 9 Gelir vergisi
- 10 Konut ve kültür hizmetleri vergisi
- 11 Halktan ve kamu kesiminden alınan borçlar
- 12 Sosyal Sigorta ödentileri
- 13 Diğer gelirler

Yukarıda saydığımız bu gelir türlerini kamu kesiminden gelen ve halktan alınan bütçe gelirleri olarak iki gruba ayırarak inceleyebiliriz.

<sup>35</sup> Nuri Burhan, **Merkezi Planlamada Maliye Politikası ve Son Gelişmeler (Açıklık-Yeniden Yapılanma)**, Bursa, Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1989, s.62.

## A- KAMU KESİMİNDEN GELEN BÜTÇE GELİRLERİ

Sosyalist bir devletin bütçe gelirleri liberal ekonomilerdekinden önemli farklılıklar göstermektedir. Mesela, piyasa ekonomilerinde devletin belli başlı gelir kaynakları vergiler, para basma, mal ve hizmet satışından sağlanan gelirler, borçlanma, harçlar ve devletlerarası yardımlar olarak karşımıza çıkar. Bunlardan özellikle vergiler devlet gelirlerinin yaklaşık %80'ini oluştururlar.

Kamu kesiminden gelen bütçe gelirlerini muamele vergisi, kamu iktisadi teşebbüsleri(KIT)nden alınan kâr payları, kooperatif kesimdeki gelir üzerinden alınan vergiler, toplumsal güvenlik fonu için yapılan kesintiler ve görülmeyen bütçe gelirleri oluşturmaktadır.<sup>36</sup>

### a- Muamele Vergisi

#### aa- Tanımı ve Tarihiçesi

Muamele vergisi, 1930 yılında üretim malları üreten kesimin vergilendirilmesini kolaylaştırmak ve halkın devlet bütçesine daha büyük oranda katkıda bulunmasını sağlamak amacıyla gerçekleştirilen geniş kapsamlı vergi reformları sonucunda ortaya çıkmıştır.<sup>37</sup>

Sovyet maliye politikası araçlarından bütçenin temel dayanağını teşkil eden muamele vergisinin daha iyi anlaşılması için öncelikle muamele vergisi ile sosyalist fiyat sistemi arasındaki sıkı ilişkiler açısından bakmak gerekir. Nitekim, bu durumu dikkate alan bir yazar, olaya şöyle açıklık getirmiştir: *“muamele vergisi doğrudan veya dolaylı bir vergi olamaz. Bu vergi temelde bir devlet işletmesinin elde ettiği net gelirin bir kısmının bütçeye ödenmesidir. Ancak, bütçeye gidecek bölümün ne oranda olacağı işletme gelirinden bağımsız olarak hesaplanır. Bütçeye yatırılması öngörülen pay firmaya merkezî planla kabul ettirilen satış fiyatlarına bağlıdır. Söz konusu verginin*

<sup>36</sup> E. V. Paroxov, *Nalogovoe Pravo*, Almatı 1994, s.24.

<sup>37</sup> G. D. Karagusova, *Nalogi: Susşnost i Praktika İspolzovaniya*, Almatı 1994, s.22.

*fiyat sistemi ile olan karşılıklı etkileşimi sorumuna gelince, muamele vergisi satış fiyatlarına bağlıdır ama hiçbir şekilde bu fiyatları son kertede belirleyemez*<sup>37, 38</sup>

Sonuç itibarıyla, bu ve benzeri görüşlerin özeti olarak, muamele vergisinin içerik bakımından dar anlamda bir vasıtalı (dolaylı) vergiden farklı, bazı özellikleriyle kâra yakın bir kategori olduğu ileri sürülebilir.

#### bb- Vergileme Yöntemi

Sosyalist devlet, değişik analizlere başvurarak her malın fiyatını, o malla ilgili arz-talep dengesini sağlamak, bütçe denkliliğini ve bütçeye fazla bağlama politikasını gerçekleştirebilmek ve ayrıca genel parasal istikrarı kurabilmek (özellikle enflasyonist baskıları gidermek) amacıyla önceden saptar. Muamele vergisi bundan sonra devreye sokulur. Diyebiliriz ki, muamele vergisi ilk olarak üretim maliyeti ile tüketim mallarının satış fiyatı arasındaki farkın olabildiğince en büyük kısmını koparabilmek amacıyla konulmuştur. Sovyetler Birliğinin bir yandan gelir dağılımındaki adaletsizliği gidermek, diğer yandan da sosyalizmi kurmayı ve oradan da komünist aşamaya ulaşmayı kolaylaştırmak için bu vergiden önemli ölçüde faydalandığı görülmektedir.<sup>39</sup>

#### -Vergiyi Doğuran Olaylar:

Bir devlet işletmesinin bizzat kendi ürettiği bir ürünü satışa sunması veya tarımsal ürünler söz konusu ise, işletmenin bu ürünleri yeniden satmak için almış olması, devlet işletmesinin ayrıca malî özerklik ilkesinden yararlanması ve bir banka hesabına sahip olması -sosyalist sistemde vergini doğuran olaylardan sayılmaktadır.<sup>40</sup>

İlke olarak her muamele vergisi yükümlüsü ilgili malın satışını yaptığında veya bir malı satın aldığı anda vergi öder.

#### -Tarife Yapısı:

Sosyalist maliye düzeninde, muamele vergisi yükümlüleri seçilirken göz önünde tutulan hususlar, verginin oranları saptanırken de aynen kabul edilmiştir. Her mal için ayrı- ayrı tarifeleri saptama yetkisi, SSCB Bakanlar Konseyine veya onun buyruğu

<sup>38</sup> Nuri Burhan, a. g. e., s.66.

<sup>39</sup> Nuri Burhan, a. g. e., s.68-9.

<sup>40</sup> Paroxov, E. V., Nalogovoe Pravo, Almatı 1994, s.26.



üzerine belli bir eşgüdüm içinde federe ve otonom cumhuriyetler yetkili organlarına, gerekirse de mahalli idareler malî yetkililerine verilir.

-Oran saptanırken aşağıdaki noktalar dikkate alınır:

- 1-Vergi konusu malın değeri ile ilgili üretim masrafları,
- 2-Gos-Plan (Devlet Planlaması) tarafından öngörülen sermaye birikimi miktarı,
- 3-Arzın talebe denk getirilmesi (değişik malların kıtlık durumlarına bakarak tüketimlerinin kısılp kısılmayacağı) vb.

Yukarıdaki göstergeler doğrultusunda oran belirlemek üzere hazırlık yapılırken, her mal için ayrı-ayrı bir tarife oluşturmanın aşırı bir farklılaşmaya neden olabileceği düşünülerek, bazı hallerde birbirine yakın mallar grubu için tarife oluşturmak yoluna da gidilmiştir.<sup>41</sup>

İthal mallara uygulanan muamele vergisinin hesaplama yöntemi SSCB Maliye Bakanlığının ilgili Bakanlıklar ve yetkili organlarla imzaladığı sözleşmelere göre belirleniyor.<sup>42</sup>

#### b- Kamu İktisadî Teşebbüsleri (K.İ.T.) den Alınan Kâr Payları

Kamu kesiminden gelen bu bütçe gelir türü başlıca 3 ad altında toplanmaktadır:

##### aa- Faiz Olarak Ödenenler

Sosyalist maliye düzeninde de işletmeler kendi kullanımlarına verilmiş sermaye için kira olarak bir çeşit faiz ödemek zorundadırlar. Devlet işletmelerinin kullandıkları sabit ve döner sermaye için kârlılık durumlarına göre belli bir faiz ödemekle yükümlü tutulmaları ilkesi benimsenmiştir. Anlaşıldığı gibi, bu ödeme biçiminin oranı duruma göre değişmektedir.<sup>43</sup>

##### bb- Durum Rantı

<sup>41</sup> Nuri Burhan, a. g. e., s.71.

<sup>42</sup> Spravočnik Po Finansovo-Buydjetnim Voprosam, Sbornik Normativnix Dokumentov, Alma-Ata, 1980, s.59.

<sup>43</sup> Nuri Burhan, a. g. e., s.80.

Kamu iktisadî teşebbüslerinin sağladıkları kârdan bütçeye söz konusu ad altında yapılan ödeme, bazı yönleriyle çok özel veya istisnâî bir vergiye benzetilebilir. Durum rantını yalnızca belli işletmeler önceden belirlenmiş koşullar var ise öderler. Sorunu biraz daha açmak gerekirse, bazı hallerde herhangi bir işletme belli bir üretim dalındakilere oranla daha yüksek bir kârlılık düzeyine ulaşmışsa ve ulaşılan bu durum söz konusu ekonomik birimin kendi çabaları sonucu değil de, uygun doğal koşullar veya devletin sağladığı ayrıcalıklardan ortaya çıkmışsa, o üretim kurumu kârdan durum rantı adı altında bütçeye ayrıca bir ödeme yapmak zorundadır.<sup>44</sup>

#### cc- İşletmede Oluşan Kâr Bakiyesi

1965 ekonomik reformlarından sonra ortaya çıkan işletmede oluşan kâr bakiyesi özetle şu şekilde hesaplanmaktadır. Sosyalist bir devlet işletmesinde (K.İ.T.) önce o kurumun ilk aşamada ve zorunlu olarak ödemesi gerekli meblağlar vardır. İşletmenin toplam kazancından sabit ve döner sermaye için ödenmesi gerekli rantlar, durum rantları da dahil diğer belirli ödemeler, banka kredilerine uygulanan faizler vb. zorunlu ödemeler çıkarıldıktan sonra işletmenin elinde net kâr kalır.<sup>45</sup> Hesaplanan kârdan da ikinci aşamada önce üç teşvik fonu için pay ayrılır. Ek olarak merkezden planlanmış yatırımlar için düşünülmüş merkezî bir fona ödenecek miktarlar belirlenir. Bunun yanında alınan yatırım vd. kredilerinin o bütçe ve plan yılına düşen taksitleri ile işletme sermayesinin, genişletilmesi için öngörülen miktar da indirilir.<sup>46</sup>

#### c- Kooperatif Kesimdeki Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Bu vergi türü kendi içinde iki alt dilime ayrılıyor:

#### aa-Tüketim Kooperatifleri ile Toplumsal Amaçlı Örgütlerden Alınanlar

<sup>44</sup> Nuri Burhan, a. g. e., s.81.

<sup>45</sup> Hudyakov, A.İ. , *Nalogovaya Sistema Kazahstana. Podoxodny Nalog*, Almatı 1997, s.149.

<sup>46</sup> Nuri Burhan, a. g. e., s.82.

Tüketim kooperatifleri ile toplumsal amaçlı örgütlerden alınan vergi götürü usulle salınmaktadır. Çünkü, götürü vergi oranı muhasebeleştirilmiş kâr üzerinden hesaplanmaktadır. Böylece, tüketim kooperatifleri elde ettikleri kârın %35'ini, toplumsal amaçlı örgütler ise %25'ini devlet bütçesine vergi olarak yatırırlar. Bununla beraber, toplumsal amaçlı örgütlerin önemli bir bölümüne vergi indirimleri sağlanmış veya bağışıklık tanınmıştır. Dolayısıyla, bu kuruluşların bütçeye ödedikleri meblağ, kamu kesiminden gelen bütçe gelirlerinin oldukça düşük bir bölümünü oluşturmaktadır.

#### bb- Kolhozların Ödedikleri Vergiler

Sosyalist ekonomide önemli işlevleri olan bu kuruluşlar değişik tarımsal ürün üretimi yanında balık avlama sahalarının işletilmesine kadar varan işlere el atmışlardır. Bu anlamda ele aldığımızda, Sovyet malî sisteminin yapısı gereği, kolhozlar da diğer kooperatif türlerinden farklı ve ayrı olarak devlet bütçesine vergi ödemektedir.<sup>47</sup>

#### d- Toplumsal Güvenlik Fonu İçin Yapılan Kesintiler

Sovyet bütçe sistemi içinde önemi yıldan yıla değişen sosyal güvenlikle ilgili payların en büyük bölümü, KİT'lerden bu amaçla yapılan kesintilerden oluşmaktadır. KİT'ler yanında sosyal güvenlik hizmetlerinden yararlanan bir takım kuruluşlarda belli bir pay ödemektedirler. Bu yükümlüler arasında, sanatoryumlar, dinlenme evleri, tatil kentleri, çocuk bakım yuvaları ve benzeri faydalananlar sayılabilir. Kesintiler genelde brüt ücret fonları üzerinden olmakta ve kesinti oranları faaliyet dallarına göre değişmektedir.<sup>48</sup>

#### e- Görülmeyen Bütçe Gelirleri

Bu gruba bazı vergilerle değişik kaynaklı bütçe gelirleri dahil olmaktadır. Örnek olarak aşağıdakileri sıralayabiliriz; Temsillerden ve gösterilerden alınan vergiler, orman ürünlerinden alınan vergiler, değişik mahalli idareler malî kuruluşlarınca alınan vergi ve

<sup>47</sup> Nuri Burhan, a. g. e., s.85-6.

<sup>48</sup> Nuri Burhan, a. g. e., s.91.

resimler. Diğer yandan, devlet adına el konulmuş değişik malların satışından sağlanan paralar ile kamu kuruluşlarının gördükleri hizmetlerin net gelirleri ve kesilen para cezaları da aynı gruba girmektedirler.

## B- HALKTAN ALINAN BÜTÇE GELİRLERİ

Halk kesimi bütçeye vergi ödeyerek ve gönüllü borç vererek gelir sağlamaktadır.

### a-Bireysel Gelir Vergileri

Bireysel gelir vergilerinin yükümlüleri, tarımsal nitelikli bir vergi ödemeyen, kentte ve kırsal kesimde yaşayan yurttaşlardı. bu vergide önemli ölçüde artan bir oran ile ayırma kuramı geçerli olmakla birlikte, ideolojik bazı muafiyetler tanınmıştır. Örneğin, Lenin ödülü almış olanlar, ödüllendirilen siyasiler, gizli servis ajanları, askerler, yedek subaylar, içişler bakanlığı çalışanları, kolhoz üyelerinin ücret olarak aldıkları paralar da bireysel gelir vergisinden tamamen muaf tutulmuşlardır.<sup>49</sup>

Bireysel gelir vergilerini şu başlıklar altında açıklayabiliriz:

-Devlet hizmetinde aylıklı olarak çalışanlardan alınanlar;

Sovyet bütçe gelirlerinde ortaya çıkan yetersizlikler ve dalgalanmalardan dolayı konulan işbu vergi türüne zamanla bazı kolaylıklar sağlanmıştır. Örneğin, bakmakla yükümlü oldukları çocuk sayısı 4 ve daha fazla olanların %30 daha az vergi ödemeleri hükme bağlanmıştır.

-Yazar ve sanatçıların ödedikleri bireysel gelir vergileri;

Yazarların ve sanat dalı ile uğraşanların gelirleri genellikle bu işlerin yapılmasından doğan telif haklarından ve benzeri ödemelerden oluşur. Yalnız, bu sınıf yükümlüler mesleklerini icra edebilmek uğrunda yaptıkları kişisel masrafları elde ettikleri yıllık gelirlerinden düşemezler. Bu verginin oranı, vergiye tabi toplam gelirin %1,5 ile %13-ü arasında değişir. Bu kesim yükümlüler aylıklılar gibi en az geçim indiriminden

<sup>49</sup> Hudyakov, A.İ. , Nalogovaya Sistema Kazahstana. Podoxodny Nalog, s.150.

yararlanamazlar. Ayrıca, bakmakla yükümlü oldukları eş ve çocukların durumuna göre bir indirim de düşünülmemiştir.

-Kendi aralarında özel iş yapanların ödedikleri gelir vergileri;

Sovyet malî sisteminde özel işyeri sahibi olanlar 4 sınıf vergi yükümlüsü olarak sınıflandırılmıştır:

-Ücretli işlerine ek olarak veya tek bir iş olarak kendi hesaplarına serbest meslek icra edenler (Örneğin, doktorlar, veterinerler, bazı öğretim üyeleri, vb.).

-Herhangi bir kooperatife üye olmaksızın mesleklerini yürüten küçük sanat erbabı.

-Kent yerleşim merkezlerinin çevresinde belli bir miktar toprağı işleyip gelir elde edenler.

-Bir lojmanı veya benzeri bir oturma yerini kiraya veren yükümlüler.<sup>50</sup>

#### b-Tarımsal Vergiler

Bu verginin yükümlüleri, kolhoz üyesi olup kullanımlarına verilmiş topraklardan bir gelir elde edenler ile, kırsal kesimde kolhoz üyesi olmayan fakat kendilerine tahsis edilen bir toprak parçasını işleyip tarımsal ürün elde eden işçi ve memurlardır. Verginin sorumlusu ise aile reisidir.

Tarımsal vergi temelde götürü usûlle alınır. Konusu işlenen arazinin yüzölçümüdür. Oranı ise toprak değerinin ortalama olarak %1 dolayındadır.

#### c-Özel Ailevi Durumlarda Olanlardan Alınan Vergiler

Bu verginin alınmasına, II. Dünya Savaşından sonra, bütçede önemli gelir sorunlarının bulunduğu, nüfus artışının teşvik edildiği ve ek olarak imar ve kalkınma çabalarının maliye politikaları içinde önemli yer tuttuğu bir sırada başlanmıştır. Verginin yükümlüleri bekar, dul veya boşanmış (20-50 yaş arasındaki) erkekler ile evli ama çocuksuz (20-50 yaş arası erkekler, 20-45 yaş arası) kadınlardır. Bekar kadınlar vergiden tamamen muaftırlar. Ayrıca, tarımsal vergi ödeyen yükümlüler, bütün ordu mensupları,

<sup>50</sup> Nuri Burhan, a. g. e., s.99-100.

cephede çocuklarını kaybetmiş yurttaşlar, 25 yaşına kadar ki öğrenciler, değişik sınıftaki maluller bu vergiyi ödemezler.<sup>51</sup>

#### d-Mahalli İdarelerce Alınan Mahalli Nitelikli Vergiler

Hemen belirtelim ki, Sovyet malî sisteminde mahalli kaynaklı bütçe gelirleri oldukça karmaşık yapıdadır. Bundan dolayı, konunun ayrıntısına girmeden, yalnızca önemli sayılabilecek üçünü madde başlıkları halinde belirtelim:

- Taşınmaz mallardan alınan mahalli vergiler;
- Kolhoz pazarlarından alınan satış vergileri;
- Bireylere ait ulaşım araçlarından alınan vergiler.

Sonuç olarak, biz bu bölümde Kazakistan'ın 1991 öncesi vergi sisteminin günümüzde uygulanmakta olan vergi sisteminden bir hayli farklı olduğunu ortaya koymak için SSCB örneğindeki sosyalist yapıdaki vergi sistemini anlatmaya çalıştık.

Sosyalist sistemde merkezi planlama, kumandalı dağıtım ve tüketimin devlet tarafından sübvansede edilmesi, ister istemez katı merkeziyetçi ve totaliter bir yönetim biçimini öngörmüş, rejim sıkı bürokratik yapılanma içinde otoriter bir hüviyete bürünmüştü. İnsanlarda büyük bir motivasyon yetersizliği gözlenmekteydi. İşçi ve köylü sınıflar, ferdi başarıları veya özel gayretleri somut biçimde teşvik edilmiyordu. Özel kesim diye bir şey yoktu. Vergi sistemi de buna bağlı olarak gelişmemişti.

1991 yılında bağımsızlığına kavuşan Kazakistan, serbest piyasa ekonomisi düzenine doğru yönelmiştir. Bu tarihten itibaren serbest piyasa modeline dayalı vergi sistemi için gerekli olan birtakım mali ve kuramsal düzenlemelere gidilmiştir. Bu nedenlerle tezimizin üçüncü bölümünde piyasa ekonomisine geçiş sürecinde Kazakistan'ın gelir vergisinin yapısını, işleyişini ve onun aksayan yönlerini incelemeye çalışacağız.

<sup>51</sup> Hudyakov, A.İ. , *Nalogovaya Sistema Kazahstana. Podoxodny Nalog*, s.151.

### III.BÖLÜM

#### PIYASA EKONOMİSİNE GEÇİŞ SÜRECİNDE KAZAKİSTAN'IN GELİR VERGİSİNİN YAPISI, İŞLEYİŞİ VE AKSAYAN YÖNLERİ

#### A-PIYASA EKONOMİSİNE GEÇİŞ SÜRECİNDE KAZAKİSTAN'IN SOSYAL VE EKONOMİK YAPISI

Kazak Türklerinin yaşadığı ülke manasına gelen Kazakistan, Orta Asya bozkırlarından Altay dağlarına kadar uzanan geniş coğrafi sahaya yayılmaktadır. Kazakistan kuzeyde Rusya; doğusunda Doğu Türkistan ve Çin; güneyinde Kırgızistan, Türkmenistan, Özbekistan ve Özbekistan'a bağlı Karakalpak Muhtar Cumhuriyeti bulunmaktadır. Kazakistan batıdan doğuya doğru, İdil (Volga) nehrinin aşağı mecrası ve Hazar Denizinin kuzey sahillerinden Doğu Türkistan'a kadar 2 500 km. uzunluğunda ve kuzeyden güneye doğru aşağı-yukarı 1 700 km. genişliğinde, 2 717 300 km bir saha kaplamakta olup, 1997 sayımına göre ülke nüfusu 15, 861, 000'dir. Kazakistan eski Sovyetler Birliği içinde işlenebilir toprakların beşte birine sahip olarak önemli bir tarımsal ürün üreticisi ve ihracatçısı idi. Bunun yanı sıra, Kazakistan önemli ölçüde maden kaynaklarına sahiptir ve bu sektörde önemli miktarda maden çıkarma ve işleme kapasitesine sahiptir.

Kazakistan ekonomisi 1980'li yıllarda istikrarlı bir büyüme göstermiştir. Ancak, bu büyüme dönemi, Sovyetlerin dağılma aşamasına geldiği 1989 yılından itibaren duraklama ve gerileme dönemine girmiştir. Net maddi üretimdeki gerileme 1990'da % 1.5, 1991'de % 11.6'dır. Bu gerilemenin başlıca sebepleri olarak, çökmekte olan ve artık enkaz haline gelen Sovyet sisteminin ağır mirası, geçiş süreci yaşamak, ekonomik yapının yeniden inşası çalışmaları ve 1991'de yaşanan kuraklık gibi nedenler gösterilebilir. Sovyetler Birliğinin dağılması, Kazakistan'ı, büyük, verimsiz ve rekabet gücünden

yoksun bir ağır sanayi sektörü ile baş-başa bırakmıştır. Sanayinin büyük bölümü, katma değeri küçük istihraç ve ön-işleme faaliyeti yapmakta olup, Rus sanayine girdi sağlamaya yönelik kurulmuştur.

1991'de bağımsızlığına kavuşan Kazakistan, serbest piyasa ekonomisine geçişin sıkıntılarını yaşamaktadır. Çünkü, üretim araçlarının tamamının kamu mülkiyetinde olduğu planlı ekonomiden, özel sektöre çok daha büyük roller verilen piyasa ekonomisine geçiş belli bir süreç istemektedir. Örneğin, Kazakistan'daki ekonomik yeniden yapılandırma ve enflasyonun başlaması üzerine oluşan ortamla birlikte reel Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYİH) 1990 ila 1995 yılları arasında %55'den fazla düşmüştü.

Bununla birlikte, ülkede ticari bankaların faaliyetleri ve döviz işlemleri ile ilgili yasalar Nisan 1993'te yeniden düzenlemiştir. Kazakistan'ın ruble zonundan çıkması sonucunda, 15 Kasım 1993 tarihinde kendi parası *Tenge* tedavüle sokuldu. Ocak 1994'de IMF destekli istikrar programı uygulamaya konulmuştur. Ancak çiftçi borçlarının geri ödemesinin ertelenmesi sonucu ekonomi hiper-enflasyona itilmiştir. Temmuz 1994'de yıllık enflasyon oranı yaklaşık %3000 gibi bir orana tırmanmıştır. Kazakistan Ulusal Bankası (NBK, Merkez Bankası) bilahare bağımsızlığını ilan etmiş ve 1994 yılı ortası itibariyle sıkı para politikası izlemeye başlamıştır. Bu politikalar olumlu sonuç verdi ve 1996 yılında yıllık enflasyon %28.7 olarak gerçekleşmiş, 1997 yılında ise %11.2'nin altına düşmüştür.

İktisadi kalkınma da 1996 yılından itibaren yeniden başlamıştır. 1992 yılından itibaren Kazakistan ekonomisi bir önceki yıla göre 1992 yılında %14, 1993'de %15.6, 1994'de %25.4, 1995'de %8.9 küçülmüştü. 1996 yılında GSYİH 18.4 Milyar Dolar olmuştur. Kazakistan hükümeti, 1996-1998 programında, 1996 yılında ekonomideki küçülmenin durdurulmasını, 1997 yılından itibaren ise ekonomide büyümeyi hedeflemiştir. Bu beklentileri doğrulayacak şekilde, Kazakistan'ın GSYİH'daki düşüş 1996 durdurulmuş, 1997 yılında ise ekonomide az da olsa reel büyüme gerçekleşmiş ve GSYİH 22 Milyar Dolar olarak gerçekleşmiştir.<sup>52</sup>

Halen Kazakistan kamu ekonomisi özelleştirme sürecini büyük ölçüde tamamlamış olup, üretimin %75-i özel sektör tarafından sağlanmaktadır. Uluslararası uzmanların tespitlerine göre, Kazakistan, Orta Asya'ya yapılan bütün direk yatırımların

<sup>52</sup> T.C. Dışişleri Bakanlığı, *Kazakistan Ülke Raporu*, Ankara, 1998, s.15.



%80-i ekonomisine çekmiş bulunuyor. Dünya Bankası yabancı yatırımlar için dünyanın en cazip 20 ülkenin birinin Kazakistan olduğunu işaret etmektedir.

2000 yılının ilk 9 ayına ait göstergeler de bunu destekliyor. Örneğin, bu dönemde Kazakistanlı sanayi işletmeleri 1274 milyar Tenge üretim yapmışlar, bu da 1999 yılının aynı dönemiyle kıyaslandığında reel olarak %115,5'e tekabül ediyor. Gümrük istatistiklerine göre, kayıt dışı ticaret hariç, 2000 yılının Ocak-Ağustos döneminde ülkenin dış ticaret hacmi 8735,7 milyon ABD doları düzeyinde gerçekleşmiş ve geçen yılın aynı dönemiyle kıyasla %59 oranında artışı ifade ediyor. Bunun 5680 milyon doları (geçen yıla nazaran artış oranı %82)-ihracat, 3055,7 milyon doları (artış %29)-ithalattır. Böylece, cari yılın belirtilen dönemi içinde dış ticaret dengesinde 2624,3 milyon ABD doları tutarında fazla oluşmuştur (1999 yılının artı bakiyesi -752,1 milyon dolardı).

2000 yılının verilerine göre, Kazakistan'da milli gelir 16 milyar dolar (satın alma gücü paritesine göre 54,5 milyar dolar); kişi başına milli gelir 1,077 dolar (satın alma gücü paritesine göre 3,200 dolar) civarındadır.<sup>53</sup>

## **B-SERBEST PİYASA EKONOMİSİNDE VERGİ SİSTEMİ VE GELİŞİMİ**

Bildiğimiz kadarıyla devletin yüklendiği görevlerini yerine getirebilmesi için parasal kaynağa ihtiyaç duyar. Bu ihtiyacı gidermek için vergiye, borçlara vs. başvurur. Bu finanse edici kaynakların içinde esas yeri vergi gelirleri almaktadır. Bu teori her yerde geçerlidir. Çünkü devlet yönetimi ne düzeyde olursa olsun vergi bu esas finanse edici gelir kaynağıdır. Bu teoriyi Kazakistan Cumhuriyeti açısından incelersek; Kazakistan Cumhuriyeti 1991 yılına kadar SSCB'ye bağımlı bir ülkeydi. Bu zamana kadar gelir yaratıcı bütün üretim araçları (emeğin dışında) devletin elindeydi. O nedenle vergi sistemi de kurumlar vergisini içermekteydi. Şahsi vergilere pek önem verilmemişti. Dolayısıyla

<sup>53</sup>Kazakistan Kartalı İle Birlikte Yükselmek, Yeni Avrasya Stratejileri Dergisinin Ücretsiz Eki, Ankara 2001, s.4.

Gelir Vergisini uygulamaya esas alan kişisel gelirler yoktu. Kişiler devletin elindeki iş yerlerinde çalıştıkları karşılığı ücret alıyorlardı. Gelir Vergisi fakat kişilerin aldıkları ücretleri üzerinden alınıyordu.

Kazakistan Cumhuriyeti 1991 yılında bağımsız ülke olarak dünyaya tanındı. Kazakistan'da şimdi iktisadi geçiş devri sürüyor. Yani Kazakistan piyasa ekonomisine geçiyor. Artık üretim araçları özelleştiriliyor, dolayısıyla özelleştirme programı yürütülmektedir. Bu nedenle Kazakistan'da birçok iktisadi, mali değişiklikler meydana gelmekte ve ayrıca vergi sistemleri için gerekli olan birtakım mali ve kuramsal düzenlemelere gidilmektedir.

Şimdi aşağıda Kazakistan'da yürürlükte olan başlıca vergi türlerini belirtelim:

#### a-Katma Değer Vergisi

Her üretim ve dağıtım aşamasında mal ve hizmetlerde oransal olarak uygulanan vergidir. Vergi mal ve hizmetlere yeniden katılan değerlerden alınır. Yani verginin matrahı olan katılan değer, üretim faktörlerinin üretim süresi içerisinde yarattıkları değeri ifade etmektedir. Bu katılan değerlere %30 oranında vergi konulmuştur.

#### b-Gelir Vergisi

Bir gerçek kişinin bir hesap döneminde elde ettiği kazançlardır diye tanımlanıyor. Çağdaş anlamda Kazakistan Gelir Vergisi Kanunu, Kazakistan Cumhuriyeti Devlet Başkanının 24 Nisan 1995 tarihli "*Vergiler ve Bütçeye Zorunlu Diğer Ödemeler Hakkındaki*" kararı<sup>54</sup> ile Kazakistan Maliye Bakanlığının 22 Temmuz 1995 tarihli "*Gerçek Kişilerden Alınan Gelir Vergisinin Hesaplanması ve Bütçeye Ödenmesi Hakkındaki*" ve 28 Temmuz 1995 tarihli "*Tüzel Kişilerden Alınan Gelir Vergisinin Hesaplanması ve Bütçeye Ödenmesi Hakkındaki*" iki ayrı yönetmelikle yürürlüğe girmiştir.

Bu vergi türü kendi içinde ikiye ayrılıyor; Kurumlar vergisi ve kişilerden alınan Gelir vergisi:

<sup>54</sup> İşbu kanun niteliğindeki kararname tezimizin ileri bölümlerinde "Gelir Vergisi Kanunu- G. V. K.- olarak zikredilecektir.

1- Kurumlar Vergisi (Tüzel Kişilerden Alınan Gelir Vergisi); Kurumlar hukuki kişilerden oluşuyor ve bu kişiler borç altına girebiliyorlar. Kurumların hesap döneminde elde ettikleri net gelir,vergiye tabi tutulur. Kurumlar Vergisi işletmelerin büyüklüğüne göre %12 ve %30 arasında değişir.

2- Gelir Vergisi; gerçek kişilerin bir hesap döneminde elde ettikleri kazançlarından alınıyor. Vergiye tabi gelirlere artan oranlı tarife uygulanıyor. Bu vergi türü hakkında daha sonraki sorularda daha geniş bilgi vereceğiz.

#### c- Gayrimenkul Üzerinden Alınan Vergi

En önemli servet unsurlarından olan bina, arazi ve arsaların değeri veya sağladığı irat üzerinden alınıyor. Vergiye tabi değeri %0,5 vergi oranı uygulanıyor.

#### d-İthalat Ve İhracat Vergisi

Malların gümrük sınırını aşması dolayısıyla alınmaktadır. Malları bu sınırı aşması ithalat,ihracat veya transit dolayısıyla olabilir. Yurda sokulan ve sonra yurtdışına çıkartılan mallardan alınıyor.

#### e-Aksiz Vergisi

Daha çok alışkanlık verici maddeler, lüks maddeler, sürümü çok yüksek olan bazı ilk maddeler ve sağlanan özel faydanın hizmetten yaralananlara ödettirilmesi için bu hizmetle ilgili bir işlemde alınan bedeller üzerinde toplanmaktadır.

#### f-Taşıtlar ve Makineler Vergisi

Taşınır servet unsurları arasında bulunan motorlu taşıtlardan bunların mülkiyeti nedeniyle alınan vergilerdir. Motorlu taşıtların değerleri ya da ağırlık,güç,yaş ve nitelikleri dikkate alınarak vergi alınmaktadır.

## C-KAZAKİSTAN'IN GELİR VERGİSİ

### a- Gelir Vergisinin Mükellefi ve Mükellefiyet Şekilleri

Yerleşik gerçek kişiler, yerleşik olmayan gerçek kişiler, Kazakistan Cumhuriyeti Ulusal Bankası hariç yerleşik tüzel kişiler ve yerleşik olmayan tüzel kişiler gelir vergisi mükellefidirler.

Tüzel kişilik, katılımcılardan (kuruculardan) ayrı olarak vergiye tabidir. Konsorsiyum da dahil, adi ortaklar sözleşmesi üzerinde elde edilen gelir, katılımcıları arasında paylaşılır ve bunların her birinde vergi alınır. Bununla beraber, Türkiye'de olduğunun aksine, tüzel kişilerden alınan gelir vergisi ayrıca "kurumlar vergisi" olarak adlandırılmıyor. Kazakistan Vergi Kanununda tüzel kişilerden alınan gelir vergisi olarak adlandırılmaktadır.

İşletmeci şahsın hukuki statüsünün tespit edilmesi mümkün olmayan durumda vergi dairesi bu şahsı ayrı bir vergi mükellefi olarak tayin etme hakkına sahiptir.

Kazakistan'da Türkiye'deki gibi Gelir Vergisinin iki tür yükümlülük şekli vardır. Bunlar:

-Tam yükümlülük; bir kimse, bir devletle hem şahsi hem de iktisadi ilişkide bulunuyorsa tüm yükümlü olmaktadır.

-Dar yükümlülük; eğer bir kimse bir devletle şahsi ilişkide bulunmayıp fakat iktisadi ilişkideyse dar yükümlüdür deniliyor.

### aa- Tam Mükellef Olmanın Şartları

Kazakistan Gelir Vergisi Kanununun 6 maddesi hangi gerçek kişilerin tam mükellef olabileceklerini açıklamıştır. Bu maddeye göre, gerçek ve tüzel kişilerden gelir vergisi (ileride sadece "gelir vergisi" olarak adlandırılacaktır) mükellefleri, bir vergi yılında vergiye tabii gelire sahip gerçek ve tüzel kişilerdir.

Yukarıda gösterilen sınırın altında kalan, yani bir hesap yılından 183 günden az kalanlar Kazakistan'da yerleşmiş sayılmazlar ancak Kazakistan'da gelir elde eden gerçek kişiler dar yükümlü şartından yararlanabilirler. Bu kişilerin Kazakistan'da ikametgahı olmasa bile, Kazakistan'ın içinde elde ettikleri gelirlerinden dolayı gelir vergisine tabi tutulurlar.

#### b-Gelir Vergisinin Konusu

Toplam yıllık gelir ile işbu kararname tarafından ön görülen kesintiler arasında fark olarak hesaplanan vergiye tabi gelir, Gelir Vergisine tabi konudur.

Vergiye tabi gelir *Tenge* olarak tespit edilir. Vergiye tabi gelir hesaplanırken, yabancı ülke parası olarak kazanç, diğer gelirler de olduğu gibi bir de uğranılan zararlar, işlemin (ödemenin) yapıldığı günde Kazakistan Cumhuriyeti Ulusal bankasının resmi rayici üzerinden *Tenge* olarak hesaplanır.

#### c-Toplam Yıllık Gelir

Yerleşik vergi mükellefinin toplam yıllık geliri, vergi mükellefince Kazakistan Cumhuriyetinde ve Kazakistan Cumhuriyeti sınırları dışında elde ettiği gelirlerden ibarettir. Yerleşik olmayan vergi mükellefinin toplam yıllık geliri, Kazakistan kaynaklarından elde edilen gelirden ibarettir

Toplam yıllık gelire irsal edilen ürünler ve yapılan işler ve diğer işlemler için vergi mükellefince alınacak (alınmış) ve üçüncü kişilere ödeme yapma yada dolaylı veya dolaysız gelirlerin itfasına yöneltilmiş parasal ve diğer kaynaklar dahildir.

Toplam yıllık gelirine:

-Aylık ücret türünde elde edilen gelirler (ücretler, ödemeler ve mükafatlar şeklinde elde edilir),

-Girişimcilik faaliyetleri gelirleri,

-Gerçek kişilerin gayrimenkul satışı üzerinden sağlanan geliri de dahil olmak üzere her türlü gelirler dahildir.

**aa-İş Ücreti Olarak Elde Edilen Gelirler:**

-İş ücreti olarak elde edilen gelirlere, gerçek kişinin istihdamı üzerine çalışmalardan elde edilen gelirler dahildir.

-İşçi tarafından paraya dönüştürülen malların yada hizmetlerin maliyeti ile bu malları yada hizmetleri satın almaya ya da maliyet fiyatı arasındaki negatif fark;

-Faaliyeti ile ilgili olamayan ve işçi giderlerinin karşılanması için işverence yapılan harcamalar;

-İşverenin kararı üzerine borç tutarlarının yada işverene karşı var olan işçi yükümlülüklerinin düşülmesi;

-İşverenin, işlerinin gönüllü hayat yada sağlık sigortası üzerine prim ödeme giderleri;

-Gerçek kişilerde kesilmeye tabi gelir vergi hesabına işverence ödenen tutar;

-İşçilerinin dolaysız yada dolaylı gelirleri olan ve işverence yapılan diğer giderler de dahildir.

Toplam yıllık gelirin Kazakistan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulunca tespit edilen yevmiye kaideleri çerçevesinde işçilere ödenen görev tutarları dahil değildir.

Ücretler, ödemeler ve mükafatlar şeklinde elde edilen gelirlerin tanımını şu şekilde yapılabilir:

-Ücret; bir üretim faktörü olan emeğin üretime katılması sonucu elde edilen parasal gelirdir. Emek üretime duruma göre fikren veya bedenen katılabilir. Bu durumda emeğin üretime ister fikren, ister bedenen olsun katılması karşılığında alınan bedele ücret deniliyor.

-Mükafatlar; ücretlilerin üretime katılmasına ve verimli çalışmasına teşvik maksadıyla verilen ek parasal miktarlardır.

-Ödemeler; ödemelerin tanımı çok tartışılan bir konudur. Onun genel olarak tanımı verilmemiştir. Kısaca söylersek ödemeler ücretin bir türü olup, emeğin üretime fikren katılması karşılığı alınan parasal miktardır.

**bb-Girişimcilik Faaliyetleri Gelirleri:**

Girişimcilik faaliyetiyle uğraşan gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler vergi konusu teşkil etmektedir. Bu tür gerçek kişi kategorisine kimler giriyor? Girişimcilik faaliyet alanının geniş olmasından dolayı Kazakistan vergi mevzuatında ferdî teşebbüs sahibi yada ferdî işletmeci kavramlarının sınırları net olarak tespit edilmediğinden ücret dışında yevmiyeli işçi olarak gelir elde eden her birey vergi mükellefi olabilmektedir. Vergi kanununa göre, emekli olanlar ve küçük yaştaki çocuklar bankaya para yatırmakla girişimcilik faaliyetinde bulunmuş sayılmaktadır. Yatırdıkları paranın faizi ise vergiye tabi tutulur.<sup>55</sup>

Girişimcilik faaliyetleri gelirleri şunlardır:

-Ürünlerin (işlerin hizmetlerin) paraya dönüştürülmesinden elde edilen gelirler;

Bu tür gelir grubuna Medenî Hukuk sözleşmesi (Örneğin, alım-satım sözleşmesi ve benzeri) çerçevesinde gerçek kişi tarafından elde edilen gelirler girmektedir. İş Kanunu sözleşmesiyle elde edilen işçi ücretleri bu faaliyetten doğan gelir sayılmamaktadır.

Uygulamada kullanılmış eşyanın satışından elde edilen paraların bu gelir grubuna dahil edilip edilmeyeceği konusunda baş gösteren soruna S.G. Pepelyaev şu şekilde çözüm önermiştir: Kişi ticarî amaçla eşyayı sattığı durumda ancak vergiyi doğuran olay ortaya çıkabilir. Vergi Kanununda ürünlerin (işlerin hizmetlerin) satışından elde edilen paralardan değil, gelirden söz edildiği için vergiye tabi tutulmazlar.<sup>56</sup>

-Enflasyona göre değerlerinin değiştiği göz önünde bulundurularak binalar tesisatlar kadar amortizasyona tabi olmayan aktiflerin değerlerinin artmasından elde edilen gelirlerdir;

Kazakistan'da amortizasyona tabi olmayan aktifler şunlardır: Toprak, ticarî mal stoku, gelir vergisi hesaplanırken tutarı tamamıyla carî yıl hesabına göre dikkate alınan mülkler. Bu gelir türüne ilişkin yönetmelikte şu örnek dikkate sunulmuştur.

Örnek: Girişimci, vergi yılının başında 10 000 Tengelikle yeni makine satın almıştır. Yıl sonunda 16 000 Tengeye satmıştır. Sattığı gün enflasyon oranı %1,3 ise girişimcinin toplam yıllık gelirine 3 000 Tenge (1 600-10 000 x 1,3) eklenmelidir. Bu örnekte ifade edilen gelir türü anlaşılmalıdır; anlaşılmayan husus ise, takip edilecek bütün işlemlerin vergi kaydının nasıl ve ne şekilde sağlanacağıdır.<sup>57</sup>

<sup>55</sup> A.İ. Hudyakov, *Nalogovaya Sistema Kazahstana*, s.166.

<sup>56</sup> S.G. Pepelyaev, *Osnovi Nalogovogo Prava*, Moskva 1995, s.223.

<sup>57</sup> *Nalogi v Kazaxstane*, Jeti Jargı, Almatı, 1997, s.147.

Satış dışı işlemlerden elde edilen gelirlere şunlar dahildir:

- Faiz gelirleri

21 Aralık 1995 tarihli Kanuna göre, faiz gelirlerinin vergisi banka tarafından, yani ödeme kaynağından kesilerek alınıyordu. Vergi Kanununda yapılan değişikliklere göre (madde 49) bu tür geliri olan kişi toplam yıllık gelirine ekleyerek beyannamesinde bildirmelidir. Bununla birlikte, söz konusu Kanunun 13. maddesine göre, faiz gelirleri toplam yıllık gelirden düşürülmeye tabidirler. Kanundaki değişikliğin diğer bir anlamı ise, faiz gelirlerinin vergiden muaf tutulabileceğidir. Çünkü, beynamede bu gelir belirtildiği halde toplam yıllık gelirden düşürülecektir ve dolayısıyla bütçeye de gelir sağlanmayacaktır.

- Kâr payları

Medenî kanununun 139. maddesine göre, kâr payları Anonim Şirketleri ortakları arasında paylaşılan kârdır. Bu tür geliri olan mükellef vergiyi ödemede herhangi bir güçlükle karşılaşmamaktadır. Vergi, ödeme kaynağından kesilmektedir. Tarifesi ise %15'tir. Madde 34/4 göre, 1941-1945 yılları Büyük Vatan Savaşı katılımcıları, bunların dengi kişileri ve birinci ve ikinci grup malûller, bir de çocukluktan malûllerin ebeveynlerinin birinin gelirlerinden, yılda asgari aylık ücretin 240 katı – üçüncü grup malûllerin elde ettikleri kâr payları vergiden muaftır.

- Mülkiyet ve para hibeleri

Kazakistan Vergi Kanununda geri iade edilmeyecek mülkiyet ve para hibelerinden söz edilmektedir. Ancak, vadesiz veya çok kısa vadeli faizsiz borç bu gruba dahil edilemez. Bununla birlikte, girişimcilik faaliyetiyle ilgili hibeler ile diğer hibeler arasındaki sınırları tespit etmek güçtür. Dolayısıyla, konuyla ilgili sorun devam etmektedir.<sup>58</sup>

GVK'na göre, gerçek kişinin diğer bir gerçek kişiye hediye ettiği mülkiyet tutarı vergiden muaftır.

- Mülkiyetin kiraya verilmesinden elde edilen gelirler

Kira sözleşmesi gereği kiracı (kiraya veren) kiralayana geçici olarak kira karşılığında mülkiyet ve kullanma hakkı tanıyor. Gelir elde eden kiracı olduğundan dolayı, vergi mükellefi de kiracıdır.

- Royalteler (işletme payları, telif ücretleri)

<sup>58</sup> A.İ. Hudyakov, *Nalogovaya Sistema Kazahstana*, s.169.



Royalteler'e şunlar dahildir: yer altı zenginliklerini istihsal etme ya da teknolojik oluşumları yeniden işleme sürecinde yer altlarını kullanma hakkı için ödemeler;

Program temini, patentlerin, krokilerin ya da modellerin, mal simgelerinin müellif haklarını ya da benzeri diğer hak türlerinin kullanılması ya da kullanılma hakkı, sanayi, ticarî ya da bilimsel teknik donanımlarının kullanımı ya da kullanım hakkı; know-how kullanım; sinema filmlerinin, video filmlerinin, ses kayıtlarının ya da diğer ses ve görüntü kayıt araçlarının kullanımı ya da kullanım hakkı ve bunlarla ilgili teknik yardım vermek.<sup>59</sup>

-Devlet bütçesinden alınan sübvansyonlar hariç, tüzel kişilerden alınan sübvansyonlar;

- Girişimcilik faaliyetini sınırlandırma ya da işletmeyi kapatma mutabakatının sonucunda elde edilen gelirler;

- Banka ve sigorta kuruluşlarının yedek fon miktarının indirilmesinden elde edile gelirleri;

- Borçların zarar hanesinde geçilmesinden doğan gelirler;

- İşbu kararnamenin 20. maddesinin 7. bendi gereğince gelire dahil edilen tutarlar;

- İşbu kararnamenin 44. maddesi gereği tazmin edilen kesintiler de dahildir.

#### cc-Gayrimenkul Satışı Üzerinden Sağlanan Gelirler:

Değerlerinin enflasyondan dolayı değiştiği dikkate alınarak, paraya dönüştürülmesinden dolayı değerlerini artıran sadece aşağıdaki aktif çeşitleri gerçek kişilerin mülkiyet gelirlerine dahildir:

-Vergi mükellefinin sürekli oturduğu mekan olmayan gayri menkuller:

Gayri menkullere (Medeni Kanununun 117. maddesi) binalar, tesisatlar, uzun yıllık ağaçlıklar, hasarsız yer değiştirilmesi nispet kabul etmeyecek kadar mümkün olmayan mülkler dahil olmaktadır.

Örnek: İki evi olan gerçek kişi bir evinde kendisi ailesiyle oturmaktadır. Diğer geçici olarak ikamet ettiği ve daha önce 250 000 Tengeye satın aldığı evi de belli bir süre sonra 450 000 Tengeye satmıştır. Sattığı gün enflasyon oranı 1,3 olduğuna göre, ev

<sup>59</sup> T.C. Dışişleri Bakanlığı, **Kazakistan Mevzuatı (1993-1994-1995)**, TİKA yayınları No:21, Ankara, 1995, s.28.

bedeli 325 000 Tenge'dir (250 x 1,3). Mükellefin toplam yıllık gelirine 125 000 Tenge (450-325) dahil edilmelidir.<sup>60</sup>

Bu gelir türü, GVK'nın 11/2 maddesinde girişimcilik faaliyetleri gelirleri olarak belirtilen amortizasyona tabi binalar, tesisatlar ve aktiflerin değerlerinin artmasından elde edilen gelirlerden farklı değildir.<sup>61</sup>

- Değerli kağıtlar, tüzel kişilikte katılım payı ve diğer maddî olmayan aktifler:

Medenî kanununun 130. maddesinde obligasyon, tahvil, bono, borç senedi, taahhüt senedi, çek, banka sertifikası, konşimento, hisse senedi ve diğer kıymetli evraklar değerli kağıtlar olarak belirtilmektedir.

Örnek: Her biri 100 Tengelikle 5 hisse senedine sahip gerçek kişi, bunların 4'ünü birim fiyatı 2 000 Tengeye, yani toplam 8 000 Tengeye sattı. Enflasyon oranını dikkate aldığımızda, hisse senedi satış bedeli 5 200 Tenge'dir (4 x 1 000 x 1,3). Kişinin hisse senedi satışından elde ettiği bu gelir tutarı, toplam yıllık gelirinde 2 800 Tenge (8 000-5 200) olarak dikkate alınmalıdır.<sup>62</sup>

- Yabancı ülke paraları

Örnek; Kişi, cari kur fiyatı 50 Tenge olan 1000 ABD dolarını 5000 Tengeye satın almıştır ve daha sonra 80 000 Tengeye satmıştır. Enflasyon oranını 1,3 olduğunu dikkate alırsak 65 000 Tengeye satmış olacaktır. Kişinin toplam yıllık gelirine bu gelirden dolayı 15 000 Tenge (80 000-65 000) eklenmelidir. Aynı işlem, devlet tarafından kanunî yollarla denetlenen döviz bürolarınca da yapılmaktadır. Kişinin yüksek kur fiyatından alıcı bulması daha zordur.<sup>63</sup>

-Kıymetli taşlar, kıymetli madenler ihtiva eden diğer eşyalar, sanat ürünleri ve antika eşyalar

Kıymetli taşlar maden şeklinde (pırlanta, elmas, yakut, safir, zümrüt) olduğu gibi organik (inci) şeklinde yada hammadde şeklinde olabilir.

Örnek; Kişi, 1995 yılının sonunda 3000 Tengelikle resim almıştır ve 1996 yılının sonunda 5000 Tengeye satmıştır. Enflasyon oranını dikkate alırsak, satış fiyatı 3900

<sup>60</sup> Nalogi v Kazaxstane., s.149.

<sup>61</sup> A.İ. Hudyakov, Nalogovaya Sistema Kazahstana., s.174.

<sup>62</sup> Nalogi v Kazaxstane., s.150.

<sup>63</sup> A.İ. Hudyakov, Nalogovaya Sistema Kazahstana., s.177.

Tenge (3000 x 1,3) olacaktır, kişinin toplam yıllık gelirine 1100 Tenge (5000-3900) dahil edilmelidir.<sup>64</sup>

-Toplam yıllık gelirin tashih edilmesi:

Aşağıdaki gelir çeşitleri, toplam yıllık gelirden düşürülmeye tabidirler:

-Gerçek kişilerce elde edilmiş ve daha önce Kazakistan Cumhuriyetinde ödeme kaynağında vergilendirilmiş kâr payları;

Eğer, kâr payları tutarı vergi kanununun 34. maddesinin 4. fıkrasına göre vergi muafiyetinden yararlanacaksa, toplam yıllık gelirden düşürülecektir.

-Gerçek kişilerce elde edilmiş ve Kazakistan Cumhuriyetinde daha önce kaynağında vergilendirilmiş faizler;

Tam mükellef, faiz gelirlerini Kazakistan sınırlarında veya dışında elde etmesine ödeme kaynağından vergilendirilip-vergilendirilmesine bakılmaksızın toplam yıllık gelirinde düşebilir. 21 Aralık 1999'a kadar yürürlükte olan kanuna göre, faiz gelirleri ödeme kaynağından kesilerek, banka tarafından %15 oranla ödenmekteydi. Bu tarihten itibaren kanun değişikliğiyle söz konusu hüküm ortadan kaldırılmıştır. Ancak, 11.maddeye göre girişimcilik faaliyetinden elde edilen faiz gelirleri vergiye tabidir. Vergi muafıklarıyla ilgili 34.maddede ise ancak devletin ihraç ettiği menkul kıymetlerin faizleri vergiden muafır. Kanuna göre, ferdi teşebbüs sahibi beyanname ile faiz gelirlerini bildirmelidir. Ancak, uygulamada kişilerin elde ettikleri faizlerden dolayı bütçeye gelir sağlanamamaktadır.<sup>65</sup>

-Gerçek ve tüzel kişilerce elde edilen ve bu kişilerin girişimcilik faaliyetiyle ilgili pozitif kur farkı;

Kur farkından anlaşılması istenen, belli bir dönem Kazakistan Cumhuriyeti Ulusal Bankası tarafından belirlenen milli para değerinin dövize göre ortalama dalgalanmasındaki farktır. Kanuna uygun olarak Maliye Bakanlığının ilan ettiği yönetmeliğe göre, gerçek kişi tarafından elde edilen pozitif kur farkı, gelir olarak dikkate alınmayacaktır. Ancak, nedense, toplam yıllık gelirden düşülecektir. Negatif kur fark ise gider sayılacaktır.

<sup>64</sup> Nalogi v Kazaxstane., s.

<sup>65</sup> A.İ. Hudyakov, Nalogovaya Sistema Kazahstana., s.179

-Gerçek kişilerce elde edilen ve nihai yüzde 15 oran üzerinden vergilendirilen, enflasyon tashihleri dikkate alınarak değerli kağıtların ve yerleşik tüzel kişilikte olan payların paraya dönüştürülmesinden değer artışı.

#### d-Kesintiler ve Zararlar

-Gelirin elde edilmesiyle ilgili zararlar:

Temel kaynakların satın alınması ve bunların tesis edilmesi giderleri ve işbu kararnamenin 46. maddesi gereğince sermaye nitelikli diğer giderler olduğu gibi, Devlet Sosyal Sigorta ve Devlet İstihdam destekleme Fonuna yapılan kesintiler de hariç, gelir vergisiyle vergilendirilen işçi ücretleri; işçilere maddi ve sosyal yararlar sunma giderleri dahil, gerçek ve tüzel kişilerin toplam yıllık gelirinden, bu gelirlerin elde edilmesiyle ilgili tüm giderler düşülür;

Aynı giderlerin birkaç gider maddesinde öngörüldüğü durumda, vergilendirme dışı gelirlerin hesaplanmasında belirtilen giderler sadece bir kez düşürülürler;

Gerçek kişilerin kişisel tüketim giderleri olduğu gibi, iş sözleşmesi üzerine (kontratı) ve taahhüt (kiralama) sözleşmesi üzerine işlerden gelir elde etmekle ilgili giderler düşürülemezler.

-Kesintiye (düşülmeye) tabi olmayan giderler:

Girişimcilik faaliyetiyle ilgili olmayan giderler düşülemez,

Negatif kur farkı düşülemez,

Bu bölümde öngörülen kesintiler, eğer işbu kararnamenin 19. maddesindeki hususlara uygun değilse uygulanamazlar.

- Faiz kesintileri:

Kredi faizleri, Kazakistan Cumhuriyeti Ulusal Bankasınca tespit edilen refinansman oranlarından ve bu oranın yüzde elli artırılmış hesabından tespit edilmiş faiz tutarları sınırlarından düşmeye tabidir.

Örnek: Girişimci, özel bankadan % 300 faizli kredi almıştır. Kazakistan Ulusal Bankasınca tespit edilen cari refinansman oranı % 96'dir. Girişimci, toplam yıllık gelirini

hesaplarken faiz kesintisi olarak % 300 üzerinden değil, % 144 ( $96+(96:2)=144$ ) üzerinden işlem yapacaktır.<sup>66</sup>

- Şüpheli Borçların Düşülmesi:

GVK 5. maddesinin 27 bendinde şüpheli borçlar ürün (iş, hizmet) satışı sonucu ortaya çıkan ve gelirin tahakkuk ettiği andan itibaren iki yıl boyunca itfa edilmemiş borçlar olarak tanımlanmıştır.

Vergi mükellefi, gelirleri girişimcilik faaliyetlerinden elde edilen ve daha önce toplam yıllık gelirlerine dahil edilmemiş olan, paraya dönüştürülen ürünler, işler ve hizmetlerle ilgili şüpheli borçları düşme hakkına sahiptir.

Bankalar, kayıt yılında verilen itfa edilmemiş krediler tutarının %10'unu aşmayan yedek fonu aşmaması şartıyla şüpheli ve umutsuz borçlarına karşı provizyonlarından düşme hakkına sahiptirler.

Eğer vergi mükellefinin yerleşik olmayan kişiden alacaklı olduğu şüpheli borç 20.000 asgari aylık ücret tutarını aşmıyor ise, vergi mükellefi vergi dairesi organlarına yazılı olarak bildirerek işbu maddenin 1. bendi gereğince indirim hakkına sahiptir.

-Yedekler fonu kesintilerinin düşülmesi:

Sigortacılık faaliyetleriyle iştigal eden tüzel kişi, Kazakistan Cumhuriyeti Mevzuatınca tespit edilen kaideler gereği , sigorta yedekleri fonuna yapılan kesinti tutarlarını düşme hakkına sahiptir.

İşbu maddenin 1. bendinde ve 17. maddenin 2. bendinde öngörülen indirimler hariç, yedekler fonu kesintileri indirilemez.

-Bilimsel-tetkik, proje ve deneme-konstrüksyon çalışmaları giderlerinin indirilmesi:

Temel kaynakların satın alınması, bu kaynakların tesis edilmesi ve yatırım nitelikli diğer giderler hariç bilimsel-tetkik, proje ve deneysel-konstrüksyon giderleri indirilir.

- Amortizasyon kesintilerinin ve temel üretim kaynaklarının düşürülmesi:

Üretimde kullanılan ve yıpranmaya tabi olan temel kaynakların amortizasyon kesintileri, işbu maddenin koşulları gereğince indirim tabidir.

Aşağıdaki araçlar, amortizasyona tabi araçlara dahil değildir:

Araziler;

<sup>66</sup> Nalogi v Kazaxstane., s.15.

Mal-malzeme yedekleri;

Vergiye tabi gelir tespit edilirken, değeri, içinde bulunan yılda tamamen düşülen mülkiyet;

Amortizasyona tabi temel araçlara aşağıdaki azami amortizasyon hadleri olan gruplar üzerine dağıtılır.

Grup No	Mülkiyetin Çeşidi	Yüzdeli Olarak Azami Amortizasyon Haddi
1	2	3
1	Binek arabalar; taksi, karayollarında kullanılan motorlu traktörler; özel aletler,envanter ve aksesuarlar; bilgisayarlar; bilgi işlem üzerine yan teçhizatlar ve tertibatlar.	20
2	Otomobil taşıt araçlarının menkul tertibatları; otobüsler, özel otomobiller ve tırlar. Makineler ve donanımlar: Sanayinin tüm kolları ve döküm sanayi için; demir dövme ve pres donanımları; inşaat tertibatları; tarım makineleri ve donanımları. Büro mobilyaları.	15
3	Diğer gruplara dahil edilmeyen amortize edilebilir aktifler.	10
4	Demiryolları, deniz ve nehir taşıt araçları. Güç makinaları ve donanımları: Termoteknik donanım, elektrik motorları, türbin ve mazot yakıtlı jeneratörler. Elektrik nakil ve iletişim tertibatları; boru hatları.	8
5	Binalar, tesisler ve yapılar.	7

Vergi mükellefleri, kendi görüşlerine göre azami hadleri aşmamak kaydıyla diğer amortizasyon hadlerini uygulama hakkına sahiptirler.

Her grup üzerine amortizasyon kesintileri, işbu maddenin 3. bendinde belirtilen amortizasyon hadlerinin uygulanması yöntemiyle, vergi yılının sonunda grubun bilançosu değerine sayılır.

Binalar tesisler ve yapılar (ileride sadece “yapılar” olarak adlandırılacaktırlar) üzerine amortizasyonda her yapı için ayrı-ayrı tahakkuk edilir. Yıpranma sonucu yapıların değeri 40 aylık asgari ücret tutarının altına düşmüş ise bu yapıların değeri cari gider sayılır ve düşürülmeye tabidirler.

Vergi yılı sonunda bilanço grubunun değeri, Kazakistan Cumhuriyeti Bankalar Kurulunca tespit edilen hadler üzerine yapılan değer tespitini dikkate alan ve sıfırın altında olmamak kaydıyla aşağıdaki usulde tespit edilen tutardır:

Önceki vergi yılında tahakkuk edilen amortizasyon tutarı ile azaltılmış, bir de işbu maddenin 8 nci ve 9 ncu bentleri göz önünde bulundurulduktan sonra, önceki vergi yılının sonunda grubun bilanço değeri;

artı  
Vergi yılında gruba ilave edilen temel araçların satın alma fiyatının üzerine değeri;  
eksi

Vergi yılı boyunca narh fiyatları üzerine grubun temel kaynaklarının paraya dönüştürülmesinde elde edilen tutarlar;

Eğer vergi yılı boyunca grubun temel araçlarının paraya dönüştürülmesinde elde edilen tutar, yıl sonunda grubun bilanço değerini aşıyor ise fazlalık, emisyon tashihi hesaba katılarak gelire dahil edilir ve grubun bilanço değeri sıfıra eşit olur.

Eğer vergi yılının sonunda grubun bilanço değeri yüz asgari aylık ücretin altında çıkarsa, grubun bilanço değerinin tutarı düşürülmeye tabidir.

Eğer grubun tüm temel araçları satılmış ya da tasfiye edilmiş ise, vergi yılı sonunda grubun bilanço değeri düşürülmeye tabidir.

En az üç yıl üretim araçları doğrultusunda kullanılan satın alınmış teknolojik donanımların değeri, amortizasyondan sonra kalan tutarın çerçevesinde , amortizasyon dönemi boyunca herhangi bir anda vergi mükellefinin görüşü üzerine düşülmeye tabidir.

- Onarım giderlerinin düşülmesi:

Mevcut gruba dahil olan temel araçların onarım giderleri üzerine, her gruba ilişkin olarak düşülmeye izin verilir.

Her vergi yılı için işbu maddenin birinci bendine göre düşülmeye tabi onarım giderleri tutarı, vergi yılı sonunda grubun bilanço değerinin yüzde onu ile sınırlıdır.

İşbu maddenin ikinci bendinde tespit edilen sınırlamaları aşan tutar, grubun bilanço değerini yükseltmektedir.

- Sigorta ödemeleri üzerine giderlerin düşülmesi:

Tasarruf ve dönüşüm nitelikli sözleşmeler üzerine sigorta ödemeleri hariç, sigorta sözleşmeleri üzerine sigortacılara ödenen sigorta ödemeleri düşülecek giderlerdendir.

-Jeolojik tetkikler, doğal kaynakların istihali ve hazırlık çalışmaları giderleri:

1. Vergi mükelleflerince yapılan jeolojik tetkik ve doğal kaynakların istihali hazırlık çalışmaları giderleri ikinci grubun temel araçlarının amortizasyonu oranı üzerine, amortizasyon kesintileri şeklinde toplam yıllık gelirden düşülmeye tabidirler ve ayrı bir grup oluştururlar.

2. İşbu madde vergi mükellefince jeolojik tetkik hakları elde etme, doğal kaynakların işletilmesi ve kullanılması ile ilgili olarak yapılan gayri maddi aktifler de gider kabul edilmektedir.

- Gayrimenkul aktif giderleri:

Uzun süreli dönem boyunca işletmecilik faaliyetlerinde kullanılan tüzel ve gerçek kişilerin gayri maddi konu giderleri, gayri maddi aktiflere dahildirler.

Gayri-maddi aktiflerin giderleri ikinci grubun temel araçlarının amortizasyon oranları üzerinden, amortizasyon kesintileri şeklinde düşülmeye tabidirler ve ayrı bir grup oluştururlar.

Eğer vergi mükellefinin vergiye tabi gelirinin hesaplanmasında daha önce düşülmüşler ise, amortizasyona tabi gayri maddi aktiflerin değerini bunların satın alınması için yapılan giderler dahil edilmezler.

-Vergilerin, cezaların ve telafi giderlerin düşülmesi:

Toplam yıllık gelirinin, bir de Kazakistan Cumhuriyeti sathında ve diğer devletlerde ödenmiş olan Gelir Vergisinin tespit edilmesine kadar dahil edilmeyen vergiler hariç ödenmiş vergiler;

Bütçeye yatırılması gerekenler hariç, cezalar ve ceza paraları dahil cayma tazminatları;

Kazakistan Cumhuriyeti Mevzuatınca tespit edilen zararlar, karamameler gereğince tüzel ve gerçek kişilere devlet sosyal alanının ayakta tutulması için yapılan giderler.



- Yapıların ve değerli kağıtların satışında ortaya çıkan zararlar:

Toplam yıllık geliri elde etmek için üç yıldan fazla girişimcilik faaliyetinde kullanılan yapıların satışında ortaya çıkan zararlar düşülmeye tabidirler.

Değerli kağıtların paraya dönüştürülmesinde ortaya çıkan zararlar düşülmeye tabi değildirler. Tarif edilen zararlar, diğer değerli kağıtların satışında elde edilen değerlerin artış gelirinden mahsuben telafi edilirler.

Eğer işbu maddenin 2. bendinde belirtilen zararlar, oluştukları yılda telafi edilmeleri mümkün değil ise, beş yıla kadar vadede ileriye taşınmaları ve değerli kağıtların satışında elde edilen değerler artışı gelirlerine mahsuben tanzim edilmeleri gerekmektedir.

İşbu kararnamenin 12.maddesinde öngörülen mülkiyetin satışında ortaya çıkan zararlar düşülmeye tabi değildir. Söz konusu zararlar, işbu kararnamenin 12.maddesinde öngörülen mülkiyetin satışında elde edilen değer artış gelirinden mahsup edilerek tazmin edilirler.

-Zararların nakli:

Girişimcilik faaliyet zararları ( öngörülen düşmelerin toplam yıllık gelirinden fazla vermesi) gelecekteki dönemlerin toplam yıllık gelirinden mahsup edilerek itfa edilmeleri için beş yıla kadar varan sürelerle nakledilir.

-Gerçek kişilere tanınan indirimler:

Gerçek kişi bir vergi yılı boyunca gelirin elde edildiği her ay, bir asgari ücret tutarında vergiden düşme hakkına sahiptir.

Gerçek kişi, bakmakla yükümlü olduğu her aile ferdi için bir vergi yılı boyunca gelirlerin elde edildiği her ay asgari bir aylık ücret tutarında vergiden düşme hakkına sahiptir.

Eğer söz konusu aile ferdi bir asgari aylık ücretin üstünde ortalama aylık gelir elde ediyor ise, işbu maddenin ikinci bendinde öngörülen vergiden düşme hakkı uygulanmaz.

İşbu maddenin ikinci bendinde öngörülen vergiden düşmeleri, aileden sadece bir vergi mükellefinin gelirine ilişkin uygulanır.

**e-Gelir Vergisi Oranları**

aa-Gerçek Kişiler İçin Gelir Vergisi Oranları:

Gerçek kişinin vergi kapsamında olan geliri aşağıdaki oranlar üzerinden vergilendirilmeye tabidir.<sup>67</sup>

1. Asgari yıllık ücretin on beş misline kadar olan gelirler.	Vergilendirilen gelir tutarının %5'i
2. Asgari yıllık ücretin on beş mislinden otuz misline kadar olan gelirler	Asgari yıllık ücretinin on beş mislinin vergi tutarı artı bu tutarı aşan tutarın %10'u
3. Asgari yıllık ücretin otuz mislinden altmış beş misline kadar olan gelirler.	Asgari yıllık ücretin otuz katından vergisi tutarı artı bu tutarı aşan tutarın %20'i
4. Asgari yıllık ücretin altmış beş misli ve üstü gelirler.	Asgari yıllık ücretin altmış beş mislinin vergisi tutarı artı bu tutarı aşan tutarın %30'ı

bb-Tüzel Kişiler İçin Gelir Vergisi Oranları:

Tüzel kişinin vergi kapsamında bulunan geliri, %30 üzerinde vergilendirilmeye tabidir. Toprağı kendileri için esas üretim aracı teşkil eden tüzel kişiler, bu toprağın doğrudan kullanılmasından elde ettikleri gelir için %10 oranında vergi öderler.

cc-Ödemenin Kaynağından Kesilen Kar Payı Vergisi Oranları:

Tüzel ve gerçek kişilere ödenen kar payları, %15 oran üzerinde ödeme kaynağında kesilen vergiye tabidirler ve daha sonra vergilendirilmeye tabi tutulmazlar.

Kazakistan Cumhuriyetinde daha önce ödeme kaynağında vergilendirilmiş olan kar payları elde etmiş yerleşik tüzel kişi, vergilerin ödeme kaynağına ödendiklerini kanıtlayan belgelerin mevcudiyetinde, yıllık toplam geliri dikkate alarak kar paylarını ödemiş kişiye daha önce gelir vergisini saydırma hakkında sahiptir.

<sup>67</sup> ZAKON RESPUBLİKİ KAZAXSTAN, O Nalogax i Drugix Obyazatel'nix Platejax v Byudjet (Na 1 Maya 2000 goda), Almatı, 2000, s.27.

#### dd-Ödeme Kaynağında Kesilen Faiz Gelirleri Üzerine Vergi Oranları:

Tüzel ve gerçek kişilere ödenen faizler, eklenen tutarların %15 oranı üzerinde ödeme kaynağından vergilendirilir.

Yerli bankalara ödenen faizler ödeme kaynağında vergilendirilmeye tabi değildirler. Kazakistan cumhuriyetinde daha önce kaynağında vergilendirilmiş faiz elde etmiş yerleşik tüzel kişi, verginin ödendiğini doğrulayan belgelerin mevcut olması durumunda ödeme kaynağında bütçeye ödenmiş tutarın miktarında faiz vergisini saydırma hakkına sahiptir.

#### ee-Dar Mükelleflerin Ödeme Kaynağından Kesilen Gelir Vergisi Oranları:

Sabit kuruma bağlı olmayan yerleşik olmayan kişilerin Kazakistan kaynaklı gelirleri, vergiden düşülmeden aşağıdaki oranlar üzerinden ödeme kaynağında vergilendirilmeye tabidirler:

-Kâr payları ve faizler	-%15
-Rizikoların sigorta edilmesi veya sigortalarının yenilenmesi, Sözleşmeleri üzerine ödenen sigorta ödemeleri	%5
Uluslar arası iletişimde telekomünikasyon yada nakliye hizmetler veya Kazakistan cumhuriyeti ile diğer devletler arasında nakliyeler	%5
-Royaltiler (işletme payı telif ücretleri), yönetim hizmetleri dahil hizmet, danışma hizmetleri gelirleri, kira gelirleri ve diğer gelirler (işbu kararnamenin 29. maddesi gereği oranlar üzerine vergilendirilen ve işçi ücreti olarak elde edilen gelirler hariç)	%20

#### f-Gelir Vergisi Kolaylıkları

- Aşağıdaki tüzel kişilerin gelirleri vergiden muaftır:

Kazakistan Cumhuriyeti malûllerinin gönüllü derneği, Kazak körler derneği, Kazak sağırılar derneği, Zihinsel ve bedensel özürli çocukların ve gençlerin sosyal uyumu

ve emekle tedavisi merkezi, DOSAAF Merkez Komitesi, birde ticari-aracılık faaliyetleri gelirleri hariç bu kuruluşların mülkiyetinde bulunan ve kaynaklarıyla oluşturulan üretim kuruluşları, Kazakistan cumhuriyeti Afganistan savaşı gazileri örgütü (işletmeler hariç) ;

Girişimcilik faaliyeti gelirleri hariç gayri ticari kuruluşların tüzük faaliyeti gelirleri;

Listesi Kazakistan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulunca tespit edilen uluslar arası örgütler;

Olağanüstü koşulların ortaya çıkması durumunda insani yardım şeklinde mülkiyet teslim almış ve bu mülkiyeti amacına uygun olarak kullanmış tüzel kişiler;

Malûlleri, toplam işçi sayısının en az yüzde otuzunu teşkil eden üretim kuruluşlarının toplam yıllık geliri, malûllerin işçi ücretlerinin ödenmesi, Devlet sosyal sigorta ve malûlleri ilişkin devlet istihdamı destekleme fonu üzerine gelirlerin tutarı iki mislisi kadar azaltılır.

Devlet değerli kağıtlar üzerine faizler, vergiden muaftırlar.

Yılda asgari aylık ücretin 480 katı sınırları dahilinde, 1941-1945 yılları Büyük Vatan Savaşı katılımcılarının, bunların dengi kişileri ve birinci ve ikinci grup malûller, bir de çocukluktan malûllerin ebeveynlerinin birinin gelirlerinden gelir vergisi alınmaz; yılda asgari aylık ücretin 240 katı – üçüncü grup malûllerin gelirlerinden gelir vergisi alınmaz.

- Gerçek kişilerin aşağıdaki gelir çeşitleri ve ödemeleri gelir vergisine tabii değildirler:

Kazakistan Cumhuriyeti vatandaşı olmayan diplomatik yada konsolosluk elamanının çalışma ücreti olarak elde ettiği resmi gelir;

Geliri vergiye tabii olduğu yabancı bir ülkede devlet görevi ifa eden kişinin çalışma olarak elde ettiği resmi gelir;

Bir gerçek kişiden başka gerçek kişi tarafından hibe yada miras olarak teslim alınmış, bir de insani yardım olarak kabul edilmiş mülkiyetin değeri; iş ücreti olarak kabul edilen mülkiyet hariç;

Sakatlanma ve başka sağlık hasarı sonucunda iş görme kabiliyetinin yitirilmesi ve aile reisinin yitirilmesi ile ilgili olarak hamilelik ve doğum üzerine ödemeler ve yardımlar dahil devlet emekli maaşları, burslar ve yardımlar;

Çocukların ve yetimlerin gıda yardımları;

Devlet ve yerel bütçelerin kaynaklarından yapılan bir defaya mahsus ödemeler ve maddi yardımlar. Ölüm ya da malûllüğe sebep olmuş iş kazası sonucu sakatlanması dolayısıyla yasalarca tespit edilen miktarda iş veren tarafından yapılan bir defalık ödemeler.

Girişimcilik faaliyetiyle iştigal eden tüzel ve gerçek kişilerin toplam yıllık geliri, Kazakistan Cumhuriyeti Bakanlar kurulunca tespit edilen liste üzerine hayır faaliyeti ile iştigal eden gayri ticari kuruluşlara, parasal kaynaklar dahil hibe edilen varlıklar tutarına, girişimcilik faaliyetinden elde edilen vergiye tabii geliri yüzde ikiyi aşmayan miktarlarda indirilir. Hayır için kabul edilen fakat amaca uygun olarak kullanılmamış kaynaklar gayri ticari kuruluşlarda vergiye tabiidir.

Eyalet, Alma-Ata Leninsk şehri idareleri başkanları nezdinde kurulan emeklilerin ve düşük gelirli halk tabakalarının sosyal korunması üzerine bölgesel hayır fonlarına hizmet veren bankaların toplam yıllık geliri bu fonlara yapılan hibeler tutarında azaltılır.

#### g-Dar Mükelleflerin Vergilendirilmesi

Dar mükellefin sabit kurumunun geliri:

Sabit kurum aracılığı ile Kazakistan Cumhuriyetinde faaliyette bulunan dar mükellefi, bu tür gelire ilişkin olarak işbu kararnamede öngörülen indirimler tutarında azaltılmış, sabit kuruma bağlı Kazakistan kaynaklar üzerine gelir vergisi mükellefidir.

Verginin ödeme kaynağından tahsil edilmesi:

Eğer gelir kaynağı Kazakistan Cumhuriyeti'nde bulunuyor ise, sabit kuruma bağlı olmayan, dar mükellefin gelirleri, işbu kararnamenin 33. maddesinde tespit edilen oranlar üzerinden, indirimler yapılmadan toplam yıllık gelir üzerinden ödeme kaynağında vergiye tabidirler.

İşbu maddenin birinci bendinde öngörülen tutarların miktarı, gelire Kazakistan Cumhuriyetinde yürürlükte olan oranlar üzerine Kazakistan Cumhuriyetinde yürürlükte olan oranlar üzerine Kazakistan Cumhuriyeti'nden tahakkuk edilmesi gereken tutarları aşmaması gerekir.

Vergi kolaylıkları bulunan ülkede elde edilen gelirler:

Eğer tam mükellef, gelirini vergi kolaylıkları bulunan bir ülkede elde eden yabancı tüzel kişinin tüzük fonunun % 10'undan fazlasına doğrudan ya da dolaylı olarak sahip ise yada bu tüzel kişinin oy hakkı bulunan hisselerinin % 10'nundan fazlası kendisine ait ise, tam mükellefe ait gelir ya da gelir kısmı bu kişinin vergiye tabii gelirini tabi edilir. Bu husus tam mükellefin tüzel kişilik oluşturmayan girişimcilik faaliyetlerinin diğer organizasyon şekillerinde iştiraklerini de uygulanır.

Vergi idaresi, eğer bir ülkede vergi oranı işbu kararname uyarınca tespit edilen vergilerden 1/3 daha az ise ya da bu ülkede mülkiyetin gerçek sahibini ya da gelirin gerçek sahibinin gizli kalmasını mümkün kılan mali bilginin ya da şirketlere dair bilginin gizliliğine dair yasalar mevcut ise, bu yabancı ülkeyi vergi kolaylıkları bulunan ülke olduğunu kabul eder.

#### h-Vergi Kayıt Kuralları

-Vergi mükellefi, işbu kararname tarafından tespit edilen usulde ve koşullarda, vergilendirmesi amacıyla tahakkuk yöntemi ile ya da kasa yöntemi ile kazancını tespit eder.

-Uzun vadeli sözleşmeler üzerine gelirler ve indirimler:

Uzun vadeli sözleşmelere ilişkin gelirler ve indirimler, fiilen yerine getirildikleri kısımlarıyla vergi yılı süresince kayıt edilirler.

Tahakkuk yönteminin uygulanması durumunda sözleşmenin yerine getirilen kısmı, vergi yılının sonuna kadar yapılan giderler ve mevcut sözleşme üzerine toplam giderler karşılaştırılmak suretiyle tespit edilir.

Kasa yönteminin uygulandığı durumda sözleşmenin yerine getirilen kısmının miktarı fiilen yerine getirilen ve ödenen işler (hizmetler), teslim edilen mallar üzerine tespit edilir.

-Mal-malzeme stoklarının kayıt edilmesi ve ilave değerlerin tespit edilmesi usulü:

Vergi amaçları için malzeme stoklarının kayıt edilmesi muhasebe kayıtları hususları gereğince yapılır.

İşletmeci şahıslar, enflasyonu dikkate alarak satın aldıkları andan itibaren işledikleri yada satıldıkları ana kadar mal ve malzeme bakiyelerinin ilave değerlerini tespit etme hakkına sahiptirler.

Enflasyon oranı dikkate alınarak yapılan ilavenin değer tespiti tutarları öz cari kaynaklarının tamamlanmasına yöneltilir ve vergiye tabi gelire dahil edilmez.

-Leasing (Finansal kiralama):

Eğer kiraya veren, leasing (finansal kiralama) üzerine amortlizasyona tabi temel araçları kiraya verir ise, vergilendirme amaçlarında bu işlem mülkiyetin kiracı tarafında satın alma olarak ele alınması gerekir.

Amortizasyona tabii temel araçların kiralınması, eğer bu kiralama aşağıdaki koşullardan birine cevap veriyorsa leasingdir. ( finansal kiralama): kiralama süresi, temel araçları çalışma süresinin %80'nini aşıyor ;

Kiracı, sabit fiyat ve kiralamanın sona erdikten sonra tespit edilen fiyat üzerine temel araçları satın alma hakkına sahiptir;

Kira süresinin sona ermesinden sonra kiralanan temel araçların bakiye değeri, bu araçların kira süresinin başındaki değerinin en az %20 sidir;

Tüm kiralama dönemi için ödemelerin( iskonto edilmiş) değeri, kiralanan araçların değerini %80 aşıyor.

İşbu maddenin ikinci bendinin koşulları süresi boyunca leasing uzatılması hakkı gerçekleştirilecek dönemi kapsar.

-Tazmin edilebilen kesimler:

Eğer daha önce düşülmüş olan giderler, zararlar ya da şüpheli borçlar tazmin edilebiliyorsa, elde edilen tutar tazmin edildiği yılın geliri olur.

-Aktiflerin satışında değer ve zarar artışı gelirleri:

Aktiflerin satışında bunların değerlerinin artış gelirleri, işbu kararnamenin 6. maddesi gereğince tespit edilen bu aktiflerin değeri (enflasyon tashihi dikkate alınarak) ve bu aktiflerin satışı sırasındaki pozitif farktır.

Aktiflerin satışından sonra ortaya çıkan zarar, işbu kararnamenin 46.maddesi gereğince tespit edilen araçların değeriyle bu araçların satış geliri arasındaki negatif farktır.

İşbu maddenin hususları dikkate alınarak “Satış, paraya dönüştürme” terimi aktiflerin satışı, tabakası, hibe edilmesi ya da devri anlamını taşımaktadır.

İşbu maddenin 1. ve 2. bendleri grup yöntemi üzerine amortizasyona tabi aktiflere uygulanmazlar.

**-Aktiflerin değeri:**

Vergi mükellefinin indirim hakkının bulunduğu giderler hariç, aktiflerin değerine bunların satın alınması, üretimi, inşaatı, montajı ve tesis edilmesi üzerine giderler, bir de bu aktiflerin değerini yükselten diğer giderler.

Her aktifin bir kısmı sadece paraya dönüştürülüyorsa aktifin paraya dönüştürülmesi anındaki değeri geriye kalan kısmıyla paraya dönüştürülen kısmı arasında paylaşılır.

**-Aktiflerin hibe esasında ya da indirilmiş değerde devrinden gelirler:**

Aktiflerin hibe esasında ya da indirimli değer üzerinde naklinde, devreden kişinin aktiflerinin değeri oluşan zarardan, devralan kişinin geliri ise devredilen aktiflerin maliyetinden az olmamak kaydıyla, dahil edilen değer tespit değerinden hareket edilerek tespit edilir.

**-Net gelirlerden mahsup edilerek yapılan giderler:**

Temel araçların satın alınması, inşaat giderleri ve yatırım nitelikli diğer giderler;

Bütçeye yatırılmaya tabi cezai yatırımlar;

İşletmeci şahısların çalışanlarının dolaysız ya da dolaylı gelirleri olan giderler ve ödeme kaynağında %15 oran üzerinden vergilendirilen, girişimcilik faaliyetiyle ilgili olmayan diğer giderler;

Girişimcilik faaliyetinde kullanılmayan tesislerin inşaatı kullanımı ve bakımı üzerine giderler.

**1-Vergileme Süreci**

**aa- Gelirlere İlişkin Beyannamenin Verilmesi:**



Aşağıdaki vergi mükellefleri,işlemlerin yapıldığı yılı müteakip 31.Mart tarihine kadar tescilli oldukları mahalin vergi idaresi organlarına, toplam yıllık gelirlerine ve yapılan indirimlere ait beyanname verirler:

-Tüzel kişiler

-Kazakistan Cumhuriyetinde ödeme kaynağında vergilendirilmeyen gelirlere sahip gerçek kişiler;

-Yılda bin asgari aylık ücretin üzeri toplam tutarında vergi yılında inşaat ya da büyük alanlar yapmış gerçek kişiler;

-Kazakistan Cumhuriyeti sınırları dışında bulunan yabancı banka hesaplarında parasal kaynaklara sahip gerçek kişiler;

-Kazakistan Cumhuriyeti sınırları dışında gelir elde eden gerçek kişiler.

Vergi mükelleflerince Kazakistan Cumhuriyetinde girişimcilik faaliyetinin sona erdirildiğinde vergi dairesi, neden ve tarih, beyannamenin ne zaman ve hangi dönem için verileceğini belirten yazılı ihbarname göndererek 12 aydan kısa olmayan dönem için gelirlere ait vergi mükellefinden beyanname vermesi talep edilir.

Tüzel kişinin tasfiyesinde tasfiye kurulu ya da vergi mükellefi tasfiyeyi zaman kaybetmeden yazılı olarak vergi dairesine bildirir. Tüzel kişinin tasfiye kararını almasını müteakiben 15 günlük süre zarfında vergi mükellefi vergi dairesine toplam yıllık gelir ve indirimler hakkında beyanname ibraz etmek zorundadır.

Yerleşik kişiye tüzel kişilik oluşturmadan gerçekleştirilen girişimcilik faaliyetinin sona erdirilmesinde, bu kişi 15 günlük süre zarfında vergi dairesi organlarına toplam yıllık gelirlere ve indirimlerde ait beyanname ibraz eder.

Vergi beyannameleri, vergi Baş müfettişliğince tespit edilen usulde ve şekilde verilirler.

#### **bb- Ödeme Kaynağında Verginin Tevkif Edilmesi:**

Aşağıdaki kişiler ödeme kaynağında gelir vergisini tevkif etmekle yükümlüdür.

Girişimcili faaliyet çerçevesinde iş sözleşmesi üzerine (kontratı) ya da taahhüt (kira) sözleşmesi üzerine çalışan gerçek kişilere ödeme yapan, girişimcilik faaliyetiyle istigal eden gerçek ya da tüzel kişi;

Devlet Sosyal Güvenlik sistemi çerçevesinde ödenen emekli maaşları hariç, kişiye emekli maaşı ödeyen ve girişimcilik faaliyetiyle iştigal eden gerçek yada tüzel kişi;

Gerçek ya da tüzel kişilere kar payı ödeyen yerleşik tüzel kişi;

Gerçek ve tüzel kişilere faiz ödeyen gerçek yada tüzel kişi;

İşbu kararnamenin 33'ncü maddesinde öngörülen ödemeleri gerçek ya da tüzel kişi;

Vergilerin tevkifatından ve bütçeye yatırılmasından geliri ödeyen gerçek ya da tüzel kişi sorumludur. Vergi tutarının tevkif edilmemesi durumunda geliri ödeyen gerçek kişi, tevkif edilmeyen vergi tutarını bununla ilgili cezaları ve ceza paralarını bütçeye yatırmak zorundadır.

İşbu maddenin 1'nci bendi uyarınca kaynağında vergi tevkif eden gerçek ve tüzel kişiler;

Ödemenin yapıldığı ayın sona ermesini müteakip 5 gün süre zarfında bütçeye aktarmak;

Hak edilen ücreti öderken talepleri üzerine gelir elde eden gerçek kişiye bu kişinin soyadını ve adının baş harfini bir de (eğer vergi tevkif edilmiş ise) edilen tutarı gösteren bilgi makbuzu vermek zorundadırlar;

Vergi yılının sona ermesini müteakip 30 gün süresince , gelir elde eden kişinin sicil numarası ; adı veya baş harfleri,gelirin toplam tutarı ve hesap yılında tevkif edilen toplam vergi tutarı belirtilen bilgi formunu vergi dairesi organlarına ibraz etmek, bir de, talepleri üzerine işbu maddenin 1'nci bendi gereğince gelir elde eden gerçek ve tüzel kişilere göndermek zorundadırlar.

cc- Gelir Vergisi Üzerine Cari Ödemeler:

Girişimcilik faaliyetiyle iştigal eden gerçek ve tüzel kişiler, işbu kararnamenin 29'ncü ve 30'ncü maddelerinde tespit edilen ve öneki ayın mali sonuçlarına uygulanan vergi oranları miktarında her ayın 20'nci gününe kadar cari ödemeler tutarını bütçeye yatırmak zorundadırlar.

Yatırılan gelir vergisi cari ödemeler tutarları, vergi yılı için vergi mükellefine tahakkuk edilen gelir vergisi kayıtlarına geçer.

#### dd- Yıl Topamları Üzerine Gelirin Ödenmesi:

Vergi mükellefi, hesap yılının müteakip yılın 10 Nisan tarihinden geç olmaması kaydıyla, toplam yıllık gelire ait beyannamenin verildiği günden itibaren 10 gün sonra nihai hesaplama yapar ve gelir vergisini öder.

### D- KAZAKİSTAN GELİR VERGİSİNİN AKSAYAN YÖNLERİ

Vergi sistemini, onun içinde araştırmamızın konusu olan gelir vergisi sistemini de eski Sovyetler Birliği'nden miras alan Kazakistan, piyasa ekonomisine geçiş sürecinde bir takım sıkıntılar yaşamaktadır. Buna göre, çok karmaşık ve düzensiz yapıya sahip olan Kazakistan vergi sistemi hem vergi mükellefini, hem yerli hem de yabancı yatırımcıyı zora sokmaktadır. Meselâ, Kazak-Türk İşadamları Derneği(KATIAD)'nin Kazakistan vergi sistemi hakkındaki sorusuna, Kazakistan'da faaliyet gösteren Türk iş adamlarının cevapları genellikle "çok ağır" veya "ağır" şeklinde olmuştur. Araştırmaya göre, "vergiler ağır mı?" sorusuna Türk firmalarının sadece ¼'ü."normal" diye cevap vermiş, diğer ¾'ü "çok ağır" ya da "ağır" olduğunu ifade etmiştir. Diğer yandan, firmaların sadece %16'sı ev sahibi ülkenin vergi sisteminin karmaşık olmadığını söylemiştir; %84'ü teşkil eden büyük çoğunluk ise çok karmaşık yada karmaşık olduğunu belirtmiştir.

Türk işadamlarına göre Kazakistan vergi sistemi aşağıdaki Tablolara yansımaktadır.<sup>68</sup>

Tablo:1

Kazakistan'da Vergiler Ağır Mı?	Firma Sayısı	%
Çok Ağır	20	27.4

<sup>68</sup> Kazak Kartalı İle Birlikte Yükselmek, Yeni Avrasya Stratejileri Ücretsiz Eki, Ankara 2001, s.61.

Ağır	34	46.6
Normal	19	26.0
Toplam	73	100.0

Tablo:2

Kazakistan Vergi Sistemi Karmaşık Mı?	Firma Sayısı	%
Çok Karmaşık	28	40.0
Karmaşık	31	44.3
Karmaşık Değil	11	15.7
Toplam	70	100.0

Kazakistan Gelir Vergisi Kanununda tam ve dar mükellefiyet Şekilleri ile ilgili maddelerin anlaşılması oldukça güçtür; çünkü daha önce değindiğiz gibi, mükellef ile vergi dairesi arasında, her iki tarafın da konuyu farklı yorumlamasına sebebiyet vermektedir. Yabancı yatırımcıların Kazakistan sınırlarında ikametini tespit etmek oldukça güçtür. Bu durumlarda konuyu tespit etmek Şahısların kanunlara olan saygılarına bağlı kalmıştır. Dolayısıyla, bu hususun açıklığa kavuşturulması lazımdır. Bu açıdan, takibi zor ve karmaşık bir hale gelen bazı maddelerin sadeleştirilerek yeniden yazılması ve anlaşılır hale getirilmesi zorunludur. Defter, kayıt ve belge ile ilişkisi zayıf olan mükelleflerin vergilendirilmesinde daha pratik ve gerçekçi usullere ihtiyaç vardır. Örneğin, Türkiye Gelir Vergisi Kanununun 3. ve 4. maddeleri bu konuları açık ve net ifade etmiştir.<sup>69</sup>

Bununla birlikte, Kazakistan Gelir Vergisi Kanununun 34. maddesinde yer alan istisna ve muafiyetler yeniden gözden geçirilmelidir. Çünkü, Gelir Vergisi sisteminde siyasi, sosyal, ekonomik ve idari sebeplerle çok sayıda muafiyet ve istisna hükümlerine yer verilerek bütçe gelirleri giderek azaltılmaktadır. Bu durum sadece verginin verimini azaltmamaktadır, aynı zamanda kaçaşılığa yol ačan yapısal bozukluklara da neden olmaktadır. Dolayısıyla, istisnaların ve muafiyetlerin sistemin yapısını bozmayan ve mantığa uygun olan olaylarla sınırlı kalması zorunludur.<sup>70</sup>

<sup>69</sup> Daha geniş bilgi için bkz: Doğan Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, Bursa 1998, s.14-16.

<sup>70</sup> A. İ. Hudyakov, *Padoxodnyy Nalog*, s.197.

Piyasa ekonomisine geçerken Kazakistan, vergi sisteminde yer alan gelir vergisini daha geniş kapsamlı biçimde geliştirmek ve belli bir mantığa kavuşturmak zorundadır. Buna hızla geçişin kolay yolu da Türkiye gibi piyasa ekonomisini yaşamış ülkelerin gelir vergisi sistemini inceleyerek, gerekirse iyi taraflarını uygulamaktan geçmektedir. Bu mülahaza ile, Türkiye’de uygulanmakta olan gelir vergisi sistemi hakkında genel bir bilgi vermekte fayda vardır.



## IV.BÖLÜM

### TÜRK GELİR VERGİSİ

Türk mali tarihinde gelir vergisi konusundaki ilk denemelere XIX yüzyılın ortalarında rastlanır. Osmanlı İmparatorluğunda 1863 yılında “temettü vergisi” adıyla bir tür ilkel gelir vergisi uygulanmaya başlanmıştır ve başarılı sonuç alınamamış. 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 gidilmiştir. Kazanç vergisi izleyen yıllarda çeşitli değişiklikler geçirmiş, bunlardan en önemlisi 1934’te vergiye sedüler (cedulaire) bir gelir vergisi niteliği veren değişiklik olmuştur.<sup>71</sup> Türkiye’de modern vergi sisteminin uygulanmaya konulması için 1850 yılını beklemek gerekmiştir. Gelir Vergisi Kanunu bu yıldan itibaren yürürlüğe girdi ve ilk birkaç yılın güçlüklerine rağmen 11 yıl uygulandı.<sup>72</sup> 1960’da 27 Mayıs İhtilalinden sonra yeni bir Gelir Vergisi Kanunu hazırlanıp kabul edildi. Günümüze kadar, çok çeşitli değişikliklerle gelen 183 sayılı bu kanun, kendisinden önceki kanunun temel çizgilerini korumaktaydı. 1970’lerde kanunun enflasyonla yıpranmış- tarife muaflık ve istisnalara ilişkin pek çok hükmü 1980’ler başlarında gerçekleştirilen değişikliklerle yenilenmeye çalışılmış, izleyen yıllarda da kısmen denetimi arttırılmaya, kısmen teşvike yönelik hükümlerle çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Gelir Vergisi sisteminde köklü değişiklikler 22. 7. 1998 tarih ve 4369 sayılı kanunla gerçekleştirilmiştir.<sup>73</sup>

#### A- GELİR VERGİSİNE İLİŞKİN BAZI KAVRAMLAR

<sup>71</sup> O. Uluatam, Y. Methibay, a.g.e., s.250

<sup>72</sup> İTO, Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi (1998), Yayın No:2000-25, İstanbul, 2000, s.11.

<sup>73</sup> O. Uluatam, Y. Methibay, a.g.e., s.251.

### a- Gelir Vergisinin Konusu

Gerçek kişilerin gelirleri, Gelir Vergisine tabidir. Gelir, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettiği tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır.

### b- Vergiye Tabi Gelirler:

Gelire giren kazanç ve iratların aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Ticari Kazançlar,
- Ziraî Kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest Meslek Kazançları,
- Gayrimenkul Sermaye İratları,
- Menkul Sermaye İratları,
- Diğer Kazanç ve İratlar.

### c- Gelir Vergisinde Mükellefiyet Şekilleri

Gelir Vergisinde tam ve dar olmak üzere iki mükellefiyet şekli vardır:<sup>74</sup>

#### 1- Tam mükellefler:

İkametgahı Türkiye’de olanlar,

Bir takvim yılı içerisinde Türkiye’de devamlı olarak 6 aydan fazla oturanlar,

Resmî dairelere bağlı olup bu dairelerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk Vatandaşları Gelir Vergisi Kanunu açısından tam mükellefler sayılmaktadır. Tam mükellefler, Türkiye içinde ve dışında elde edilen kazanç ve iratların tamamı üzerinden Türkiye’de vergilendirilir.

#### 2- Dar Mükellefler:

<sup>74</sup> Daha geniş bilgi için bkz. D. Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, s.14-20.

Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerdir. Sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirler.

## B- GELİR UNSURU VE GELİRİN TESPİTİ

### a- Ticarî Kazançlar

#### aa- Ticarî Kazancın Tanımı:

GVK’nun 37’inci maddesi “her türlü ticarî ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar ticarî kazançtır” şeklinde ticarî kazancı tanımlamıştır.

#### bb- Ticarî Kazancın Tespit Şekilleri:

Ticarî kazanç gerçek veya götürü usule göre tespit edilirken, götürü usul 4369 sayılı Kanun ile 01.01.1999 tarihinden itibaren kalkarak yerine basit usulde vergilendirme getirilmiştir.

Gerçek Usulde Ticarî Kazancın Tespiti İki Şekilde yapılır:

1- Bilanço Esasında Ticarî Kazancın Tespiti: Ticarî kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Ticarî kazancın tespiti sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri uygulanır.

2- İşletme Hesabı Esasında Ticarî Kazancın Tespiti: Ticarî kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Bu usulde Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri uygulanır.

#### cc- Ticarî Kazançtan İndirilen Giderler.<sup>75</sup>

<sup>75</sup> Ö. Uluatam, Y. Methibay, **Vergi Hukuku**, s.268-269.



Ticarî kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi için yapılan genel giderler,  
 İşte çalışanlar için işyerinde ve eklentilerinde yapılan giyecek ve barındırma giderleri, tedavi ve ilaç giderleri,  
 Çalışanlar için mükellefçe ödenen sigorta primleri ve emekli aidatı,  
 Çalışanlardan eğitime gönderilmiş olanlar için yapılan giyim giderleri,  
 İşle ilgili olan ve sözleşme yada ilama dayalı ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,  
 Kiralama yoluyla edinilen yada işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,  
 İşletmeyle ilgili bina, arazi, gider, tüketim, damga, belediye vergileriyle harçlar, kaydiyeler gibi vergi ve resimler,  
 VUK hükümlerine göre ayrılmış amortismanlar,  
 GVK'nda belirtilmiş belli sınırları aşmamak kaydıyla, işverenlerce Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenmiş aidatlar.

#### dd- Kanunen Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler

Aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul edilmez.<sup>76</sup>

Kanunun kabul ettiği sınırları aşan tutarlar,

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

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 teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Sözleşmelerde ceza şartı olarak yer alan tazminatlar hariç),

<sup>76</sup> İTO, Sorularla Vergi Mevzuatı ve Yatırım Teşvikleri Rehberi, İstanbul 2000, s.31.

Alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50-si,

İşletmeye ait olan veya kiralanan yat, kotra, sürat teknesi gibi deniz araçları ile uçak ve helikopter gibi hava araçlarının işletmenin faaliyet konusu ile ilgili olmayan giderleri,

Mükelleflerden dönem sonu stoklarını Son Giren İlk Çıkar (LIFO) yöntemi ile değerleyen veya sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı vb. adlar altında yaptıkları giderlerin her yıl Maliye Bakanlığı'nca belirlenen bir oranı (1998 yılı için bu oran %18,8 olarak belirlenmiş olup, 1999 yılı için uygulanacak olan oran ise %25) ticarî kazancın tespitinde indirilmeyecektir. (Sanayi siciline kayıtlı bulunan imalatçıların imalat faaliyetlerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ait finansman giderleri için bu hüküm uygulanmaktadır).

ee- Basit Usulde Ticarî Kazancın Tespiti:

Götürü usul, 4369 sayılı Kanun ile 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırılmış olup, yerine basit usulde vergilendirme getirilmiştir.

Basit usulde ticarî kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılatın giderler ve satılan malların alış bedellerinin düşülmesi suretiyle tespit edilecektir.

Bu mükellefler, mal alışları, giderleri ve hasılatlarını gösteren belgeleri ayrı-ayrı dosyalarda saklamak zorundadırlar.

Basit usulde tabi olmanın genel ve özel şartları kanunda aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

1-Genel Şartlar:

-Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak,

-İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde, emsal kiranın; kiralananmış olması halinde de yıllık kira bedeli Büyükşehir Belediyeleri için 630 milyon lirayı, diğer yerlerde de 450 milyon lirayı aşmamalıdır (01.01. 2000 tarihinden geçerli olmak üzere belirlenmiştir).

-Ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde vergiye tabi olmamak veya olmamış olmak.

## 2- Özel Şartlar:

-Alım satım yapanların yıllık alımları tutarı 9 milyar lirayı, satışları tutarı da 12 milyar lirayı aşmamalıdır;

-Alım satım haricinde işlem yapanların ise, yıllık geliri safi hasılatları 4.5 milyar lirayı aşmamalıdır.

-Alım, satım veya imalat işleriyle hizmet üretimi işlerinin bir arada yapılması halinde yıllık satış tutarı ile gayrisafi iş hasılatı toplamının 9 milyar lirayı aşmamalıdır.

## ff- Ticarî Kazançla İlgili Muaflık (Esnaf Muaflığı)

Esnaf muaflığından yararlına bilmenin genel ve özel iki tür şartı vardır. Gelir Vergisi ödemeyecek esnafın durumunun bu iki grup koşulun her ikisine de uygun olması gerekir.<sup>77</sup>

### Genel Şartlar

- Muaflıktan yararlanacak kişi, ticarî, sınaî veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde vergiye tabi olmamalıdır.

- Ticarî faaliyetin gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine devamlılık ve bağlılık gösterecek biçimde yapmamak.

- İlgili esnaf odasına kayıtlı olunmalıdır.

### Özel Şartlar

-Kanunun 9'uncu maddesinde, hangi işler ve koşullarda çalışanların bu muaflıktan yararlanacağı ayrı-ayrı belirtilmektedir.<sup>78</sup>

-Gezici perakende ticaret erbabı,

-Gezici küçük sanatkârlar,

-Köylerde çalışan küçük sanatkârlar,

-Küçük nakliyeciler,

-Küçük nakliyecilik işleri yapan çiftçiler,

<sup>77</sup> Ö. Uluatam, Y. Methibay, *Vergi Hukuku*, s.261.

<sup>78</sup> D. Şenyüz, *a.g.e.*, s.83.

- El sanatları ile uğraşan sanatkarlar,
- Maliye Bakanlığı'nca vergiden muaf tutulanlar.

gg- Ticarî Kazançlarda İstisnalar

#### 1-Yatırım İndirimi:

Yatırım indirimi, ticarî ve ziraî kazanç sahiplerinin kazançlarını yatırıma dönüştürmelerini teşvik eden bir vergi istisnasıdır. Diğer bir ifade ile Yatırım indirimi müessesesi, kazanç sahiplerinin kanuna uygun yatırımları için yapılan veya bir sonraki vergilendirme döneminde yapmayı öngördükleri harcamaların belli bir yüzdesinin oluşturduğu tutarın, vergiye tabi kazançlardan indirilmesi yoluyla uygulanan bir teşvik sistemidir. Örneğin, bir girişimcinin, yasadaki kurallar dahilinde yaptığı veya bir sonraki vergilendirme döneminde yapmayı öngördüğü yatırım harcamasının bir kısmı, o yıl ki kazancından fazla ise izleyen yıllardaki kazançlarından tamamı karşılanıncaya kadar indirimine devam edilecektir

Gelir Vergisi Kanununun, 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere 4369 sayılı Kanununun 30.maddesiyle değişen ek 1.maddesinde "Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticarî veya ziraî kazançları üzerinden vergiye tabi mükelleflerin (adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketler ile Kurumlar Vergisi mükellefleri dahil) yatırımların indiriminden faydalanılması kabul edilmiş bulunan yatırımların kapsamında yaptıkları veya müteakip vergilendirme döneminde yapmayı öngördükleri yatırım harcamaları, bu bölümde yazılı şartlar dahilinde, ilgili kazançlardan indirilir" hükmü ile yatırımlardan kimlerin yararlanacakları belirtilmiştir.<sup>79</sup>

Yatırım İndiriminden yararlanma koşulları ise:

İndirimin uygulanacağı ticarî ve ziraî kazanç bilanço esasına göre tespit edilmiş olmalıdır,

Yatırımlar, kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilenlerden Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı tarafından müştereken seçilen sektörler veya konularda yapılmalıdır.

<sup>79</sup> İTO, Sorularla Vergi Mevzuatı ve Yatırım Teşvikleri Rehberi, s.45-46.

Yapılan yatırım, ticarî ve sınaî yatırımlar için en az 76 milyar TL, zirâî yatırımlar için ise en az 15 milyar TL olmalıdır. Bu sınıflama ve tutarlar 4369 sayılı Kanunun 39.maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun ek 2.maddesinin 3.bendinin değiştirilmesi sonucu 01.01.2000 tarihinden itibaren geçerli olan tutardır.

Yatırıma başlamadan önce Hazine Müsteşarlığı'na başvurularak gerekli bilgi ve belgelerin verilmiş ve yukarıda belirtilen şartların mevcudiyeti tasdik edilerek, Yatırım Teşvik Belgesi verilmiş olmalıdır.

Yatırım, tasdik edilmiş bulunan şartlar ve süreler dahilinde yapılmış olmalıdır.

Tasdik edilen şartlarda meydana gelecek değişikliklerin ve sürelerde doğabilecek gecikmelerin meydana gelmesinden itibaren 3 ay içinde Hazine Müsteşarlığı'na bildirilmesi ve onayının alınması şarttır.

2-Sergi ve Panayırılarda Sağlanan Ticari Kazançlar İstisnası:

GVK'nun 30'uncu maddesiyle dar mükellefiyete tabi olanların, Türkiye'de başlıca bir işyeri veya daimi temsilcisinin bulunmaması koşuluyla sergi ve panayırılarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

3- PTT Acentaları Kazanç İstisnası,

4- Olağanüstü Hal Bölgesi Kazanç İstisnası,

5- Uluslar arası Gemicilik Kazançları İstisnası.

hh- Ticarî Kazançlarda Tevkifat

Genel kural, gelirin yıllık olması ve mükellef tarafından verilecek yıllık beyannameye göre tarh ve tahakkuk ettirilmesi olmakla beraber, bir kısım gelir unsurları, bu gelirleri mükellefe sağlayan vergi sorumlularınca, bunların beyan edilmesi beklenmeksizin kesintiye tabi tutulmakta ve mükelleflere sağlanan istihkaktan kesilen vergiler, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine ödemekte bu işleme "vergi kesintisi" denilmektedir.

GVK'nun 94.maddesinde vergi kesintisine tabi tutulacak kazanç, ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile bu ödemelerden kesinti yapmak zorunda olanlar ve yapılacak kesintilerin oranları gösterilmiştir.

Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar aşağıda sayılmış olup, bu kişi ve kuruluşlar anılan madde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerini, Gelir vergisine mahsuben tevkifat yapmak zorundadırlar.

-Kamu idare ve müesseseleri,

-İktisadi kamu müesseseleri,

-Sair kurumlar,

-Ticaret şirketleri,

-İş ortaklıkları,

-Dernek ve vakıflar,

-Dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri,

-Kooperatifler,

-Yatırım fonu yönetenler,

-Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,

-Ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit edilen çiftçiler.

Yukarıda anılan kanun maddesinde de görüleceği üzere, yaptıkları ödemelerden vergi tevkif edecekler arasında basit usulde vergilendirilen mükellefler sayılmamıştır. Bu nedenle söz konusu mükellefler gelir vergisi tevkifatı yapmayacaklar ve muhtasar beyanname vermeyeceklerdir.

#### Tevkifat Oranları:

Gelir Vergisi Kanununun 3946 sayılı Kanunla değişik 94.maddesinde belirtilen ödemelerden genel olarak yapılması gereken vergi kesintisi oranı %25 olarak belirlenmiştir. Ancak, aynı madde kapsamında Bakanlar Kurulu'na bu oranı, her bir ödeme ve gelir için ayrı-ayrı sifira kadar indirme veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etme, çeşitli gelir ve ödeme türlerine göre veya mükellef grupları itibarıyla farklı oranlar tespit etme yetkisi verilmiştir.

#### -Tevkif Edilen Vergilerin Yatırılması:

Genel olarak kazanç, ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları üzerinden 94.madde gereğince vergi kesintisi yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları

ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri ertesi ayın 20.günü akşamına kadar, tahakkukun yapıldığı yerin vergi dairesine bildirmeye ve aynı süre içinde kestikleri vergileri ödemeye mecburdurlar.

- Tevkif Edilen Vergilerin Beyannamesi:

GVK'nun 94.maddesine göre kazanç, ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarından yapılan vergi kesintileri takip eden ayın 20.günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bağlı olunan vergi dairesine bildirilmek zorundadır.

Muhtasar beyannamenin verilme zamanı bakımından iki istisna getirilmiştir. Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi, takip eden yılın Ocak ayının 20.günü akşamına kadar değil, Şubat ayının 20.günü akşamına kadar uzatılmaktadır.

ii- Ticarî Kazancın Beyanı:

Ticarî kazanç yıllık beyanname ile verilir. Zarar dahi olsa bu beyannamenin verilmesi gerekir.

Gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayı içinde, Bilanço ve İşletme Hesabı Esasının uygulandığı ticarî kazançlar ise izleyen yılın Mart ayı içinde bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecektir.

Ücretler dışındaki diğer kazanç unsurları için geçerli olan vergi oranları tarifesi ticarî kazançlar içinde uygulanır.

b- Ziraî Kazançlar

aa- Tanımı ve Niteliği

GVK'nun 52.maddesi ziraî kazancı "ziraî kazanç ziraî faaliyetten doğan kazançtır" biçiminde ifade etmiştir. Bu tanıma esas olan ziraî faaliyet ise aynı maddeye göre, "arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım ve üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri

tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde yararlanılmasını ifade eder.<sup>80</sup>

#### Ziraî Kazancın Sınırları:

Bazı durumlarda ziraî faaliyet, ticarî faaliyet ve gayri menkul sermaye iratları ile iç-içe girmektedir.<sup>81</sup> Ziraî işletmeler gerçek kişiler yada adi ortaklıklar tarafından işletiliyorsa elde edilen kazanç ziraî kazanç ziraî kazançtır. Buna karşılık, kolektif şirketlerle her tür komandit şirketler ziraî faaliyette bulunsa bile çiftçi sayılmazlar; bu şirketlerce elde edilen kazanç ticarî kazançtır. Ziraî faaliyette bulunan kolektif şirketin ortakları ile komandit şirketin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar ticarî kazanç hükmündedir.

Arazi sahibinin ortak yada ortaklarla birlikte sağladığı gelirin ziraî veya gayrimenkul sermaye iradı olduğu konusu bazı yanlış anlaşılmalara yol açmaktadır. GVK'nun 70.maddesinin son bendine göre, ziraî faaliyette bilfiil katılmaksızın sadece üründen pay alınması halinde arazi sahibinin geliri gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilir.<sup>82</sup>

#### bb- Ziraî Kazancın Tespit Şekilleri:

Ziraî kazançlarda vergilendirme gerçek usul ve gerçek usul dışı olmak üzere ikiye ayrılır.

##### 1-Gerçek Usulde Ziraî Kazancın Saptanması:

Ziraî işletme hesabı esası: Yıllık hasılat tutarları belli bir miktarın üzerinde bulunan fakat bilanço esasında defter tutmayı arzulamayan çiftçilerin kazançları ziraî işletme hesabı esasında saptanır (GVK md.55). Bu esasta, ziraî kazanç, dönem içinde tahakkuk eden yada para olarak tahsil edilen hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki farktır. Kanununun 56 ve 57.maddelerinde gerek hasılatın, gerekse giderlerin hangi unsurlardan oluştuğu açıklanmıştır.

##### - Bilanço Esası:

<sup>80</sup> Ö. Uluatam, Y. Methibay, a.g.e., s.272.

<sup>81</sup> Geniş bilgi için bkz: D. Şenyüz, a.g.e., s.105-106.

<sup>82</sup> D. Şenyüz, a.g.e., s.107.



Bilanço esasında ziraî kazancın tespiti, bilanço esasına göre ticari kazancın tespitinde olduğu gibi dönem sonu ve dönem başı özsermayelerin karşılaştırılması yoluyla yapılır. Ziraî kazançların bilanço esasına göre tespitinde önce ziraî kazançlarla ilgili GVK'nun 56, 57 ve 58'inci maddeleri göz önünde tutulacak daha sonra ticarî kazancın bu husustaki hükümleri uygulanacaktır.<sup>83</sup>

## 2- Gerçek Dışı Usul

Gerçek usulde vergilendirilememe GVK'nun 4369 sayılı kanunla ziraî kazançlara ilişkin değişiklik yapılmadan önce var olan küçük çiftçi muaflığını içeren bir düzenleme olmuştur. Bu haliyle gerçek usulde vergilendirilmeme adeta adı konmamış küçük çiftçi muafiyeti olmuştur.<sup>84</sup>

## cc- Ziraî Kazançlarda İstisnalar

### 1-Yatırım İndirimi İstisnası:

Ticarî kazançlarla ilişkili olarak açıklanan yatırım indirimi kurumu, ziraî kazançlarda da –aynı koşullarla- uygulanır.

### 2-Teşvik Ödülü İstisnası

GVK'nun 29'uncu maddesine göre tarım, hayvan yetiştirilmesi ve ülke bakımından faydalı olan diğer işler ve faaliyetleri teşvik amacıyla verilen ödüller vergi dışında tutulmuştur.

## dd- Ziraî Kazançlarda Vergi Tevkifatı

GVK'nun 53 ve 54'üncü maddelerinde belirlediği koşulları taşımayan çiftçiler vergi tevkifatına tabidir. Gerek şahsî işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar bağımsız işletme büyüklüğü ölçülerinin altında kalan ayrıca bir biçerdövere yada bu nitelikte bir motorlu araca, on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olmayan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilmezler. Ziraî kazancının tamamı tevkif yoluyla vergilendirilen çiftçiler yıllık gelir vergisi beyannamesi vermezler (GVK md.94). ayrıca, bu çiftçiler,

<sup>83</sup> D. Şenyüz, a.g.e., s.112.

<sup>84</sup> D. Şenyüz, a.g.e., s.115.

diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermeleri durumunda da bu gelirlerini beyannameye dahil etmezler.

GVK'nun 54'üncü maddesinde yazılı ziraat gruplarının birkaç tanesi içine giren ziraî faaliyetin birlikte yapılması durumunda, en çok iki gruba ait işletme büyüklükleri bu gruplar için belirtilmiş hadlerin yarısını aşmayanlar yalnızca vergi tevkifatı yoluyla vergilendirilirler.<sup>85</sup>

### c- Serbest Meslek Kazancı

#### aa- Niteliği ve Kapsamı:

GVK'nun 65'inci maddesinde "her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar" serbest meslek kazancı olarak belirtilmiştir.

#### 1- Serbest Meslek Faaliyetinin Özellikleri:

- Faaliyetin sermayeden çok şahsi mesaiye ve ilmi veya mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanması,
- Faaliyetin kişisel sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- Faaliyetin devamlılık göstermesi.

#### 2- Mutlak Olarak Serbest Meslek Kazancı Sayılan Faaliyetler

- Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları bedeller,
- Serbest meslek faaliyetinin kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılması,
- Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar,
- Serbest meslek erbabının bir araya getirip kazançtan pay alma,
  - Telif haklarının sahibi veya kanuni mirasçuları tarafından satılması veya kiralanması sonucunda elde edilen gelirler.

<sup>85</sup> Ö. Uluatam, Y. Methibay, a.g.e., s.273.

#### bb- Serbest Meslek Kazancın Saptanması

Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan para ile temsil edilebilen menfaatlerden ve bu faaliyetler dolayısıyla yapılan giderler indirildikten onra kalan fark olarak hesaplanacaktır.<sup>86</sup>

Serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler indirilir:

Meslekî faaliyetin icrasına tahsis edilen işyeri kirası (Mesken olarak kullanılan konutun işyeri olarak kullanılması halinde kira giderinin tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer masrafların yarısını indirebilirler). İşyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, (ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilir),

Meslekî kazancın elde edilmesi ve devamının sağlanması için yapılan genel giderler (aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye, müstahdem ücretleri, meslek, ilan ve reklam vergileri vb.),

Meslekî faaliyetleri yaparken başkalarına gördürülen işler,

Alınan meslek kitapları ve dergileri ile meslekî teşekküllere ödenen aidatlar,

Meslekî faaliyet ile ilgili seyahat ve ikamet giderleri,

Tesisat ve demirbaşlar üzerinden ayrılan amortisman,

Emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları,

Faaliyetin yürütülmesinde kullanılan aletler, ecza ve sair maddeler için yapılan giderler,

Meslekî faaliyet ile ilgili olarak sözleşme, mahkeme kararı ve kanun hükmüne istinaden ödenen tazminatlar,

İşle ilgili şehir içi ulaşım, posta, telgraf ve odabaşı ücretleri gibi müteferrik giderler ile envantere dahil olan binek otomobillerin giderleri( benzin, tamir, amortisman vb.) (GVK md-68).

Serbest meslek kazancından aşağıdaki giderler indirilemez:

Her türlü para cezaları,

<sup>86</sup> İTO, Sorularla Vergi Mevzuatı ve Yatırım Teşvikleri Rehberi, s.39.

Vergi cezaları,

Serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilmez (GVK md-68).

Serbest meslek erbabı, serbest meslek faaliyetinden zarar etmiş olsa dahi yıllık beyanname vermek zorundadır.(GVK. md-85).

Söz konusu yıllık beyanname ise izleyen yılın Mart ayı içinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmektedir.

d- Vergi Dışı Serbest Meslek Kazançları (Muafiyet ve İstisnalar)

aa- Ebe, Arzuhalci vb. Muafılığı:

Muafık kapsamına girebilmek iki duruma bağlanmıştır. Bunlardan birincisi belirli mesleklerin belirli düzeyde icrası, ikincisi ise bu mesleklerin küçük yerleşim yerlerinde yapılmasıdır (GVK. md.66/5 parantez içi hüküm).

bb- Telif Kazançları İstisnası:

Müellif (yazar), mütercim (tercüman), heykeltıraş, hattat, ressam ve bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanunî mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, televizyon senaryo ve oyunu, vb. eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo ve televizyon veya videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını (yeni bir şey icat edene bulduğu şeyden bir süre yalnız kendisinin yararlanması için devletçe verilen belge) satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını temlik etmek (devir etmek) veya kiralamak suretiyle elde ettikleri gelire telif kazancı denir.<sup>87</sup>

Gelir vergisi kanununun 18'inci maddesi kapsamındaki telif kazançları için yıllık beyanname verilmeyecektir. Yeni düzenleme ile telif kazançları sadece tevkifat yolu ile vergilendirilir.

<sup>87</sup> İTO, a.g.e., s.40.

#### cc- Sergi ve Panayır İstisnası

GVK'nun 30/2 maddesine göre, dar mükellefiyete tabi olanların hükümetin izni ile açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

#### dd- Teşvik Ödülü İstisnası

GVK'nun 29/1 maddesine göre, ilim, fen ve güzel sanatların gelişmesini teşvik amacıyla serbest meslek erbablarına verilen ödüllerin miktarları ne olursa olsun vergiden istisna edilmiştir.

#### e- Ücretler

##### aa- Ücretin Tanımı ve Unsurları

GVK'nun 61'inci maddesinde ücretler, "işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmeti karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para olarak temsil edilebilen menfaatlerdir" diye tanımlanmıştır.

Ücretin unsurlarını şöyle sıralayabiliriz:

- Hizmet erbabının işverene tabi hizmet görmesi;
- Belirli bir işyerine bağlı olma;
- Hizmet karşılığı ödemenin yapılması;

##### bb- Ücretlerin Vergilendirilmesi

Ücretin gerçek safi değeri, ücretin tanımında yer alan menfaatlerden aşağıdaki indirimlerin yapılması suretiyle hesaplanabilecektir.

-657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre yapılan kanunî kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanunî kesintiler.

-Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri (Emekli Sandığının veya Sosyal Sigortalar Kurumunun Türkiye’de olması zorunludur).

-Mükellefin şahsına, eşine, çocuklarına ait özel sigortalar için ödenen primler. Bu primlerin indirmesi için bazı koşullar vardır. Bunlar; sigortanın Türkiye’de kurulu ve merkezinin Türkiye’de olması, ödenen primin kanunla kurulu sosyal güvenlik kuruluşlarına (Emekli Sandığı ve SSK gibi) çalışan tarafından ödenen prim miktarı aşmaması gibi şartlardır.

-Sendikalara ödenen aidatlar, (aidatın ödendiğinin belgelenmesi şarttır)

-Mükelleflerin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarının yıllık tutarının 1/3’ü (özel gider indirimi olarak indirilecek ve bu tutar harcamanın yapıldığı yıla ait ücretin yıllık vergi matrahının %35’ini geçmez). GVK’nun 63’üncü maddesinde belirtilen bu indirimler dışında gerçek usulde ücretler açısından iki indirim bahis konusudur.<sup>88</sup>

- Özel gider indirimi
- Özel indirim
- Sakatlık indirimi.

#### cc- Ücretlerde Muaflik ve İstisnalar

Ücretin vergilendirilmesinde çeşitli istisnalarla karşılaşır:

- 1- Diplomat Muaflığı: Kanunun 16’ıncı maddesine göre yabancı elçilik ve konsoloslukların diplomat muafliğından yararlanamayan memur ve hizmetlilerinin yalnızca bu işlerden aldıkları ücretler, karşılıklılık koşuluyla, gelir vergisinden müstesnadır.
- 2- Müteferrik İstisnalar: Kanunun 23-30’uncu maddelerinde bu başlık altında ücretlere yada ücret sayılan ödemelere ilişkin birçok istisna yer alır.

#### f- Gayrimenkul Sermaye İradı

##### aa- Tanımı:

<sup>88</sup> D. Şenyüz, a.g.e., s.138-140.

GVK, gayrimenkul kavramını, Medeni Kanundan hayli farklı biçimde ele almış ve 70'inci maddede belirtilmiş çeşitli mal ve hakları gayrimenkul kabul ederek bunların sahipleri yada kiracıları tarafından elde edilen gelirleri gayrimenkul sermaye iradı olarak ele almıştır. Kısaca, gayrimenkul sermaye iradı sağlayan mal ve haklar şunlardır: arazi, bina, madenler, gemiler, motorlu vasıtalar, makine ve tesisat imtiyaz hakları, irtifak, intifa ve telif hakları, marka ve ticaret unvanı gibi mal ve haklardır.<sup>89</sup>

#### bb- Gayrimenkul Sermaye İradının Vergilenme Usulü

Gayrimenkul sermaye iradının vergilenmesi, gerçek usulde ve safi irat üzerinden yapılır. Safi irat, GVK'nun 71'inci maddesine göre, gayrisafi hasıllattan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet farktır. Gayrisafi hasıllattan indirilecek giderler kanunun 74'inci maddesinde ele alınmıştır. Ancak, mükellefler belirtilen- belgelere dayalı- bu gerçek giderleri hasıllatlarından indirmek yerine, götürü gider usulünü kabul ederek, gayrisafi hasılataın %25'ini gider olarak yazabilirler. Doğal olarak, bu halde yazılan giderin belgelenmesi zorunluğu bahis konusu olmaz. Ancak, götürü gider usulünü seçenler, iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler (GVK md.74).

Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayri safi (brüt) tutarları GVK'nun 103.maddesinde yer alan vergi tarifesinin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşan gayrimenkul sermaye iradı sahipleri yıllık beyanname vermek zorundadır (GVK.md-86).

#### cc- Vergi Dışı Gayrimenkul Sermaye İradı (Konut İstisnası)

Elde edilen gayrimenkul sermaye iradının konut kirasından oluşması durumunda, konut kirasının yıllık gayri safi (brüt) tutarı 2000 yılı için 630 milyon liralık istisna haddini aşan kişiler; bu gelirlerini beyan etmek zorundadırlar. Beyan zorunluluğu olduğu halde beyanname vermeyenler ile eksik beyanda bulunanlar istisnadan yararlandırılmaz (GVK

<sup>89</sup> Ö. Uluatam, Y. Methibay, a.g.e., s.281.

md.-21). İstisna tutarı konut başına değil, tüm gelire sadece bir kez olarak uygulanacaktır.

Ticarî, ziraî veya meslekî kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar söz konusu istisnadan yararlanamazlar ve elde ettikleri konut kirası ne olursa olsun beyan etmek zorundadır (GVK md.-21).

Söz konusu gelirlerden bu gelirle ilgili gerçek giderler indirilebileceği gibi, dileyen mükellefler gerçek gider unsuru yerine elde ettikleri hasılatların %25'ini götürü olarak tespit edecekleri bir tutarı, gerçek giderler karşılık olmak üzere indirebilirler.<sup>90</sup>

#### dd- Gayrimenkul Sermaye İratlarında Vergi Güvenlik Önlemi (Emsal Kira Bedeli)

Gayrimenkul sermaye iradında hasılat tahsil edilen kira bedelidir. Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının yararına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa VUK'un servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerin %10'udur (GVK. md.-73).

#### g- Menkul Sermaye İradı

##### aa- Niteliği

GVK'nun 75'inci maddesi "sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışındaki sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz ve benzeri iratlar" menkul sermaye iradı saymaktadır.

Kaynağına, durumuna bakılmaksızın menkul sermaye iradı sayılacak gelir unsurları GVK'nun 75'inci maddesinde belirtilmiştir.<sup>91</sup>

<sup>90</sup> İTO, a.g.e., s.41.

<sup>91</sup> Geniş bilgi için bkz: D. Şenyüz, a.g.e., s.175-182.



## bb- Menkul Sermaye İradının Vergilenme Usulleri

Menkul sermaye iradı gerçek usulde vergilendirilir. Ancak, menkul sermaye iradının elde edilmesi bazen tahsil, bazen tahakkuk esasına bağlanmıştır. İradın nakden ödendiği durumlarda tahsil, elde etmeyi belirlerken, hesaben ödemelerde tahakkuk, elde etme sayılma için yeterli olmaktadır.<sup>92</sup> Vergilemenin günümüzde uygulama bulan değişik menkul kıymet kategorileri itibarıyla bazılarının nasıl gerçekleştiğini kısaca açıklayalım.

### 1-Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi:

Faiz gelirleri her nevî alacak faizleri ve mevduat faizleri olmak üzere iki başlık altında toplanabilir:<sup>93</sup>

-Her Nevî Alacak Faizleri: alacak faizleri, yasa da “adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler” şeklinde anlatılmıştır. Alacak senetleri bakımından dikkat edilmesi gereken konu, sürekli olarak ödünç para verme işi ile uğraşılmasının başlı başına bir faaliyet teşkil ettiğine ve dolayısıyla bu tür alacaklar karşılığında elde edilen faizin menkul sermaye iradı değil, ticarî kazanç sayılacağıdır. Söz konusu bu kazanç tahakkuk ettiği yılın geliri sayılır. Dolayısıyla tahsil edilmemiş olsa dahi ödünç verilen yılın geliri olarak beyan edilmesi gerekir. Ayrıca bu tarz ödünç verme gider vergisine de tabi bulunduğundan gider vergileri bakımından da beyanname verilmesi gerekmektedir. Tek bir ödünç verme işleminden sağlanan faiz ise, menkul sermaye iradı sayıldığından tahsil edildiği yılın geliri olarak vergilendirilmektedir.

-Mevduat Faizleri: bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul edilen (para yatırmayı kabul eden) diğer kurumlara yatırılan vadeli ve vadesiz paralara ödenen faizlerdir. Mevduat faizler GVK. md.75/7’de “devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun topladıkları paralara sağladıkları gelirler ve yararlarda mevduat faizi sayılmıştır.” Mevduat faizi sermaye sahibinin ticarî faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde dikkate alınır.

Mevduat faizleri gelirlerin, gayri safi tutarları toplamı GVK’nun 103çmaddesinde yer alan vergi tarifesinin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşması halinde kişiler yıllık beyanname vermek zorundadırlar (GVK. md-86)

<sup>92</sup> Ö. Uluatam, Y. Methibay, a.g.e., s.283.

<sup>93</sup> İTO, Sorularla Vergi Mevzuatı., a.g.e., s.42.

## 2-Repo Gelirlerinin Vergilendirilmesi:

Gelir Vergisi Kanununun 75. maddenin 5, 6, 7, 12 ve 14 no'lu bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları arasında belirtilen repo gelirleri, 31. 12. 2000 tarihine kadar gelir vergisinden istisnadır. Bu tarihten sonra ise, repo geliri, mevduat faizleri, özel finans kurumlarınca ödenen kâr payları da enflasyon indiriminden yararlanabilecektir.

Tam mükellef gerçek kişilerin 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında elde ettikleri ve stopaj yoluyla vergilendirilen Repo gelirleri için yıllık beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

## 3-Hisse Senedi Alım-Satım Gelirlerinin Vergilendirilmesi:

01.01.1999'dan itibaren 3 aydan fazla elde tutulanlar hariç olmak üzere, hisse senedi alım-satım kazançlarının tutarı diğer alım-satım kazançlarıyla birlikte 3.5 milyar TL'ni aşan kısım beyan edilecektir.

Ancak hisse senetleri alım satım kazançlarında, hisse senedinin maliyetinin, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere her ay için T.E.F.E.'ye (toptan eşya tüketici fiyat endeksi) göre artırabilir veya enflasyon indirimi yapılabilir. Enflasyon indiriminden faydalanılması halinde, ayrıca endeksleme yapılmaz. Alım satım zararları alım satım kârları ile mahsup edilir.

## 4- Kâr Paylarının Vergilendirilmesi:

Kâr payları da yine repo gelirlerinde olduğu gibi, 31.12.2000 tarihine kadar gelir vergisinden istisnadır. Bu tarihten sonra ise, repo geliri ve mevduat faizleri gibi özel finans kurumlarınca ödenen kâr payları da enflasyon indiriminden yararlanabilecektir.

Tam mükellef gerçek kişinin 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında elde ettikleri ve stopaj yoluyla vergilendirilen kâr payları için yıllık beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyeceklerdir.

## 5- Off-Shore (Yurtdışı sayılan banka hesapları) Gelirlerinin Vergilendirilmesi:

Gerçek kişilerin yurt dışı bankalardaki mevduat hesaplarından elde ettikleri faiz gelirleri, tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir. Yurt dışındaki mevduat hesabı döviz ise elde edilen faiz gelirine indirim oranı uygulanmayacak, TL ise enflasyon indirimi yapıldıktan sonra kalan kısım beyan edilecektir.

#### 6- A ve B Tipi Fonlarından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi:

Gerçek kişilerin A tipi ve B tipi yatırım fonlarından elde etmiş oldukları kâr payları 2002 yılına kadar Gelir Vergisinden muaftır.

#### 7- Gayrimenkul Yatırım Fonu ve Risk Sermayesi Yatırım Fonu Kâr Paylarının Vergilendirilmesi:

Gerçek kişilerin Gayrimenkul Yatırım Fonu ve Risk Sermayesi Yatırım Fonu Kâr Payları diğer menkul sermaye iratları ile birlikte 3.5 milyar TL'sini aşarsa kâr payının tamamı gelir vergisi beyannamesine dahil edilecektir. Kâr paylarına enflasyon indirimi ve 1/3 (01.01.2000'den itibaren 1/5) oranında vergi alacağı uygulanacaktır.

#### cc- Menkul Sermaye İratlarında İstisnalar (Enflasyon İndirimi)

Enflasyon indirimi, menkul kıymetlerden elde edilen bazı gelirlere uygulanan bir yeniden değerlendirme oranıdır. Devlet Tahvil ve Hazine Bonosu ihalelerindeki bileşik ortalama faiz oranı formülüyle hesaplanarak Maliye Bakanlığı'nca 1999 yılı enflasyon indirimi %45.9 olarak tespit edilmiştir.

Enflasyon indirimine tabi menkul kıymetler ise:

- Devlet Tahvili, Hazine Bonosu, Özel Sektör Tahvil faiz gelirleri,
- Devlet Tahvili, Hazine Bonosu, Özel Sektör Tahvil alım satım kazançları,
- Alacak faizleri,
- Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklarından sağlanan kâr payları,
- Hisse Senedi alım satım kazançları (01.01.1999'dan itibaren).

Döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratlarına enflasyon indirimi uygulanmamaktadır.

#### h- Diğer Kazanç ve İratlar

4444 sayılı kanunla 1999-2000 yıllarında uygulanmak üzere, GVK'nın geçici 56. Maddesiyle diğer kazanç ve iratların kapsam ve niteliği değiştirilmiştir. Değişikliğin özü GVK'da 4369 sayılı kanunla değişiklik yapılmadan önceki uygulamanın hakim kılınması olarak ortaya konabilir. GVK bu gruba giren kazanç ve iratları ayrı-ayrı saymaktadır. Bu kazanç ve iratlar değer artışı kazançları ve arızî kazançlar olmak üzere iki grupta toplanmaktadır.

#### aa- Değer Artışı Kazançları

GVK'nın geçici 56 maddesi değer artışı kazançlarını 6 bent halinde saymıştır. Bu madde hükmüne göre, elden çıkarılan mal ve haklardan doğan kazançlar değer artışı kazançları olarak belirtilmektedir.<sup>94</sup>

#### bb- Arızı Kazançlar

Vergiye tabi arızı kazançların unsurları GVK'nın geçici 56/G maddesinde sıralanmıştır. İlgili maddenin bazı bentlerine göre tanınan istisna tutarı 3.5 milyar liradır.<sup>95</sup>

#### ı- Beyan Esası ve Gelirin Toplanması

#### aa- Yıllık Beyanname

Yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi:

Tacirler, çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticarî, ziraî ve meslekî faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kolektif şirket ortakları ile komanditer ortaklar hakkında da uygulanır.

<sup>94</sup> D. Şenyüz, a.g.e., s.190

<sup>95</sup> Daha geniş bilgi için bkz. D. Şenyüz, a.g.e., s.197-200.

Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar:

-Mükellefin bunları Türkiye’de hesaplarına intikal ettirdiği yılda;

-Türkiye’de hesaplara geçirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği belgelenen hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılır (GVK md.-85).

Aşağıda yazılı hallerde yıllık beyanname verilmez:

Tam mükellefiyete vergiye tabi gelir (yabancı memleketlerde elde edilenler hariç) sadece:

-Tevkif (stopaj) suretiyle vergilendirilmiş ücretlerden

-Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayri safi tutarları toplamı 103.maddede yazılı tarifenin 1. ve 2. gelir dilimleri toplamının yarısını (2000 yılı için 4.375 milyar TL) aşmayan menkul sermaye iratlarından ve vergi alacağı dahil kurumlardan elde edilen kâr paylarından,

-Stopaj yoluyla vergilendirilmiş tutarı 4.375 milyar TL’sını aşmayan gayrimenkul sermaye iratları,

-Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar,

-Kazanç ve iratların istisna edilen kısımları,

-Mevduat Faizleri,

-Repo Gelirleri,

-Yatırım Fonu Kâr Payları,

-Özel Finans Kurumlarından Elde Edilen Kâr Payları.

Yıllık gelir vergisi beyanamesi mükellefin ikametgahının bulunduğu yerin vergi dairesine verilir. Ancak, işyeri, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen illerde bulunan mükellefler beyannamelerini işyerlerinin bulunduğu yerin vergi dairesine vermek zorundadır.

4369 sayılı Kanunla yıllık gelir vergisi beyannamelerinin verilme süreleri ve gelir vergisinin ödeme vadeleri 01 Ocak 1999 tarihinden geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

-Geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olanlar Ocak sonu beyannamelerini verecekler ve ödemelerini ise Ocak/Nisan/Temmuz aylarında yapacaklar,

-Geliri sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan oluşanlar, Şubat ayında beyannamelerini verecekler ve ödemelerini ise Şubat/Mayıs/Ağustos aylarında yapacaklar,

-Diğer hallerde, Mart ayında beyannamelerini verecekler ve ödemelerini ise Mart /Haziran/ Eylül aylarında yapacaklar.

Yıllık beyannamenin verilmemesi halinde vergi dairesi mükellefin o yıla ait gelirini takdir komisyonu aracılığıyla takdir ettirir ve cezalı vergi salar.

Vergi zamanında ödenmezse, vergi dairesi vade tarihinden itibaren gecikme zammı ilave ederek vergiyi rizaen tahsile teşebbüs eder; bu şekilde alamazsa cebren tahsile çalışır.

Yersiz vergi salınması halinde, mükellef açık hatalarda vergi dairesinden düzeltme ister; hata açık değilse uzlaşma talep eder; uzlaşma sağlanmazsa yargı yoluna başvurur.

#### bb- Muhtasar Beyanname

Gelir vergisinde temel ilke, mükellefin yıllık beyannamesine dayalı olarak tarh edilmesi olmasına rağmen, çeşitli sebeplerle, gelir unsurlarının mükelleflere ödenmesi sırasında bu ödemeyi gerçekleştirenlerce bir vergi kesintisi yapılması hayli yaygın biçimde uygulanır. Kesilen bu vergiler daha sonra yıllık beyanname ile bildirilen toplam gelir üzerinden hesaplanan yıllık gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilen miktar, beyannameye göre hesaplanan gelir vergisinden fazla olursa aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden bir yıl içinde yapacağı başvuru üzerine kendisine geri ödenir (GVK md. 121).

#### cc- Münferit Beyanname

Dar mükellefiyete tabi mükellefler, yıllık beyanname vermek zorunda olmadıkları kazanç ve iratları için münferit beyanname vermek zorundadırlar (GVK md. 101). GVK'nın 84'inci maddesinde münferit beyanname dar mükellefiyete tabi olanların yıllık

beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsus beyanname olarak tanımlanmıştır.<sup>96</sup>

#### dd- Geçici Vergi

Ticarî kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu kanunun ticarî veya meslekî kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin altışar aylık kazançları (42.madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103.maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesabında, yıllık beyanname kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilmeyen tutar hariç, harcama yapılmadıkça yatırım indirimi uygulanmaz (GVK. md. 120) (2000 yılının ikinci yarısı için üçer aylık kazançlar esas alınmıştır.)

Hesaplanan geçici vergi altı aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15.günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir.

Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42.maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10-u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.

Bir önceki takvim yılında altışar aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilmeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe ret ve iade edilir. İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez.

<sup>96</sup> D. Şenyüz, a.g.e., s.251.

Ziraî ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, on veya daha az sayıda hizmet erbabı çalıştıran işverenler 94.madde belirtilen vergi kesintilerini, ödemenin ve kesintinin yapıldığı ayı takip eden ayın 20.günü akşamına kadar değil; Kasım, Aralık, Ocak aylarında yaptıkları ödeme ve kesintileri Mayıs ayının; Ağustos, Eylül, Ekim aylarında ödeme ve kesintileri Kasım ayının 20.günü akşamına kadar bildirebilirler.

#### ee- Vergi Oranları

##### 2000 Yılı Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Oranları

Tarifeye Konu Gelir (Ücret Hariç) Miktarı	Gelirlere Uygulanacak Oranlar (%)
2.500.000.000. TL'ye kadar 6.250.000.000. Liranın	20
2.500.000.000 Lirası için 500.000.000. Lira, fazlası 12.500.000.000. Liranın	25
6.250.000.000 Lirası için 1.437.500.000. Lira, fazlası 31.250.000.000. Liranın	30
12.500.000.000 Lirası için 3.312.500.000. Lira, fazlası 62.500.000.000. Liranın	35
31.250.000.000 Lirası için 9.875.000.000. Lira, fazlası 62.500.000.000. Liranın	40
62.500.000.000 Lirası için 22.375.000.000. Lira, fazlası	45

##### 2000 Yılı Ücret Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Oranları

Tarifeye Konu Ücret Geliri Miktarı	Ücretlere Uygulanacak Oranlar (%)
2.500.000.000. TL'ye kadar 6.250.000.000. Liranın	15
2.500.000.000 Lirası için 500.000.000. Lira, fazlası 12.500.000.000. Liranın	20
6.250.000.000 Lirası için 1.437.500.000. Lira, fazlası	25



31.250.000.000. Liranın	
12.500.000.000 Lirası için 3.312.500.000. Lira, fazlası	30
62.500.000.000. Liranın	
31.250.000.000 Lirası için 9.875.000.000. Lira, fazlası	40
62.500.000.000. Liranın	
62.500.000.000 Lirası için 22.375.000.000. Lira, fazlası	45

## C- KURUMLAR GELİR VERGİSİ

### a-Kurum Kavramı ve Kurum Kazancı

Şahsi gelir vergisinden genel olarak gelir elde eden mükellef grubu itibariyle ayrılan kurumlar vergisi sermaye şirketleriyle tüzel kişileri bulunsun bulunmasın kurum olarak ifade edilen iktisadi birimlerin kazançlarını vergilendirilir. Türk hukukunda kısaltılmış ismiyle Kurumlar Vergisi olarak ortaya konan kurumlar gelir vergisi kurum kazancı iktisadî anlamıyla gelir vergisinde geniş bir biçimde söz edilen gelir kavramı ile aynıdır.

Kurumlar vergisinin yükümlülerini sadece tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar olarak belirlemek hatalı olur. Çünkü, tüzel kişiğe sahip şahıs işletmeleri kurumlar vergisi yükümlülüğünün dışında bırakılırken tüzel kişiliğe sahip olmayan iktisadi ünitelere verginin mükellefleri arasında yer verilmiştir. Türkiye'de hangi kurumların verginin yükümlüsü olduğu ilgili kanunda tek tek sayılmıştır. Ancak, kurum denildiğinde genel olarak sermaye şirketlerini de kapsayan bazı kurumsal nitelikli işletmeler, bütünü anlamak hatalı olmaz.<sup>97</sup>

<sup>97</sup> M. Erdem, D. Şenyüz, İ. Tathoğlu, **Kamu Maliyesi**, s.169.

## b- Kurumlar Vergisinin Gerekliği

Sermaye Şirketleri gerçek kişilerin bir araya gelmesinden meydana gelmiŐ iktisadi amaçlı birliklerdir. Bu nedenle, Şirketlerin faaliyetlerinden elde edilen kazançlar sonuçta kurumun sahibi olan gerçek kişiler arasında bölüŐtürölerek gerçek kişinin geliri haline dönüşmektedir. Gelir ister kişiye ister kuruma ait olsun sonuçta kişileri vergilendiren bir gelir vergisi aracılığı ile vegilendirilecektir. Gelir vergisinden ayrı olarak kurumlar vergisi konulma gerekçelerini Şöyle sıralamak mümkündür:

-Mali amaçla konulmuştur; Bu vergi, temelde I. Dünya Savaşı'nın enkazını finanse etmek için konmuŐtur.

-Şirketlerin gerçek kişilerden meydana gelmiŐ tüzel kiŐiŐe sahip ortaklıklar olmalarına karşılık ortaklardan ayrı ve bağımsız bir kiŐilikleri vardır. Kurumlar bu bağımsız kişilik altında iktisadi faaliyetlerini sürdürmektedir. Sermaye Őirketlerinin iktisadi ve hukuki bağımsızlıklarının olması ayrıca vergi yükümlüsü olmaları sonucunu gerektirmektedir.

-Sermaye Şirketleri yasal statüleri gereği hisse senedi ve tahvil (borç senedi) çıkartarak gerek duydukları parasal kaynakları kolaylıkla sağlayabilirler. Ayrıca, sermaye Őirketlerinde ortaklar koudukları sermaye ile sorumludur. Oysa gerçek kişi işletme veya Őirketlerinde kişiler Şirketin borçlarına karşılık tüm mal varlığı ile sınırsız sorumludurlar. Kişilerin bu avantajları tek tek elde etmeleri olanaksızdır. Devletin kurumlara tanıdığı bu ayrıcalıklar nedeniyle ayrı bir vergilenmeye gidilmektedir.

-Kurumlar vergisi olmadığında kurumlar kar dağıtmazsa kişilerin Őirketteki payları artacak, ellerine gelir geçmeyecektir. Elde edilmeyen geliri vergilemenin güçlüğü yanında vergi adaleti ile de bađdaŐmayacaktır. Böyle bir durumu önlemek için kurumlar vergisine gerek vardır.

-Çağdaş bir düşünceinin ürünü olan ayırma ilkesi sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha yüksek oranda vergilendirilmesini öngörür. Sermaye Őirketlerinin sermaye geliri elde etmenin yollarından biri olması nedeniyle ayrıca vergilendirilmesi gerekmektedir.

-Kurumlar geniş sermaye olanaklarıyla kurulurlar, düşük maliyetle yüksek gelir sağlarlar. Bu durum yüksek kârların ortaya çıkmasına neden olabilir. Kurumların elde edebileceği yüksek kâr kurumlar vergisinin alınma nedeninin biridir.

### c- Vergilendirme Tekniği

Kurumlar vergisinin yükümlüsü genelde sermaye şirketleridir. Yukarıda belirttiğimiz gibi, devlete daha fazla gelir sağlamak ve ortaya çıkabilecek rekabet eşitsizliğini önlemek amacıyla sermaye şirketlerinden ayrı olarak iktisadi alanda faaliyet gösteren bazı kurumlar da verginin yükümlüsü haline getirilmiştir.

Objektif dolaysız bir vergi olan kurumlar vergisi mali verimlilik açısından iyi bir kaynak olabilecek vasıftadır. Türkiye'de kurumlar vergisinin matrahı safi kurum kazancı olup, sabit oranlı bir yapıya sahiptir. 4369 sayılı kanunla Kurumlar Vergisi oranı %25'ten %30'a çıkarılmıştır.

Türk vergi sistemine 1950 yılında giren kurumlar vergisinin yükümlüleri Sermaye şirketleri Kooperatifler, İktisadî Kamu Müesseseleri, Dernek ve Vakıflara ait iktisadi işletmeler ile İŞ Ortaklıklarıdır.<sup>98</sup>

<sup>98</sup> M. Erdem, D. Şenyüz, İ. Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, s.171.

## V.BÖLÜM

### TÜRKİYE GELİR VERGİSİ İLE KAZAKİSTAN GELİR VERGİSİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Başlı başına bir tez konusu olan bu bölümün, yani Türkiye gelir vergisi ile Kazakistan gelir vergisini karşılaştırmanın birtakım zorlukları vardır. 1950'lerde modern vergi sistemine geçiş yapan Türkiye ile bağımsızlığını yeni kazanmış ve daha serbest piyasa ekonomisine geçiş sürecini yaşamakta olan Kazakistan'ın gelir vergisini mukayese etmek elbette zordur. Bu nedenle, tez konumuzun çerçevesinden çıkmadan biz burada Türkiye ile Kazakistan gelir vergisinin bazı benzer ve farklı taraflarını ortaya koymaya çalışacağız. Buna göre, gelirin konusu, gelirin unsurları, gelir vergisinde muafiyet ve istisnalar ele alınacaktır.

İlk önce, gelir vergisinin konusunu karşılaştıracak olursak, Türk Gelir Vergisi Kanunu'na göre, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir; Kazakistan'da ise bu gerçek ve tüzel kişilerin gelirleri olarak düzenlenmektedir. Türkiye hukukunda olduğu gibi tüzel kişilerin gelirleri, kısaltılmış ismiyle kurumlar vergisi olarak ayrıca adlandırılmamaktadır. Türkiye'de gelir vergisinden ayrı olarak kurumlar vergisinin konulma gerekçelerini bir önceki bölümde açıklamıştık.

Gelir vergisinin mükellefiyet şekilleri açısından benzerlik arz etmektedir. Türkiye Gelir Vergisi Kanunu'na göre bir takvim yılı içerisinde 6 aydan fazla oturanlar dar mükellef sayılmaktadır. Kazakistan'da ise bu süre 183 günden fazla olarak belirtilmiştir.

Gelir unsurları bakımından karşılaştığımız zaman, Türk Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde gelirin unsurları Ticarî Kazançlar, Ziraî Kazançlar, Ücretler, Serbest Meslek Kazançları, Gayrimenkul Sermaye İratları, Menkul Sermaye İratları, Diğer Kazanç ve İratlar olarak sıralanmıştır. Kazakistan GVK'nu gelire giren

kazanç ve iratları sadece 3 gruba ayırmaktadır. Bunlar; Aylık Ücret Türünde Elde Edilen Gelirler, Girişimcilik Faaliyetlerinden Sağlanan Gelirler, Gayrimenkul Satış Üzerinden Sağlanan Gelirler.

Türkiye gelir vergisinden farklı olarak ücret türünde elde edilen gelirler, Kazakistan GVK'nunda ücretler, mükafatlar, ödemeler şeklinde ele alınmıştır. Bunların tanımını tezimizin III.Bölümünde yapmıştık.

Diplomat muaflığı ile ilgili hükümlere gelince, Kazakistan GVK'nu Kazakistan Cumhuriyeti vatandaşı olmayan diplomatik yada konsolosluk elemanının çalışma ücreti olarak elde ettiği resmi geliri gelir vergisinden muaf tutmuştur. Türkiye'de bu muafiyet, karşılıklı olmak koşuluyla uygulanmaya konulabilmektedir. Diplomatik ilişkiler açısından, "karşılıklı olma" kuralı geçerli olduğu sürece bir sorun yaratmayan bu düzenleme genellik kuralına aykırıdır.<sup>99</sup>

Ücret gelirini sakat olarak elde edenlerin sakat olmayanlara göre daha fazla bir mali imkanla korunması amacıyla getirilmiş bir müessese olan sakatlık indirimi her iki sistemde de bulunmaktadır.

Gelirlerinin kavranmasındaki güçlükler ve ücretlerinin düşük tutarda olması dolayısıyla Türkiye'de hizmetçilerin ücretleri vergi dışı bırakılmıştır. Kazakistan'da ise hizmetçilerin ücreti asgari ücret miktarını aşmakta ise vergiye tabi tutulur.

Her iki ülkede ücretlerle ilgili aşağıdaki istisnalar uygulanmaktadır: Öğrencilere, yaşlılara, ve tutuklulara ödenen ücretler vergi dışı bırakılmaktadır; Hizmet erbabına işyerinde ve işyerinin eklentilerinde bedava yemek şeklinde sağlanan menfaatler vergi dışı bırakılmaktadır; Emekli, maluliyet, dul yetim aylıklarının gelir vergisi kapsamında bırakılmaktadır; Çırakların ücretlerinin vergi dışı bırakılmaktadır; Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik nedeniyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar vergi kapsamı dışında tutulmaktadır; Muhtaç olanlara yapılan yardımlar da vergi dışı bırakılmaktadır; Çocuk zamları, evlenme ve doğum nedeniyle yapılan yardımlar vergi dışı tutulmaktadır.

Türk GVK'nunda yer alan ücretlerle ilgili diğer istisnalar Kazakistan vergi mevzuatında yer almamaktadır.

Kazakistan GVK'nunda girişimcilik faaliyetinden sağlanan gelirler çok geniş kapsamlı tutulmuştur. Türkiye GVK'nunda ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest

<sup>99</sup> Metin Taş, *Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi*, Bursa 1994, s.59.

meslek kazançları, menkul sermaye iratları gibi gelir unsurları bir tek girişimcilik faaliyetinden sağlanan gelirler grubuna dahil edilmektedir. Örneğin, ürünlerin (işlerin ve hizmetlerin) paraya dönüştürülmesinden elde edilen gelirler girişimcilik faaliyetinden sağlanan gelirler grubuna girmektedir. Türkiye GVK'na göre mal ve hizmetlerin satışında devamlı bir organizasyon söz konusu ise elde edilen gelir ticarî kazanç sayılmaktadır. Emek ve sermaye unsurlarının birlikte kullanılarak devamlı bir organizasyona dayanan, gelir vergisinin tanımını yaptığı ziraî ve serbest meslek faaliyetleri dışında kalan, tüm faaliyetlere ticarî faaliyet denir. Bu faaliyetin devamlı yapılması önemlidir.<sup>100</sup>

Kazakistan GVK'na göre, faiz gelirleri ve kâr payları girişimcilik faaliyetinden sağlanan gelir grubuna dahil edilmiştir. Türkiye GVK'nun 75'nci maddesinde sıralanmış olan aşağıdaki gelir unsurları kaynağına ve durumuna bakılmaksızın menkulsermaye iradı sayılmıştır: Hisse senetlerinin kâr payı; İştirak hisselerinden doğan kazançlar; Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kâr payları; Dar mükellef kurumlarca elde edilen bazı menkul sermaye iratları; Her türlü tahvil faizleri, hazine bonoları, toplu konut idaresi ile kamu ortaklığı idaresince çıkarılan menkul kıymet gelirleri; Her türlü alacak faizi; Mevduat faizleri; Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satış bedelleri; Senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri; Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları.

Kazakistan GVK'nda mülkiyetin kiraya verilmesinden elde edilen gelirler girişi, girişimcilik faaliyetinden sağlanan gelir grubuna dahil edilmiştir. Türkiye GVK'nda ise gayrimenkul mal ve haklar kiraya verildiğinde ticarî ve ziraî işletmenin mal varlığı dışında kişinin özel mal varlığına dahil ise gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Ayrıca, Türkiye GVK'nun 70'nci maddesinde yer alan ve gayrimenkul olarak kabul edilen mal ve hakları tezimizin III. Bölümü'nde sıralamıştık.

Türkiye GVK'nda eğer gayrimenkul ve haklar ticarî bir işletmenin aktifinde kayıtlı bulunursa, bunların kiraya verilmesinden sağlanan gelir ticarî, ziraî bir işletmenin aktifinde kayıtlı ise bunların kiraya verilmesinden sağlanan gelir ziraî kazanç olarak kabul edilir. Gayrimenkulün tüccarın işletmesine kayıtlı olması halinde ticarî kazanç hükümleri uygulanır. Ziraî işletmenin aktifine kayıtlı bir arazinin kiraya verilmesinden elde edilen gelir sahibi için gayrimenkul sermaye iradı değil, ziraî kazanç olacaktır. Eğer kiraya verilen

<sup>100</sup>H. Özel, D. Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi (Gelir Vergisi)**, Bursa 1993, s.22.

arazi mükellefin özel mal varlığına dahil olsaydı, bu durumda gayrimenkul sermaye iradı ortaya çıkacaktı.

Kazakistan GVK'nda royaltier (işletme payları, telif ücretleri) adı altında toplanan gelirler girişimcilik faaliyetinden sağlanan gelir sayılmaktadır. Türkiye GVK'nda ise telif hakları daha farklı alanlarda ele alınmıştır ve bu hakların sahipleri ve bunların kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancı sayılmaktadır ve eld ettikleri kazançlarda 18'nci maddeye göre Gelir Vergisinden müstesnadır.

Kazakistan GVK'nda gayrimenkul satışı üzerinden sağlanan gelirler girişimcilik faaliyetinden sağlanan gelirler grubuna dahildir. Türkiye GVK'nun 37'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre gayrimenkullerin alım satımı ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetleri mutlak olarak ticarî faaliyet kabul edilmektedir.

Türk Gelir vergisi bünyesinde yer alan sosyal amaçla uygulanan esnaf muaflığı Kazakistan'da uygulanmamaktadır. Tezimizin bir önceki bölümünde bu muaflıktan yararlanabilmenin genel ve özel şartlarını zikretmiştik. Esnaf muaflığı kapsamında yer alan kimselerin sahip oldukları olanaklar ve ödeme güçleri göz önüne alınarak vergi dışında tutulmaları, vergi adaleti açısından olumlu nitelikleri olan bir uygulamadır. Esnaf muafiyeti uygulamasının sınırlarının belirlenmesindeki güçlük, yükümlülerin içinde buldukları koşulları tanımlamaktaki belirsizlik, saptanmış olan niteliklere yasa koyucunun düşündüğü anlamda sahip olmayan bazı kişilerin de haksız olarak vergi dışı kalması sonucunu doğurmaktadır.<sup>101</sup>

Türk Gelir vergisi bünyesinde ekonomik amaçla uygulanan yatırım indirimi Kazakistan'da uygulanmamaktadır. Ülkede bazı ekonomik faaliyet türlerinin başlamasını ve gelişmesini sağlamak, bazılarının yok olmasını önlemek için yürürlüğe konan bu yatırım indirimi kuruluş amaçları doğrultusunda uygulanması ve vergi barınağı oluşturulmaması durumunda olumlu sonuç verebilir. Ancak, yatırım indiriminden yararlanılmasının, yatırım miktarına ilişkin sınırlama getirilerek, büyük yatırımlara tanınması, bu uygulamanın daha çok büyük işletmelerin yararlanmasına neden olmuştur. Bu da tekelleşmeyi hızlandırmıştır.<sup>102</sup>

<sup>101</sup>Metin Taş, a.g.e., s.50.

<sup>102</sup>Metin Taş, a.g.e., s.56.

Kazakistan'da ekonomik, idarî muafliklardan daha ziyade sosyal amaçlı vergi muafıkları uygulanmaktadır. Örneğin, Eyalet, Alma-Ata, Leninsk şehri idareleri başkanları nezdinde kurulan emeklilerin ve düşük gelirli halk tabakalarının sosyal korunması üzerine bölgesel hayır fonlarına hizmet veren bankaların toplam yıllık geliri bu fonlara yapılan hibeler tutarında azaltılır.

Türkiye'de enaz geçim indirimi 1950 yılında yürürlüğe giren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile uygulanmıştır. Uygulandığı ilk yıllarda, enaz geçim indirimi tutarlarının gerçeğe yakın belirlenmesi sayesinde oldukça yararlı olan bu uygulama, zaman içinde indirim tutarının fiyat artışlarını izleyememesi sonucu giderek önemini itirmiştir ve enaz geçim indirimi 1985 yılında 3239 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Enaz geçim indirimi tutarının en doğru tespiti, herkesin gerçek zorunlu ihtiyaçları için harcadığı giderleri göz önünde bulundurmadır. Ancak, bir ihtiyacın zorunlu olup olmadığını tespit etmek oldukça güçtür. Zaman içinde ülkeden ülkeye zorunlu ihtiyaç kavramı değiştiği gibi, aynı ülke içindeki kişilere göre de değişebilmektedir. Kazakistan'da "enaz geçim indirimi" kavramı olmamakla birlikte, gerçek kişilerin gelirleri hesaplanırken buna benzer bir indirim uygulanmaktadır. Gerçek kişi bir vergi yılı boyunca gelirin elde edildiği her ay, bir asgari ücret tutarında vergiden düşme hakkına sahiptir. Gerçek kişi, bakmakla yükümlü olduğu her aile ferdi için bir vergi yılı boyunca gelirlerin elde edildiği her ay asgari bir aylık ücret tutarında vergiden düşme hakkına sahiptir. Eğer söz konusu aile ferdi bir asgari aylık ücretin üstünde ortalama aylık gelir elde ediyor ise, işbu maddenin ikinci bendinde öngörülen vergiden düşme hakkı uygulanmaz. Buna göre, öngörülen vergiden düşmeler, aileden sadece bir vergi mükellefinin gelirin ilişkin uygulanır.<sup>103</sup>

<sup>103</sup> .İ. Hudıyakov, *Nalogovaya Sistema Kazahstana. Podoxodny Nalog*, s.16.



## SONUÇ

Ekonomik kalkınma ve gelişmeyi başlatmak ve bu süreci hızlandırmak için devlet iktisat ve maliye politikası araçlarından yararlanmaktadır. Bu bakımdan, vergiler devletin en önemli finansman kaynağıdır ve bilindiği gibi, piyasa ekonomisinde vergi gelirleri içindeki en önemli payı da gelir vergisi tutmaktadır.

Ekonomik değişim süreci yaşamakta olan, yani sosyalist yapıdan piyasa ekonomisine geçmekte olan Kazakistan'a daha düzenli ve daha etkin bir gelir vergisi sistemi gerekmektedir. Vergi sistemini, onun içinde araştırmamızın konusu olan gelir vergisi sistemini de eski Sovyetler Birliği'nden miras alan Kazakistan, piyasa ekonomisine geçiş sürecinde bir takım sıkıntılar yaşamaktadır. Buna göre, çok karmaşık ve düzensiz yapıya sahip olan Kazakistan vergi sistemi hem vergi mükellefini, hem de vergi dairesini zora sokmaktadır. Bu açıdan, takibi zor ve karmaşık bir hale gelen bazı maddelerin, örneğin, dar mükellef olmanın şartları ile ilgili ikinci kısmı sadeleştirilerek yeniden yazılması ve anlaşılır hale getirilmesi zorunludur. Kazakistan'da vergi yasaları açık bir dille herkes tarafından anlaşılabilir bir biçimde düzenlenmelidir. Defter, kayıt ve belge ile ilişkisi zayıf olan mükelleflerin vergilendirilmesinde daha pratik ve gerçekçi usullere ihtiyaç vardır.

Kazakistan gelir vergisinde Türkiye gelir vergi sisteminde olduğu gibi tüzel kişilerin elde ettikleri gelirler kısaltılmış ismi ile kurumlar vergisi olarak düzenlenmelidir. Bu konuda Türkiye'deki gerekçeleri açıklamıştık; Kazakistan'da da sermaye şirketlerine devlet tarafından sağlanan bazı ayrıcalıklardan dolayı yasal düzenlemelere gidilerek, kurumlar vergisi konulmalıdır.

Kazakistan'da gelir unsurları ücret, ücretler, girişimcilik faaliyetinden sağlanan gelirler ve gayrimenkul satış üzerinden sağlanan gelirler olarak üç kısma ayrılmaktadır. Girişimcilik faaliyeti alanının geniş olmasından dolayı Kazakistan Vergi Mevzuatında Türkiye Mevzuatında olduğu gibi bu konuda mutlaka değişiklik yapılmalıdır.

Girişimcilik faaliyetinden sağlanan gelir grubuna dahil edilen unsurlara Türkiye Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde sıralanan ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları şeklinde düzenlenebilir. Bu şekilde bir düzenleme hem vergi mükellefi hem vergi dairesi açısından vergilemede kolaylık sağlayabilir.

Bununla birlikte, istisna ve muafiyetler yeniden gözden geçirilmelidir. Kazakistan Gelir Vergisi sisteminde siyasî, ekonomik ve idarî muafiyetlerden ziyade sosyal amaçlı uygulanan muafıklar bulunmaktadır. Türk Gelir vergisi bünyesinde ekonomik amaçla uygulanan yatırım indirimi Kazakistan'da uygulandığı takdirde ülkenin bazı ekonomik faaliyet türlerinin gelimesini hızlandıracaktır. Ancak, Türkiye'de oluşturduğu olumsuz sonuçlara yol vermeyecek şekilde uygulanmalıdır.

Devletin, bir suç unsuru olan vergi kaçakçılığını ve vergi kayıplarını önlemek amacıyla vergi güvenlik önlemlerini ve iyi bir denetim sistemini geliştirmesi lazım. Böylece, gerekli olan hukukî tedbirler alındıktan sonra gelir vergisi sisteminin uygulaması daha âdil ve verimli olabilir.

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

Enaz geçim indirimi müessesesi mutlaka uygulanmalıdır. Kazakistan'da asgari ücret düzeyinin de enaz geçim düzeyini sağlayacak bir biçimde saptanması gerekmektedir.

Piyasa ekonomisine geçerken Kazakistan, vergi sisteminde yer alan gelir vergisini daha geniş kapsamlı biçimde geliştirmek ve belli bir mantığa kavuşturmak zorundadır. Ne var ki, vergi düzenlemeleri değişik siyasal, sosyal ve ekonomik şartlar altında ortaya konulduğundan dolayı bu işlemlerde mutlak doğrular yoktur. Bununla birlikte, ülkeler birbirlerinin uygulamalarından yararlanarak daha iyi bir vergi sistemini yakalamaya gayret ederler. Buna göre, gelişmekte olan Kazakistan devletinin de Türkiye gibi piyasa ekonomisini yaşamış ülkelerin gelir vergisi sistemini inceleyerek, gerekirse iyi taraflarını uygulaması gerekmektedir. Sonuç olarak biz, yürürlükteki bazı aksaklıkların da dikkate alınması şartı ile Türk gelir vergisi sisteminin Kazakistan'da uygulanmasını tavsiye ediyoruz.

## KAYNAKÇA

### Kanunlar, Mevzuat, Raporlar

KAZAKİSTAN MEVZUATI (1993-1994-1995), T.C. Dışışleri Bakanlığı, TİKA yayınları No:21, Ankara, 1995.

KAZAKİSTAN ÜLKE RAPORU, T.C. Dışışleri Bakanlığı, TİKA yayınları, Ankara, 1998.

NALOGİ V KAZAXSTANE, Jeti Jargı, Almatı, 1997.

SPRAVOÇNİK PO FİNANSOVO - BUYDJETNİM VOPROSAM, Sbornik Normativnix Dokumentov, Alma-Ata, 1980.

TÜRK VERGİ KANUNLARI, (haz: O.S. Kocahanoğlu), İstanbul 1998.

ZAKON RESPUBLİKİ KAZAXSTAN, O Nalogax i Drugix Obyazatel'nix Platejax v Byudjet (Na 1 Maya 2000 goda), Almatı, 2000.

### KAYNAK ESERLER

AKDOĞAN, A., Kamu Maliyesi, Ankara, 1999.

AKSOY, Ş., Kamu Maliyesi, İstanbul, 1994.

BAŞAR, M., "Gelir Vergisi", Maliye Enstitüsü Konferansları, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü yayınları, no: 10291144 – 13, İstanbul, 1969.

- BURHAN, N., **Merkezi Planlamada Maliye Politikası ve Son Gelişmeler (Açıklık-Yeniden Yapılanma)**, Bursa, Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1989.
- ERDEM, M., ŞENYÜZ, D., TATLIOĞLU, İ., **Kamu Maliyesi**, Bursa, 1998.
- ERGİNAY, A., **Kamu Maliyesi**, Ankara, 1998.
- GİRAY, F., **Teoride ve Uygulamada Gelirden Alınan Vergilerde Vergi Sığınakları**, (Basılmamış Doktora Tezi), U.Ü., S.B.E., Bursa, 1994.
- HEPER, F., **Toplumsal Yapı ile Vergi Yapısı Arasındaki İlişkiler**, Eskişehir, 1981.
- HUDYAKOV, A.İ., **Nalogovaya Sistema Kazahstana. Podoxodniy Nalog**, Almatı, 1997.
- HUDYAKOV, A.İ., **Nalogovoe Pravo Respubliki Kazaxstan**, Almatı, 1998.
- İTO, **Sorularla Vergi Mevzuatı ve Yatırım Teşvikleri Rehberi**, Yayın No: 2000-37, İstanbul, 2000
- İTO, **Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi (1998)**, Yayın No:2000-25, İstanbul, 2000.
- KARAGUSOVA, G. D., **Nalogi: Suşnost i Praktika İspolzovaniya**, Almatı, 1994.
- KAZAKİSTAN KARTALI İLE BİRLİKTE YÜKSELMEK**, Yeni Avrasya Stratejileri Dergisinin Ücretsiz Eki, Ankara 2001.
- ÖZSOYLU, A.F., **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi**, İstanbul, 1996.
- PARAMONOV, V.V., **Ekonomika Kazaxstana (1990-1998)**, Almatı, 2000.
- PAROXOV, E. V., **Nalogovoe Pravo**, Almatı, 1994.
- PEPELYAEV, S.G., **Osnovi Nalogovogo Prava**, Moskva, 1995.
- SAYAR, N. S., **Kamu Maliyesi, Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, İstanbul, 1975.
- ŞENYÜZ, D., **Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, Bursa, 2000.
- ŞENYÜZ, D., Özel, H., **Türk Vergi Sistemi (Gelir Vergisi)**, Bursa, 1993.

**TAŞ, M., Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi, Bursa, 1994.**

**ULUATAM, Ö., METHİBAY, Y., Vergi Hukuku, Ankara, 1999.**

**ZULUNOV, A., Kurumlar Vergisi Üzerine Bir İnceleme (Türkiye ve Özbekistan Örneği), Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, U.Ü., S.B.E., Bursa, 1995.**

