

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

TÜRKİYE VERGİ SİSTEMİ İLE AFGANİSTAN VERGİ  
SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Ahamd Nawid NAIWAND**

**Balıkesir, 2015**

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

TÜRKİYE VERGİ SİSTEMİ İLE AFGANİSTAN VERGİ  
SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Ahamd Nawid NAIWAND**

Tez Danışmanı

**Prof. Dr. Mehmet ARSLAN**

Balıkesir, 2015

T.C.  
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün MALİYE Anabilim Dalı'nda 201212537011 numaralı AHAMD NAWİD NAIWAND'ın hazırladığı "AFGANİSTAN VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRMASI" konulu ~~DOKTORA~~/YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 07.05.2015 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ / ~~OY ÇOKLUĞU~~ ile karar verilmiştir.

Başkan (Danışman)

PROF. DR. MEHMET ARSLAN



Üye

PROF. DR. ALİ ÇELİKKAYA



Üye

YRD. DOÇ. DR. MİNE BİNİŞ



Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylım.

15.05.2015

Prof. Dr. Hakan ÇETİNKAS  
Enstitü Müdürü



## ÖNSÖZ

Bu çalışmada bir devletin can damarı olan verginin tanımı, verginin amacı, verginin öneminden ve vergi çeşitleri ve verginin alt konularından bahsedilip değişik perspektiflerden açıklamalarda bulunulmuştur. Tez çalışmamız üç bölümden oluşup birinci bölümde Afganistan'da verginin tarihçesi, vergi sistemi ve buna bağlı olarak Afganistan'da uygulanan vergi kanunları 2014 yılı baz alınarak açıklamada bulunulmuş ve Afganistan'da uygulanan vergilerin türleri ve bu vergiler sonucunda ülkeye katkıları anlatılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde Türk Vergi Sisteminin Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşundan bu yana süregelen tarihsel çizgideki gelişimi ele alınarak sistemin içeriği kurumlar ve uygulamalar çerçevesinde değerlendirilmiştir. Ayrıca Türkiye'nin ekonomik gelişiminin sistem üzerinde oluşturduğu etki metodolojik şekilde anlatılmıştır. Bununla birlikte Türk Vergi Sisteminin özellikleri ve Türkiye'deki vergilerin uygulamaları geniş bir perspektiften değerlendirilmiş ve sistemin özellikleri kapsamlı bir şekilde vurgulanmıştır. Son olarak Türk Vergi Sisteminin 2014 yılı baz alınarak, 2015 yılına ilişkin bazı çıkarımlarda bulunulmuştur. Tezin üçüncü bölümünde ise Türk Vergi Sistemi ile Afganistan Vergi Sisteminin benzer ve farklı yönleri geniş bir çerçevede karşılaştırılmıştır.

Tez çalışmamda değerli fikir ve bilgilerini benimle paylaşan, öneri ve eleştirilerde bulunan değerli hocam ve tez danışmanım Prof. Dr. Mehmet ARSLAN'a teşekkürlerimi sunarım.

Her konuda maddi manevi desteklerini benden esirgemeyen, bu günlere gelmemde büyük emekleri olan babama ve anneme binlerce kez teşekkür ederim. Ayrıca tez çalışmam süresince bana her konuda desteklerini esirgemeyen ve her daim yanımda olan kıymetli eşime, ayrıca yardımlarından dolayı değerli arkadaşım Celaleddin ERTEN ve Ömer İrfan AYDIN'a şükranlarımı sunarım.

Ahamd Nawid NAIWAND

## ÖZET

### TÜRKİYE VERGİ SİSTEMİ İLE AFGANİSTAN VERGİ SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

NAIWAND, Ahamd Nawid

Yüksek Lisans, Maliye Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Mehmet ARSLAN

2015, Sayfa. 85

Vergi tarihsel süreç içerisinde kavram ve anlam olarak çeşitli evrelerden geçmiş bir olgudur. Mali, iktisadi, politik, sosyal, hukuki hatta ahlaki yönleri ile kurumsallaşmış sağlam bir düşünce sistemine kavuşmuş bir kavramdır. Ülkelerin ekonomik ve sosyal yapıları ile ilişki içerisinde bulunan vergi sistemleri söz konusu ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmek için vergiyi birer mali araç olarak kullanmışlardır.

Afgan Vergi Sisteminde vergi kanunu ilk olarak 1965'te yürürlüğe girmiştir. Kanun 2004 yılında önemli oranda değiştirilmiş ve 2005 yılında son halini almıştır. Gelir Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca, Afganistan sınırları içerisinde tüm gerçek kişileri, limitet şirketlerin ve diğer yasal kurum ve kuruluşların bir mali yıl içerisinde elde ettiği gelirler bu kanuna tabidir. Türk Vergi Sistemi Cumhuriyetin ilk yarısında genellikle Latin (Fransa) ekolün etkisinde kalmıştır. 1950 yılından sonra bu ekolden ayrılarak "gelir" ve "beyana" dayalı çağdaş bir vergi sistemi benimsenmiştir. Ayrıca Türk Vergi Sistemi üzerinde değişen siyasi rejimlerin vergi politikalarının etkisinden söz etmek mümkündür.

Türk Vergi Sistemi ve Afgan Vergi Sistemi teorik olarak aynı yapıda olsa da uygulama ve pratikte farklılıklar görülmektedir. Türk Vergi Sistemi ve Afgan Vergi Sisteminin bu kapsamda benzer ve farklı pek çok yönü bulunduğu görülmektedir. Bu benzerlik ve farklılıkların karşılaştırılması tezin ana tartışma konusudur.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Türk Vergi Sistemi, Afganistan Vergi Sistemi

## ABSTRACT

### COMPARISON OF AFGHANISTAN AND TURKISH TAX SYSTEM

**NAIWAND, Ahmad Nawid**

**Master's Degree, Department of Public of Finance**

**Thesis Supervisor: Prof. Dr. Mehmet ARSLAN**

**2015, Pages. 85**

Tax has been transformed from various phases by meaning and expression within the historical time and many different descriptions about it has been defined. As well it has been formed by various factors historically. The people have used the tax systems which are in relevant with the economic and social structures of countries for realize their aforementioned purposes as financial intermediaries.

The tax system in Afghanistan was primarily entered into force in 1965. The law was changed widely in 2004 and took its final form in 2005. Revenue Law is the acquired income of all people, companies and other legal institutions and organizations in a financial year. Moreover it can mentioned about the effects of the tax policies of political regimes changed on Turkish Tax System (TTS).

Hereby, even if the Turkish and Afghani Tax Systems have the same structures theoretically, but differences can be seen in practice. It can be found many similar and different aspects of Turkish and Afghani Tax Systems within this scope. The main contention of this thesis is the comparison of these similarities and differences.

**Key Words:** Tax, Turkish Tax System (TTS), Afghani Tax System.

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	I
ÖZET.....	II
ABSTRACT.....	III
KISALTMALAR.....	IX
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### AFGAN VERGİ SİSTEMİ

1.1. Vergi Sisteminin Tarihçesi.....	3
1.2. Gelir Vergisi Kanunu.....	4
1.3. Verginin Konusu ve Mükellefi.....	5
1.4. Gelir Vergisi Tarifesi.....	6
1.5. Muafiyet ve İstisnalar.....	6
1.6. Kazancın Tespiti ve İndirilecek Giderler.....	10
1.7. Esnafın Sabit Vergileri.....	13
1.8. Vergi Kesintisi.....	15
1.9. İşletme Vergisi.....	18
1.10. Sigorta Şirketlerinin Vergilendirilmesi.....	19
1.10.1. Gelirlerinin Gelir Vergisine Tabi Tutulması.....	19
1.10.2. Tanınan Vergi Muafiyetleri.....	19
1.10.3. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler.....	20

1.10.4. Kanunen Kabul Edilen Giderler .....	20
1.10.5. Yabancı Sigorta Firmalarının Vergilendirmesi .....	20
1.11. Kurumlar Vergisi .....	21
1.11.1. Karma Ortaklıklar (Komandit Şirketler) .....	21
1.11.2. Limited Şirketler .....	21
1.10.3. Anonim Şirketler .....	21
1.11.4. Komandit ve Limited Şirketlere Uygulanacak Hükümler .....	21
1.11.5. Ortaklıkların Vergilendirilmesi .....	21
1.11.6. Net Karın Belirlenmesi .....	22
1.11.7. Kurumların Vergilendirilmesi .....	22
1.11.7.1. Gerekli Giderlerin Geri Ödenmesi .....	22
1.11.7.2. Yedek Akçeler (Yedeklerin Artması) .....	22
1.11.7.3. Varlıkların Değerindeki Artış veya Düşüşler .....	23

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ SİSTEMİ

1.12. Gayrimenkul Sermaye İradı.....	23
1.13. Satılan Menkul ve Gayrimenkul Varlıkların Vergilendirilmesi .....	25
2.1. Türk Vergi Sisteminin Tarihçesi .....	26
2.2. Türk Vergi Sisteminin Özellikleri .....	30
2.3. Vergiyeye Tabi Gelirin Özellikleri.....	32
2.3.1. Gelirin Şahsiliği .....	32



2.3.2. Gelirin Gerçek Kişi Tarafından Elde Edilmiş Olması .....	32
2.3.3. Gelirin Takvim Yılı Esasına Göre Belirlenmesi .....	33
2.3.4. Gelirin Gerçek Oluşu .....	34
2.3.5. Gelir Unsurlarının Safi Miktarlar Oluşu .....	34
2.3.6. Gelirin Genel Oluşu .....	34
2.4. Gelirin Unsurları .....	35
2.5. Vergi Konusu ve Vergi Mükellefi .....	35
2.5.1. Verginin Konusu .....	35
2.5.2. Vergi Mükellefi .....	36
2.6. Gelir Vergisinde Mükellefiyet Şekilleri .....	36
2.6.1. Tam Mükellefiyet .....	37
2.6.1.1. Türkiye'de Yerleşmiş Olanlar .....	37
2.6.1.2. Yabancı Ülkelerde Görevli Türk Vatandaşları .....	38
2.6.2. Dar Mükellefiyet .....	39
2.7. Gelir Vergisi Tarifesi .....	40
2.8. Vergi Muafiyeti ve İstisnası .....	40
2.9. Ticari Kazancın Tanımı ve Kapsamı .....	41
2.9.1. Türkiye'de Ticari Kazancın Gerçek Usule Göre Tespiti .....	41
2.9.2. Ticari Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler .....	42
2.9.3. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler .....	43
2.9.4. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler .....	45

2.9.5. Esnaf Muaflığı .....	46
2.10. Stopaj Vergisi .....	48
2.11. Kurumlar Vergisi .....	49
2.11.1. Kurumlar Vergisinin Konusu .....	50
2.11.1.1. Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay .....	50
2.11.1.2. Tam Mükellefiyette Elde Etme .....	51
2.11.1.3. Dar Mükellefiyette Elde Etme .....	51
2.11.2. Kurumlar Vergisinde Mükellefler .....	52
2.11.2.1. Sermaye Şirketleri .....	52
2.11.2.1.1. Anonim Şirketler .....	52
2.11.2.1.2. Limited Şirketler .....	52
2.11.2.2. Kooperatifler .....	53
2.11.2.3. İktisadi Kamu Kuruluşları .....	53
2.11.2.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler .....	54
2.11.2.5. İş Ortaklıkları .....	56
2.11. Gayrimenkul Sermaye İradı.....	57
2.12. Menkul Sermaye İradı .....	59

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### AFGANİSTAN VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. Afganistan 'da Gelir Vergisi Kanunu.....	62
3.2. Afganistan'da Verginin Konusu ve Mükellefi .....	63
3.3. Türkiye'de Verginin Konusu ve Mükellefi .....	63
3.4. Afganistan'da Vergi Tarifesi.....	65

3.5. Türkiye'de Vergi Tarifesi.....	65
3.6. Türk ve Afgan Vergi Tarifesi Farklılıkları .....	66
3.7. Muafiyet ve İstisna Farklılıkları.....	67
3.8. Afganistan'da Kazancın Tespiti ve İndirilecek Giderler.....	68
3.9. Afganistan'da Esnaf Sabit Vergileri .....	69
3.10. Türkiye'de Vergiden Muaf Esnaftan Yapılan Vergi Tevkifatı .....	69
3.11. Afganistan'da Vergi Kesintisi.....	70
3.12. Türkiye'de Vergi Kesintisi.....	71
3.13. Afganistan'da Kurumlar Vergisi .....	72
3.14. Türkiye'de Kurumlar Vergisi.....	72
3.15. Afganistan'da Gayrimenkul Sermaye İradı.....	73
3.16. Türkiye'de Gayrimenkul Sermaye İradı .....	74
3.17. Türk ve Afgan Kazanç Vergisi Benzerlikleri .....	75
3.18. Türk ve Afgan Vergi Sistemi Arasındaki Farklılıkları.....	76
<b>SONUÇ.....</b>	<b>78</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>81</b>

## KISALTMALAR

- ABD : Amerika Birleşik Devletleri
- AYDA : Afgan Yatırım Destek Ajansı
- GVK : Gelir Vergisi Kanunu
- KİT : Kamu İktisadi Teşebbüsleri
- KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu
- MB : Merkez Bankası
- T.C. : Türkiye Cumhuriyeti
- TVS : Türk Vergi Sistemi
- VUK : Vergi Usul Kanunu
- TTK : Türk Ticaret Kanunu

## GİRİŞ

Vergi, ekonomik birimlerden hukuki cebir altında ve karşılıksız olarak devlete kaynak aktarılmasıdır. Kamu hizmeti yapmak durumunda olan devlet, bunu yaparken mal ve hizmet üretiminde bulunur. Gerekli üretim faktörlerini sağlarken kamu fonlarını kullanır. Bu fonlar içerisinde vergi gelirlerinin oranı yüksektir. Sanayileşmiş toplumlarda % 100'e ulaşmaktadır. Devlet, belirtilen temel amaç dışında kamu faaliyetlerine paralel diğer bazı fonksiyonları da vergilere yükleyebilir. Bu arada gelir dağılımının kontrolü, piyasada fiyat istikrarının sağlanması gibi fonksiyonlar da kısmen vergiye yüklenebilir.

Vergi hukuki cebir altında tahsil edilmekte, yani kanunla konulmakta ve kanuna uyulması müeyyidelere (yaptırımlara) bağlanmış bulunmaktadır. Gerçekten devlet, bu kanunlara dayanarak vergi yükümlülüğünü tek taraflı olarak koymaktadır. Ekonomik birimin mükellef olarak vergileme faaliyetine katılması, devlete yardım, devletin işini kolaylaştırma anlamındadır; yoksa vergileme faaliyetinde "yetki paylaşma" anlamında değildir. Zaten bu faaliyete katılmanın şeklini de maliyetini de kanun düzenlemiş ve onu mükellef için yapılması zorunlu bir görev şekline sokmuştur. Verginin siyasi cebir altında alınması, mükellef bakımından ödenmesinin hukuken zorunlu olması nedeniyle, ödenmemesi halinde devlet zorla tahsil ya da cezalandırma yoluna gidebilir. Bu yüzden mükellefler vergiyi kendiliğinden ödemekle zor yoluyla tahsilden ve ceza kovuşturmasından, kendilerini korumuş olurlar.

Devlet, vergi adı altında çok çeşitli araçlar kullanmakta, daha doğrusu bireylerin ödeme gücünden, türlü fırsatlardan yararlanarak pay almaktadır. Bireylerin gelir elde etmesi, kurumların kazanç sağlaması, gelirlerin harcanması, istihsal ve satış nedenleriyle ya da miras ve hibe yoluyla malların el değiştirmesi, bir servete sahip olma, sahip olunan servetin değerinde artış görülmesi gibi olaylar, devletin vergi koymasının belli başlı fırsat ve nedenlerini oluşturmaktadır.

Bu çalışma üç bölümden meydana gelmektedir. Birinci bölümde Afganistan vergi sistemi, vergiyi doğuran olay, muafiyet ve istisnalar, kesinti yoluyla vergilendirme ve verginin tespiti incelenecektir. Ayrıca verginin tespitinde temel alınan bazı kriterlere değinilip, ekonomik faaliyetlerden elde edilen kazancın ne

şekilde vergilendirildiği konularında durulacak ve daha sonra Afganistan vergi politikası hakkında bilgi verilecektir.

İkinci bölümünde ise, Türkiye’de vergiyi doğuran olay, vergiden muafiyet ve indirilecek bir kısım giderler ve bunun yanında stopaj vergisi, şirketler, yatırım ortaklıkları, menkul ve gayrimenkul vergisi ve yatırım ortaklıkları konulara değinilecektir. Bu başlıklar altında Türkiye'deki vergi politikası ile ilgili açıklamalar yer almaktadır. Bununla beraber yurt içi ve yurt dışı ekonomik kazançlardan alınan vergilere ve vergileme hakkı doğuran durumlar ele alınacaktır.

Bu çalışmanın üçüncü bölümünü oluşturan son bölümümüzde ise Afgan Vergi Sistemi ile Türk Vergi Sisteminin karşılaştırılması, benzerlik ve farklılık gösteren yönleri ele alınacaktır. Ayrıca her iki ülkede verginin alınma amacının aslında devlet tarafından ülkeye ve millete yapılan hizmetlere yönelik olduğu ortaya konması amaçlanıp ve belirtildiği gibi Türk ve Afgan vergi politikalarını farklı perspektifte ele alınıp vergi tahsilinde izlenmesi gereken yollara ilişkin açıklamalar getirilecektir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### AFGAN VERGİ SİSTEMİ

#### 1.1. Vergi Sisteminin Tarihçesi

Ahmad Şah Ba Ba'nın krallık döneminde mali konularla ilgili çalışmalar başlatılmıştır. 1763 yılında ilk defa devlet çerçevesinde Serdar Abdullah Han Pupalzai başkanlığıyla mali konular ile ilgili ayrı bir şube kurulmuştur. Şubenin günümüz Maliye Bakanlığına denk geldiği ifade edilmektedir. Söz konusu "Şube Devan Bigi" olarak adlandırılmış ve daha sonraları ise şubenin adı "Müstüfi-ül Memalik" olarak değiştirilmiştir. "Müstüfi-ül Memalik", tüm illerin bütün mali konularının birleştirilerek kontrol ve idare etmekle sorumlu tutulmuştur. Ülkenin mali konularını yönetirken, politik durumlarını da dikkate almak zorunda kalmış ve durum 1919 yılına kadar devam etmiştir (Ministry Of Finance, 2014a: 1).

Afganistan bağımsızlığına kavuştuktan sonra, ülke yönetiminde değişiklikler meydana gelmiş olup; ülke siyasi teşkilatı, yönetim biçimi, dış politikaları tamamen değiştirilmiştir. Böylece, mali ve ekonomik durumların da iyileşmesine yönelik çalışmalar yapılmış ve daha iyi bir konuma getirilmiştir. Ülkenin savuma ve emniyet yapılarının değişmesi, eğitim ve sağlık, iletişim ve ulaşım, tarım ve sulama bölümlerinde reformlar ve fabrikaların kurulması, madencilik işlerinin başlatılması, ticaretin geliştirilmesi, merkez bankası ve diğer bankalarla birlikte devlet kuruluşlarının kurulması bu gelişmelerden bir kısmıdır.

Bağımsızlıktan önceleri devletin gelirlerini dolaysız olarak tarla, değirmen, esnaf çalışma izni, dini haraç, zekât, hayvancılık vergisi, sukuk ve benzeri vergiler ve dolaylı olarak ise gümrük vergileri oluşturmuştur. Bunlara ek olarak devletin gelirleri zorunlu çalışma, cinsel hizmetler, ganimet, haraç ve gerektiğinde bazı varlıklara el konularak temin edilmiştir. Dolaylı vergiler de gümrük vergilerinin dışında, yıpranabilir varlıkların satış vergisi, yabancı para vergisi gibi vergiler de bulunmaktaydı. 1905 yılı öncesi devlet hesapları ve kayıtları çok daha kolay ve basitti, şöyle ki, bütün kayıtlar sadece yevmiye ve Avarça adlı defterlere kaydedilerek hesaplanmaktaydı. O dönemlerde bütçe düzeni oluşturulmamıştır. Defter ve kayıtların daha detaylı tutulması 1920'li yıllardan sonra başlamıştır. Tam

bir çift taraflı kayıt sistemi olmayıp sadece gerektiğinde ve ihtiyaç duyulduğunda kayıt yapılmıştır. 1926 yılında kadar bu şekilde devam etmiştir ve 1936 yılından sonra bütün evraklar merkeze nakil edilerek orada toplanmıştır. O yıldan sonra şehirlerde tahsilat sistemi getirilmiştir. Buna göre hesap dönemi yıllık yerine aylık olarak yapılmaya başlamıştır. Bağımsızlık elde edildikten sonra ülke yönetiminde bazı değişiklikler yapılmıştır. Başlangıçta faaliyetlerin tamamının doğru bir şekilde yerine getirilmesi için denetleyici kurumlar ve bakanlıklar kurulmuştur. Bu kurumlardan biri de Maliye Bakanlığı'dır. Bu kurumun temsilcilikleri merkezde ve illerde "nayibül hüküme" ve "müstüfiyet" (Vergi Dairesi) adında kurulmaya başlamıştır. İlçe ve köylerde ise maliye memuru atanmıştır (Wikipedia, 2014: 1-2).

## 1.2. Gelir Vergisi Kanunu

Afganistan'da günümüz vergi sisteminin temeli, yer ve hayvanların kaydedilmesi ve muhasebeleştirilmesi ile birlikte Amir Amanullah Han dönemlerinden bu yana başlamıştır. 1966 yılındaki Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe geçmesi ile birlikte bu tür vergi sistemi başlamıştır. Afganistan'da bu kanun hala geçerlidir fakat zaman içerisindeki değişiklikler dikkate alınarak vergi kanunlarında da bazı değişiklikler getirilerek yenilenmiştir. Bu kanunun birinci maddesinde: "Kişiler, Anonim Şirketleri, limitet şirketleri ve Afganistan'da faaliyet gösteren diğer yabancı ve yerli tüzel ve gerçek kişiler ve yurt dışında faaliyet gösteren Afganistan vatandaşlarının gelirlerinden vergi tahsil edilecektir" (Farzam, 2007: 7), İfadesine yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu ilk olarak 1965 tarih ve 25 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun, 20 Mart 2004 tarihinde önemli oranda değiştirilmiş ve son halini 26 Kasım 2005 tarihinde 867 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan değişiklik ile almıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan son değişiklikler, daha önce geniş teşvik ve muafiyetler içeren çeşitli kanun ve yönetmeliklerdeki hükümleri de ortadan kaldırmıştır. Bu durum son yıllarda milyar dolar seviyelerinde cirolara ulaşan Türk inşaat taahhüt firmalarını da yakından etkilemiştir. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemeler konusunda açıklamalar yapılacaktır (Şikibai, 2005: 10).



Afganistan'da genel olarak gelirin unsurları Őu Őekildedir:

- Ticari Kazançlar,
- Zirai Kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest Meslek Kazançları,
- Gayri Menkul Sermaye İratları
- Menkul Sermaye İratları,
- Diğer Kazanç ve İratlar,

### 1.3. Verginin Konusu ve Mükellefi

Gelir vergisinin konusu, bu kanun hükümleri uyarınca Afganistan sınırları içerisinde ikamet etsin ya da etmesin, tüm kişiler ile limitet Şirketlerin ve diğer yasal kurum ve kuruluşların Afganistan'dan doğan ve bir mali yıl içerisinde elde ettiği gelirlerdir. Mali dönem olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesi gerçek kişiler için (Afganistan Income Tax Law, 2005: 1);

- Mali yılın herhangi döneminde Afganistan sınırları içerisinde yerleşim yeri olması,
- Mali yıl içerisinde yüz seksen üç gün süresince Afganistan sınırları içerisinde bulunması,
- Mali yılın herhangi bir döneminde Afganistan dışında görevlendirilmiş devlet memurları ve çalışanı olması halleri,

Afganistan'da ikamet etme (mukim) olarak tanımlamış ve bu kişilerin Afganistan içinde ya da dışında elde edilmiş olsun, tüm gelirlerin verginin konusunu oluşturacağını hüküm altına almıştır. Gerçek kişi dışındaki kurum ve kuruluşlar ile Şirketlerin ise, Afganistan'da kurulması ve mali yıl içerisinde herhangi bir dönemde Afganistan sınırları içerisinde yönetim merkezinin bulunması hallerinde, Afganistan'da mukim olarak addedileceğini öngörmüş ve Afganistan sınırları içerisinde elde etmiş oldukları gelirlerini de verginin konusu olarak kabul etmiştir. Yukarıda belirtilmiş olan kişi, kurum, kuruluş ya da Şirketlerin, Afganistan'da mukim olarak kabul edilmediği durumlarda, söz konusu kişi, kurum, kuruluş ya da Şirket, sadece Afganistan sınırları içerisinde elde etmiş olduğu gelirler verginin konusuna

girecektir. Muafiyet ve istisnalar ise aynı muafiyet ve istisnaların ilgili ülkelerin Afgan vatandaşlarına da tanınması hallerinde geçerli olacaktır (Afganistan Income Tax Law, 2005: 1).

#### 1.4. Gelir Vergisi Tarifesi

Yeni yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu ile vergi oranları bir önceki yıla göre önemli oranda indirilerek, en yüksek vergi diliminin oranı % 40'dan % 20'ye düşürülmüştür (Announcement, Personal Income Tax Rates Reduced and Wage Withholding Provisions Re-Inteoduced, 2005: 1). Buna göre Gelir Vergisi Kanunu'nun dördüncü maddesinde, şahıs şirketleri ile limited ve anonim şirketlerin gelir vergilerinin, mali yıl içerisinde elde etmiş oldukları vergilendirilebilir kazançlarının % 20'si şeklinde hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak söz konusu kazançlarının yabancı para cinsinden elde edilmiş olması halinde, yabancı paranın öncelikle Afgan para birimine (Afgani) çevrileceği (1 ABD Doları ortalama 58 Afgani denk gelmektedir) öngörülmüştür.

Gerçek kişilerin vergilendirme dönemi yani takvim yılı olan 1 Ocak-31 Aralık (1 Hamal-31 Hot Hicri Şemsi takvimine göre) tarihleri arası geçen 12 aylık hesap dönemidir. Gerçek kişilerde geri vergisinin aşağıdaki tarifeye göre hesaplanacağı belirtilmiştir (Afganistan Income Tax Law, 2005: 2):

<u>Vergilendirilebilir Gelir</u>	<u>Gelir Oranı</u>
Aylık 1 Afgani'den 5.000 Afgani'ye kadar	Muaf
Aylık 5.001 Afgani'den 12.500 Afgani'ye kadar	% 2
Aylık 12.501 Afgani'den ve üstü 100.000 Afgani'ye ilaveten	% 10

#### 1.5. Muafiyet ve İstisnalar

Vergi muafiyeti, vergi kanunlarına göre, vergilendirilmesi gereken kişi ya da kişi gruplarının, aynı veya başka vergi kanunlarıyla vergi dışı bırakılmasını ifade etmektedir (Adıbeş, 2013: 78).

Muafiyet, vergi kanunlarına göre, kendileri için vergi borcunu doğuran bir olay bulunmakla beraber, yine aynı veya diğer kanunlarla belirli kişiler veya kişi gruplarının açıkça vergi mükellefiyeti dışında bırakılması demektir. Vergi hukuku bakımından yapılan bu tanımdan anlaşılacağı üzere, bir vergi kanununun hükümlerine uygun olarak, esas itibariyle mükellef olması gereken bazı kişiler veya kişi gruplarının, örneğin dernek veya vakıfların, aynı kanunun açık hükümleriyle o verginin mükellefi sayılmaması, muafiyet olarak adlandırılır. Uygulamada, gelir elde etmelerine rağmen, bazı kişiler vergiden muaf tutulabilmektedir. Ancak, bir kişinin vergiden muaf olabilmesi için, kendi şahsı bakımından, kanunlar gereğince belirlenmiş şartlara sahip olması gerekmektedir.

Bu muafıklar kurumların fonksiyonları göz önünde tutulmak suretiyle oluşturulmuştur. Kurumların ekonomik ve sosyal yapı içerisinde sahip oldukları fonksiyon, gerçekleştirmeye çalıştıkları amaçlar, muafıklara yer verilmesinin başlıca nedenidir (Özkara, 2004: 90).

İstisna ise, vergi kanunlarında vergilendirilmesi öngörülen bir konunun, belli koşulların gerçekleşmesi halinde kısmen veya tamamen, devamlı veya geçici olarak vergi dışında tutulmasını ifade eder.

Kurumların çifte vergileme olasılığı karşısında korunması, otofinansman imkanlarının yaratılması ve kullanılması, yeni faaliyet alanlarında ortaya çıkan bazı girişimlerin korunması, sosyal ve kültürel amaçlı bağış ve yardımların özendirilmesi gibi çeşitli amaçlarla istisna düzenlemelerine yer verilmiştir.

Afganistan'da son değişiklikler ile birlikte 26 Kasım 2005 tarihinde 867 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu ile genel olarak tüm vergisel imtiyaz, muafiyet ve istisnalar, 21 Temmuz 2004 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. Kanun kaldırılan genel nitelikli muafiyetler yerine, şartları sağlayan kişi, kurum, kuruluş ve şirketlere 10 ve 11. maddelerde (Afganistan Income Tax Law, 2005: 3-4) belirtilmiş muafiyetler getirmiştir. Bu bağlamda Kanun'un 10. maddesine göre, yabancı hükümetlerin, uluslararası organizasyonların ve Afganistan vatandaşı olmayan çalışanlarının, Afganistan'daki gelirlerinin vergilendirilmesi, devlet ile yapılan mevcut anlaşma ve sözleşmelerin hükümleri tarafından belirlenecektir. Ayrıca vergiden muaf organizasyonların kanunda

belirtilen nitelikleri ve koşulları sağlamaları halinde, faaliyetlerinden doğan gelirlerinin vergiden istisna edileceğini hükme bağlamıştır. Bu koşullar ise şunlardır (Hakkü, 1996: 56):

- Organizasyon, resmi ve yasal olarak Afganistan Kanunları altında organize edilmiş olmalıdır,
- Organizasyon sadece eğitim, kültür, edebiyat, bilimsel veya yardım kuruluşu amacına yönelik olarak organize edilmiş olmalıdır,
- Organizasyon, faaliyetleri veya feshi süresince herhangi bir katılımcı, ortak, üye ve görevli hesabına kar veya gelir elde etmek için çalışmayan veya işletilmeyen bir organizasyon olmalıdır.

Yukarıdaki şartlarda elde edilen bir gelir, muafiyet için başvurulması halinde vergiden istisna edilecektir. Bu başvuru, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmış Gelir Vergisi Kılavuzunda (Income Tax Guide 7) belirtilmiş olan esaslar çerçevesinde yapılacaktır. Bu rehber, tek veya çok taraflı anlaşmalara göre muaf olduklarını düşünen hükümet organizasyonlarını, temsilciliklerini, müteahhitlerini ve taşeronlarını, Afganistan'daki faaliyetlerinin vergilendirilmesi ile ilgili özel muafiyet ve istisnalar alabilmeleri amacıyla, Maliye Bakanlığı'na nasıl başvuracakları hakkında bilgilendirmek amacıyla hazırlanmıştır. Buna göre, çok taraflı, iki taraflı veya askeri anlaşmaları kullanarak vergi muafiyeti alabilmek için Maliye Bakanlığı'na başvuru süreci üç adımdan oluşmaktadır (Hakkü, 1996: 56):

- Organizasyon tarafından uygulanacak anlaşma ya da anlaşmaların fotokopilerinin temin edilmesi,
- Aşağıdaki bilgilerle birlikte maddesinde belirtilmiş anlaşmaların Maliye Bakanlığı'na (Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Kabil-Afganistan) gönderilmesi,
- Organizasyonun veya işin tam adı,
- Vergi Kimlik Numarası,
- Daha fazla bilgi talep edilmesi halinde, doğrudan irtibat kurulabilecek, yetkili kişinin adı,
- Organizasyonun veya işin Afganistan'daki faaliyetlerinin uygulanabileceği uluslararası anlaşmanın uygulanabilirlik yorumu (hangi

proje anlaşmaları veya fonlama düzenlemeleri, hangi uluslararası anlaşma kapsamında idare edilmektedir, bu anlaşma ile ne tür vergilerden muaf olunması düşünülmektedir vb.)

- Proje anlaşmaları (inşaat taahhüt sözleşmeleri) veya fonlama düzenlemeleri gibi belgelerin fotokopileri.
- Maliye Bakanlığı, tüm gerekli bilgilerin alınmasını takiben cevap yazısı, 21 takvim günü içerisinde karar vererek, ilgililere gönderecektir (Afghanistan Ministry of Finance, 2005:2-3). Bu kararda hangi faaliyetlerin ve hangi türdeki vergilerin muaf tutulacağı da açıkça belirtilecektir.

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklanmış olan yeni vergi mevzuatı kapsamında kaldırılan genel muafiyetler dışında, özellikle imalat yapan yabancı yatırımcılarla ilgili olarak 138-4 sayılı yönetmeliğe göre beyanlarda, Maliye Bakanlığı tekrar değerlendirme yapmaya gerek görmeden muafiyeti kabul edecektir (Afghanistan Ministry of Finance, Public Ruling 138-4, 2005: 1-3). Genel anlamda 2003 tarihli Afganistan'da Yerli ve Yabancı Yatırımlar Kanunu dâhilinde tescil edilmiş ve faaliyetlerine 22 Kasım 2003 tarihinden önce başlamış olan onaylanmış bir işletme için vergi muafiyetlerine devam etmesi öngörülmektedir. Yani bakanlık, tüm yasal şartlara uyulduğuna dair elinde belgeli kanıt bulunan, onaylanmış bir işletmeden vergi muafiyetini kaldırmamaktadır. Kanunda onaylama işlemlerini "Özel Yatırımlar Dairesi" yerine getirir, denilmektedir. Ancak bugüne kadar bu görev AYDA (Afgan Yatırım Destek Ajansı) tarafından yerine getirilmiştir. Onaylı kuruluşlardan da uluslararası standartlara göre mali tablo hazırlamaları ve kayıt tutmaları vb. yükümlülükler istenilmekte ve bu belgeleri de AYDA'ya vermeleri gerekmektedir. Onaylı kuruluşların kendilerine verilen vergi muafiyet süreleri sona erene kadar ya da 21 Haziran 2004 tarihine kadar (hangisi önce ise ), bu şartlara uydukları varsayılacaktır. Sonrasında ise vergiye tabi tutulacaktır.

Ancak gerek ASIA ile gerekse Maliye Bakanlığı danışmanları ile yapılan görüşmeler ve incelemeler neticesinde, özellikle imalat yapan işletmeler ASIA ya da Özel Yatırımlar Dairesi tarafından, yeni hazırlanacak olan yönetmelikler çerçevesinde tekrar vergi muafiyetine dâhil edildikleri görülmektedir. Bu konuda söz

konusu kuruluşlar ile temasların devam etmesi ve yeni çıkarılacak yönetmeliklerin dikkatle takip edilmesi gereklidir (Hakcü, 1996: 57).

### 1.6. Kazancın Tespiti ve İndirilecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergilendirilebilir Gelirin Tespiti" adını taşıyan ikinci bölümü, vergilendirmede esas alınacak gelir ve giderlere ilişkin açıklamaları kapsamaktadır. Kanun 13. maddede vergilendirilebilir gelir; "verginin konusu bölümünde belirtilmiş olan gelir toplamından, muafiyetler ve kesintiler olarak tanımlanmış olan masraflar ve giderler düşüldükten sonra kalan tutar" olarak ifade edilmektedir (İntizar, 2005: 26).

Gelir Vergisi Kanunu, Afganistan'da mukim olmayanların Afganistan kaynaklı olan gelirlerinin, Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergilendirileceğini hükme bağlamıştır. Kanun'un 20. maddesi, Afganistan kaynaklı gelirleri aşağıdaki şekilde tanımlamaktadır:

- Kredi, mevduat, yatırım vb.den elde edilen faizler,
- Afganistan'da iş yapan mukim şirketlerden alınan kar payları,
- Gerçekleştirilen hizmetler için alınan ücret, maaş, serbest meslek kazançları,
- Herhangi bir menkul veya gayrimenkulden elde edilen kira veya imtiyaz gelirleri,
- Taşınır veya taşınmaz mülkün satışında elde edilen kazançlar,
- Sigorta dâhil herhangi bir satıştan alınan komisyonlar,
- Afganistan'da yapılan bir ticari faaliyetten elde edilen kazançlar,
- Ticari veya diğer faaliyetler için kullanılan herhangi bir taşınabilir mülk,
- Telif ücretleri, yönetim ücreti veya Afganistan vatandaşlarından elde edilen komisyonlar,
- Bu kanunun diğer hükümlerine göre vergiye tabi Afganistan kaynaklarından alınan diğer gelirler,
- Herhangi bir mineral, petrol veya diğer kaynakların imtiyaz hakkı nedeniyle ortaya çıkan gelirler.

Vergilendirilebilir kazancın tespitinde ikinci önemli unsur olan giderler, kanunun 18 ve 19. maddelerinde detaylı olarak açıklanmıştır. Kanun'un 18. maddesinde, aşağıda belirtilmiş olanlar dışındaki giderlerin, vergilendirilebilir kazancın tespiti sırasında gelirden indirileceğini hükme bağlamıştır. Buna göre;

- Gelirin elde edilmesine yönelik olarak mali yıl içerisinde veya bu kanunun hükümlerine uygun olarak son üç yıldan birinde yapılan üretim masrafları (üretim, stoklama vb. dahil),
- Sigorta ve taşıma ücretleri gibi üretim veya ticari bir iş ile doğrudan bağlantılı giderler,
- Gelirin sağlanmasında ya da ticari işlerde kullanılan malzeme, materyal, yakıt, elektrik, su vb. gerekli olan giderler,
- Ücret, maaş, komisyon ve ticari faaliyetlerde çalışanlara yapılan diğer masraflar,
- İşle ilgili olarak alınan borçlara ilişkin ödenen faizler,
- Ticari faaliyet veya işlerde kullanılan menkul ve gayrimenkuller için ödenen kiralar,
- Ticaret veya iş amaçlı olarak kullanılan, menkul veya gayrimenkullerin bakım ve onarım masrafları,
- Ticaret veya işte kullanılan ya da gelirin kazanılması için üretici tarafından sahip olunan mülkün (tarımsal arazi hariç) amortismanı,
- İşin icrası veya gelirin sağlanmasına yönelik mülkler için ödenen vergiler,
- Kayıtlar veya diğer kanıtlarla ispat edilebilen yangın, deprem, kaza veya herhangi bir felaketten kaynaklanan zararlar (sigorta tarafından ödenmediği takdirde üç yıl içerisinde gider yazılabilir),
- Tahsil edilemeyen alacaklardan kaynaklanan iş veya ticari kayıplar (Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Gelir Vergisi Kılavuzunda belirtilen esaslar çerçevesinde gider sayılabilir),
- Afganistan kanunlarına göre kurulmuş şirketler tarafından ödenen kar payları (kar payını elde eden şirket tarafından vergilendirilebilir gelir yazılmış olması şartıyla),
- Gelirin elde edilmesinde ve işin icrasında mülk tutulmasının zorunlu olduğu hallerde, bu mülklere ilişkin olarak yapılan zorunlu masraflar,

- Net gelirin % 2'sini geçmemek kaydıyla ve belgelendirilmesi koşuluyla, reklam ve eğlence giderleri,
- Kanununun 64, 65, 66 ve 67. maddelerine göre ödenmiş İş Alındı Vergileri,

Gelir Vergisi Kanunu, yukarıda da açıklandığı üzere 18. maddede, vergilendirilebilir kazancın tespitinde gider olarak kabul ettiği harcamaları belirttikten sonra, 19. maddede de, aşağıdaki masrafların gider olarak kabul edilmeyeceğini hükme bağlamıştır. Buna göre kanunen gider kabul edilmeyen giderler şunlardır (İntizar, 2005: 27):

- Mükellefin kendisi veya ailesinin yararına alınan hizmetler karşılığında kişilere ödenen ücretler veya diğer bedeller,
- Mükellefin kendisi veya ailesinin evinin veya ikametgâhının veya kendi ya da ailesinin kullanımına sunulan herhangi bir mülkün bakımı, onarımı, inşaatı, geliştirilmesi, döşenmesi için yapılan giderler ve diğer masraflar,
- Kişisel borçlanma faizleri,
- İşe gidiş, geliş ve kişisel seyahat primleri,
- Mükellefin veya ailesinin korunması için ödenen yaşam, kaza, sağlık ve sorumluluk sigorta masrafları,
- Kişisel amaçlar için kullanılan mülkün korunması amacıyla yatırılan tüm sigorta masrafları,
- Mukim olmayanların, aksine bir anlaşma olmaması halinde, Afganistan kaynaklı gelirleri üzerinden yabancı ülkelerde ödenen vergiler.

Gelir Vergisi Kanunu, ikinci bölümde gelir ve gider unsurları hakkında detaylı açıklamalar yaptıktan sonra, "Muhasebe Kuralları" adını taşıyan beşinci bölümde ise verginin hesaplanmasında yapılması gereken muhasebe kayıtları konusunda açıklamalarda bulunulmuştur (Afghanistan Income Tax Law, 2005: 16). Buna göre, bir mali yılda vergiye tabi geliri olan bütün gerçek kişiler, ortaklıklar, şirketler, kurum ve kuruluşlar, bütün işlemlerin, sahip olunan ya da kiralanan taşınabilir ya da taşınmaz mülklerin ve bütün işlemlerin, sahip olunan ya da kiralanan taşınabilir ya da taşınmaz mülklerin ve bütün gelirlerin kayıtlarını tutmak zorundadır. İşlemlere ait olan bütün beyanname, makbuz ve diğer belgelerle birlikte bu kayıtlar, mükellef tarafından saklanacak ve talep edilmesi halinde Maliye Bakanlığı'nın



emrine hazır şekilde tutulacaktır. Bu bağlamda mükellefler, gelir ve gideri ayırt eden ve tahakkuk esasına dayalı muhasebe yöntemine göre gelirlerini hesaplayacaklardır.

Maliye Bakanlığı, herhangi bir vergi mükellefi veya vergi mükellefleri grubu tarafından, gelir net bir şekilde yansıtmak için tutulacak olan kayıtlara yönelik kurallar koyma ve Gelir Vergisi Kanunu'nu uygulayabilmek için gerekli olduğu düşünülen raporları talep etme yetkisine sahiptir. Bu bağlamda bir işin iki veya daha fazla kişi, organizasyon veya şirket tarafından idare edilmesi halinde, net geliri yansıtabilmek ve vergi kaçakçılığını önleyebilmek için gerekli hallerde, konsolide edilmiş bir temelde vergi beyannamesi talep edebilir. Ayrıca iş sırasında kullanılan mallar, ürünler ve malzemeler, her bir mali yılın sonunda envanter alındıktan sonra, maliyet veya piyasa değerinden hangisi düşükse, onun üzerinden fiyatlandırılacaktır (İntizar, 2005: 28).

### **1.7. Esnafların Sabit Vergileri**

Herhangi bir işle uğraşp aşağıdaki şartları gerçekleştiren gerçek kişiler Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. fıkrasının hükmüne göre sabit vergi ödemekle mükelleftirler. Bu şartlar:

- Gelir sahibi olup da ve muafiyet kapsamında değerlendirilmeyen gerçek kişiler.
- Mali yılda toplam geliri 3 milyon Afganiden az olan gerçek kişiler.

Bu maddenin birinci fıkrasında yer alan gerçek kişiler gelire göre vergi beyannamesi doldurmak zorundadırlar. Ödenecek olan sabit vergi 75. madde hükmüne göre hesaplanacaktır. Bu maddedeki hükümler gelire göre vergiden muaf olan ve faaliyet için geçerli hesap belgesi olmayanlar için geçerlidir. 74. maddeye göre sabit vergisi faaliyet türü, hizmetler, işin niteliği, kira değeri, işyerinin genişliği ve kapasitesi, işyerinin nüfusa göre konum ve ekonomik değeri, arz ve talep oranı, döner sermayenin tahmini tespiti, malların geliş fiyatı, yurt içi ve yurt dışı malların birbirinden ayrılması, istihlak olacak olan ve olmayan malların teşhisi, günlük, aylık ve yıllık net gelirin tahmini tayini gibi durumlar doğrultusunda tespit edilir. Bu maddede yer alan sabit vergiler bu kanunun 75. Maddesine göre hesaplanacaktır.

Sabit vergi, gelire göre vergi yerine mal ve hizmetin satışı karşılığında Gelir Vergi Kanunu'nun 74. Maddesinde yer alan şahıslar tarafından ödenecektir.

Sabit vergiyi ödeyecek olan gerçek kişinin başka faaliyetlerinden dolayı da kazancı olması durumunda, mükellefin gelirini 4. maddedeki kriterlere göre hazırlayıp rapor hazırlaması ve vergisini ödemesi lazımdır. Sabit vergi kanunu'nun 74. Maddesinde yer alan faaliyetlerden elde edilen gelir beyannamede gösterilmeyecektir. Bir mükellefi bir mali yılda kazancı 60 bin Afgani aşamıyorsa muafiyetten yararlanır. Bundan dolayı da mükellef gelir muafiyetini sabit vergi ve gelire göre vergi kısmından hesaplamaktadır. Vergi tahsilat memurlarının dikkat etmesi gereken husus bir kişinin bir mali yılda ancak bir muafiyet türünden yararlanma imkanının olduğudur.

Afganistan'da Yatırım Yapma Destek Kurumu, Ticaret Bakanlığı ve lisans veren diğer kurumlarda kayıtlı olup da, eşya ve hizmeti tescil edildiği yer veya çalışma yerinde satan gerçek ve tüzel kişilerin yıllık gelir ve kara göre vergi ödemeleri gerekmektedir. Bu ve benzeri kişiler sabit vergiye tabi değildirler. Ancak toptan satışların karton, deste, bidon ve benzeri şeklinde olması lazımdır. Eğer gerçek veya tüzel kişiler perakende satışa başlarsa işte o zaman diğer esnaflar gibi satış gelirinden sabit vergiye tabi olur.

74. madde kişilere vergilerin yeni şeklinin çerçevesini çizmektedir. Sabit verginin uygulanması için kişinin mali yıldan elde ettiği gelirin 3.000.000'den fazla olmaması lazım. Eğer 3 milyon veya üç milyondan fazla olursa gelir ve karına göre vergi ödemekle yükümlü olur.

93. maddenin 6. fıkrasına göre sabit işyerinde faaliyet gösteren kişiler vergilerini üçer aylık sürelerde ve bir sonraki dönemin ilk ayının ilk 15 günü içinde ödemeleri gerekir.

2005 yılının vergi kanununa göre değirmen sahipleri, benzin çıkarıcı firmalar, şeker fabrikaları, doktorlar, sabit işyerine sahip olmayanlar, tellallar, komisyoncular, tuğla fırınları, ev ahşabı satanlar sabit gelir ödemek zorundadırlar (Resuli, 2011: 18-23).

Gelire tabi olan kaynaklardan mali yıl içinde 8.000 Afgani'ye kadar gelir elde eden gerçek kişiler vergiden muafırlar. Birinci fıkrada yer alan kişiler vergiden muaf gelirleri dışında mali yıl içinde 60.000 ile 150.000 Afgani arası gelire sahip iseler, yılın her çeyreğinde 500 Afganilik bir miktardaki sabit vergiyi ödemeye mecburdurlar. Söz konusu kişiler mali yıl içerisinde vergiden muaf gelirleri dışında 150.000 ile 500.000 Afgani arasında bir gelire sahip iseler, bu maddenin ikinci fıkrasında yer alan meblağ dışında 1.500 Afgani vergi ödemek zorundadırlar. Eğer kişiler vergiden muaf gelirleri dışında 500.000 ile 3.000.000 Afgani gelire sahip iseler brüt gelirlerinden % 3 vergi ödemek veya bu kanunun 4. Maddesinin 3. Fıkrasına göre gelire göre vergi ödemek zorundadırlar (Resuli, 2011: 25).

### 1.8. Vergi Kesintisi

Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler, ücretler üzerinden hesaplanan ve kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin uygulamalarda da önemli değişikliklere yol açmıştır. Buna göre, bir mali yılın herhangi bir döneminde iki ya da daha fazla kişi çalıştıran tüzel kişiler ödeyecekleri ücretlerden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde belirtilen oran ve tarifeler çerçevesinde vergi kesintisi yaparak, kanunda belirtilmiş olan usullere uygun olarak ilgili Maliye Bakanlığı birimlerine ödemekle yükümlüdür. Tüzel kişiliği olmayan şahıs işletmelerinde ise çalışanların sayısına ve ücret tutarlarına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılması yükümlülüğü bulunmamaktadır (Tohi, 2001: 14).

Maliye Bakanlığı tarafından Gelir Vergisi Stopaj uygulamasına ilişkin olan beş numaralı rehberde, hangi ödemelerden kesinti yapılacağı açık olarak ifade edilmiştir (Afghanistan Ministry of Finance, Guide 05- Wage Withholding Tax, 2005: 1-3) Buna göre, ücret veya maaş formlarıyla çalışanlara yapılan ödemeler kesintiye tabidir ( Tüzel kişi tarafından çalıştırılıyorsa). Maaş ve ücret kavramları Gelir Vergisi Kanunu'nda tanımlanmıştır. Maliye Bakanlığı, bir hizmet karşılığı verilen her çeşit ödeme ve sağlanan menfaati maaş ve ücret olarak kabul etmektedir. Kural olarak maaş ve ücretler, bir hizmet, fazla mesai ödemesi, işveren tarafından sağlanan nakit karşılıklar, yüksek eğitim düzeyi nedeniyle ödenen prim tutarları, zarar/tehlike ödemeleri, diğer tazminat ve bahşişle, giyim ve nakit olmayan diğer yardımlar veya harcamaları içerisine almaktadır. Maaş ve ücretler, işveren tarafından

işin karşılığında verilen nakit mükâfatları (ödülleri) da kapsar. Bunların dışında maaş ve ücretler dolaylı olarak yapılan şu ödemeleri de içermektedir:

- İşveren tarafından çalıştırılan kişi adına başka kişilere yapılan ödemeler. Örneğin, çalışan kişinin akrabası veya arkadaşına yapılan ödemeler veya çalışanın borçlu olduğu kişiye yapılan ödemeler. Eğer bu türden yapılan ödemeler, çalışan tarafından işverene yapılan hizmetlerden hak edilmişse, vergi kesintisinin konusuna girmektedir.
- Çalışanın lehine olarak işveren tarafından biriktirilen ödemeler,
- Herhangi bir formda ya da yasal yapıda olmaksızın her türlü emeğin karşılığında yapılan ödemeler.
- İşverenden çalışana yapılacak tüm faydalar.

İşverenden çalışana yapılan faydaların ücret veya maaş olarak kabul edilebilmesi için, faydanın, mutlaka hizmet karşılığı sağlanmış bir fayda olması gerekir. Ancak hizmetler karşılığında verilmiş olmayan faydalar da olabilir. Örneğin, işveren bir çalışanın arkadaşısı olabilir ve ona işveren sıfatıyla değil ancak kendi kişisel arzusuyla bir düğün hediyesi verebilir. Tabi ki vergilendirilemez yapıda olan hediye, diğer bir olgunun gerçekleşmesiyle niteliği değiştirilebilir. Örneğin, eğer işveren bir şahıs değil, tüzel kişiliği olan bir şirketsen ve hediye verilme uygulaması düzenli olarak yapılıyorsa veya hediye değerini kabul edilemez ya da haddinden fazla tutarda ise bu durumda hediye vergi dışında tutulamaz (Tohi, 2001: 15).

İşveren çalışanına koruyucu giysi, eldiven veya işin yapılmasında kullanmak üzere ekipman vermesi şeklinde sağlanan menfaatlerde ise, bu menfaatlerin işin bir gereği veya sonucu olduğu ve hizmet karşılığı verilmiş olmadığı kabul edilecektir. Çünkü burada bir ekonomik kazanç söz konusu değildir. Eğer kişi istihdam edilmemiş ise özel cihaz ve ekipmanlara ihtiyaç yoktur. Bu şeylerin karşılığı onlara verilen bir kazanç veya fayda olamaz. Bunlar yalnızca, çalışanların hizmetlerinin devam ettirilmesine yöneliktir. Ayrıca bu türden harcamaların çalışan tarafından satın alınması ve daha sonra da işveren tarafından çalışana geri ödenmesi de bu durumu değiştirmeyecektir.

Yukarıdaki duruma benzer şekilde, seyahat edilen yerdeki yemek ve konaklama da maaş ve ücret olarak değerlendirilmeyecektir. Örneğin, harcamalar

çalışan tarafından verilen çalışma, hizmetinin devamına ilişkin olarak, çalışanın sürekli ve olağan olarak ikamet ettiği yerden uzakta olabilir. Uçak bileti ve diğer seyahat harcamaları (taksi, otel ve yemek vb.), çalışanın ikametgahının bulunduğu ya da başka herhangi bir yerde olması ve işin bitiminde çalışanın sürekli olarak ikamet ettiği yere dönüşünde yapılan harcamalar ve bu harcamalara karşılık işveren tarafından yapılan geri ödemeler olması durumunda da maaş veya ücret kapsamında değerlendirilmeyecektir. Yani işveren tarafından ödenen tüm gerçekçi harcamalar (ulaşım, yemek, konaklama), üzerinden vergi kesintisi yapılacak bir ücret veya maaş olarak kabul edilmeyecektir. 2384/6 numaralı tebliğ, bu konudaki ek açıklamalara ilişkindir. Tebliğ henüz hazırlanma aşamasındadır (Afghanistan Ministry of Finance, Question and Answers Relating to Wage Withholding Tax - Employment in Afghanistan, 2005: 3). Günümüzde halen tebliğ yürürlüğe girmemiştir.

İşveren, çalıştırılan her ay için tüm çalışanlarına ilişkin olarak, Maliye Bakanlığı tarafından verilen formları doldurmak suretiyle, ücret ve kesinti tutarlarını ertesi ayın ilk 10 günü içerisinde beyan etmek ve Maliye Bakanlığı'nın ayrı bir veznesi olmadığından ve özel bankalar da yetkili kılınmadığından dolayı, Afganistan Merkez Bankası'na makbuz karşılığında ödemek zorundadır. Ayrıca işveren her bir çalışanına; kesinti miktarını, işverenin adı, adresi, vergi kimlik numarası ile çalışanın adı, adresi, toplam ücreti veya ücret miktarını gösteren “Yıllık Ücret ve Vergi Beyanını” verecektir. Bu formun bir nüshasını da Maliye Bakanlığı'na vermek zorundadır. Geç beyan edilen, bildirilen ve ödenen vergilere ilişkin ilave vergi ve ceza alınacaktır. Vergi, çalışan kişinin yıllık gelir vergisine karşılık alacak olarak kaydedilecektir. Ancak sadece tek bir işverenden ücret geliri olup, başkaca hiçbir kaynaktan geliri olmayan çalışanlar, ayrıca yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyecektir. Diğer ek kaynaklardan elde edilen gelirler için önceden ödenmiş olan vergiler, hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Ücret vergi stopajına ilişkin daha fazla ve detaylı bilgi, Stopaj Vergisi Rehberi ismi ile Maliye Bakanlığı web sayfasında yer almaktadır. Alternatif olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Yardım Bölümü veya Maliye Bakanlığı'yla bağlantı kurulabilir. Vergi formları bu kısımlardan temin edilebilir (Tohi, 2001: 15).

## 1.9. İşletme Vergisi

İşletme Vergisi, limited, anonim şirket, ortaklıklar, çeşitli organizasyon, kurum ve kuruluşların mali yıl içerisindeki aşağıda gösterilen gelirlerine uygulanır (Afghanistan Income Tax, 2005: 26):

- Komisyon, ücret, faiz, kar payı, kira ve benzeri elde edilen gayri safi tutarın % 5'i,
- Sözleşme şartlarına uygun olarak sağlanan materyal, ekipman, hizmet ve nakliyatlar karşılığında elde edilen tutarın % 2'si,
- Sigorta prim gelirlerinin brüt tutarının % 2'si,
- Sinema, oyun, konser, sergi, spor ve diğer gösterileri içeren eğlence yerlerine giriş bilet satışlarının brüt tutarının % 2'si,
- Ürünlerin, malların, gayrimenkullerin ve diğer hizmetlerin satışından sağlanan brüt tutarın % 2'si,
- Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş kurallara uygun olarak her ay 100.000 Afgani veya daha fazla olan ve gerçek veya tüzel kişilerin sağladığı hizmetlerden elde etmiş oldukları tutarın % 10'u uygulanır.

İşletme Vergisi, mali yılı takip eden yıldan sonraki altı ay içinde beyan edilerek ödenmek zorundadır. Bu vergi, Gelir Vergisinin ödendiği tarihten önce veya aynı zamanda ödenmelidir. Ayrıca bu vergi, mükellef zarar etse dahi ödenmek zorunda olan bir vergi olup, gelir vergisinden mahsup edilemez. Ödenen İşletme Vergisi, mükellef tarafından diğer giderler gibi, vergilendirilebilir gelirin hesabında bir indirim unsuru olarak kullanılır.

Bu vergi lüks nitelikteki mal ve hizmetleri vergilendirmek ve perakende satışları belgelendirmek suretiyle gelir vergisi matrahını çapraz denetime tabi tutmayı amaçlamaktadır. Bu vergi, daha sonra yürürlüğe girecek katma değer vergisinin bir öncüsü olarak düşünülmüştür (Pirnian, 2002: 15).

## 1.10. Sigorta Şirketlerinin Vergilendirilmesi

Sigorta şirketleri ile ilgili uygulanacak hükümler, şirketlerin belli kriterlere uyum sağlaması koşuluyla geçerlilik kazanacaktır. Kriterler şunlardır (Ğanizade, 2010: 114):

- Afganistan kanunlarına göre anonim ortaklık halinde kurulmuş olması gerekir,
- Trafik kazaları ve reasürans sigortası veya hayat sigortası ve benzeri sigorta faaliyetleri gibi birden fazla sigorta işlemleri ile ilgili faaliyette bulunması.
- Bütün sigorta alanları ile ilgili ayrı muhasebe ve stoklama bölümlerinin bulunması.

### 1.10.1. Gelirlerinin Gelir Vergisine Tabi Tutulması

Sigorta şirketlerinin aşağıda belirtilen gelirleri gelir vergisine tabi tutulmaktadır (Ğanizade, 2010: 115):

- Faiz gelirleri, hisselerden elde edilen gelirleri, kira ve yatırım ve varlıklardan elde edilen diğer gelirler.
- Sigorta dışı faaliyetlerden elde edilen gelirler.
- Süresi belli olan ve süresi bittiğinde sigortalanan sigorta şirketine karşı parasının geri iade edilmesi için yangına karşı sigorta, hırsızlıklara karşı sigorta, trafik kazalarına karşı sigorta, hastalıklara karşı sigorta, zarar ve hasarlara karşı sigortalardan elde edilen sigorta gelirleri.

### 1.10.2. Tanınan Vergi Muafiyetleri

Herhangi bir sigorta anlaşmasıyla sigorta altında olanların sigorta şirketlerinden elde ettikleri gelirlere vergi muafiyeti uygulanmaktadır.

### **1.10.3. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler**

Aşağıda belirtilen ödemeler ve giderler ki bu kanunun 50. maddesine göre faydalanan vergiden muaf sayıldığı için, geri ödemeli olarak sayılmayıp vergiden de muaf olmayacaktır. Bunlar şunlardan oluşmaktadır:

- Komisyon ve diğer sigorta çıkarma masrafları.
- Sigorta hissedarlarına ve ilgili taraflara ödenen karlar.

### **1.10.4. Kanunen Kabul Edilen Giderler**

Sigorta şirketlerinin aşağıdaki belirtilen ödeme ve giderleri kanunen kabul edilen gider olarak kabul edilmektedir (Ėanizade, 2010: 116-117):

- Sigorta şirketi tarafından sigorta ile ilgili vergiye tabi ödenen primler,
- Komisyon giderleri ve ödenen primler vergiye tabi tutulacaksa,
- Vergiye tabi primlerin reasürans maliyeti,
- Katlanılan zararlara karşı açılacak davaların karşılanması için yedeklerin artırılması ki bu artma, nakliyat priminin yüzde 100'nü ve diğer varlıklar priminin yüzde 50'ni aşmaması gerekir.
- Bu kanunun ikinci bölümünde ve 51. maddesinde yer alan gerekli gider kalemleri bundan müstesnadır.

### **1.10.5. Yabancı Sigorta Firmalarının Vergilendirmesi**

Yabancı uyruklu şirketlerin Afganistan'dan elde ettikleri primler veya reasürans primleri aşağıdaki gibi gelir vergisi kanunu çerçevesinde vergilendirilecektir (Ėanizade, 2010: 118):

- Bir mali yılda şirketin yurtiçinden elde ettiği prim tutarı belirlenmelidir.
- Şirketin diğer ülkelerdeki faaliyetlerinden kaynaklanan net gelirleri gelir vergisinin ve temettülerin ödenmesinden önceki tutarı belirlenmelidir.
- Bu bölümün (53. Maddenin) birinci fıkrasındaki belirlenen tutar ikinci fıkrasındaki belirlenen tutara bölünerek üçüncü fıkrasındaki tutarla çarpıldığında vergiye tabi gelirlerin tutarı elde edilecektir.



## **1.11. Kurumlar Vergisi**

İki veya daha fazla kişinin birleşmesi ile oluşan ortaklık ve ortaklığın tüzüğü çerçevesinde çalışarak veya ticari faaliyetlerde bulunarak elde ettikleri karları veya katlanılan zararların paylaşılması kurumlar vergisinin konusudur. Buna göre ortak, şirket hissesi olan kişi iken; şirket tüzüğü, ortakların kabul ettiği ve bunların çerçevesinde çalışmaya taahhüt ettikleri kanun ve kuralların toplamıdır. Ortaklık ise; bütün ortakların hisseleri oranında veya toplam halinde şirketin bütün borçlarını ödemek zorunda oldukları bir ilişkidir (Envari, 2008: 75).

### **1.11.1. Karma Ortaklıklar (Komandit Şirketler)**

Bu tür şirketlerde bazı ortakların şirketin borçlarına karşı sorumluluğu sınırsız olup bazılarının ise payları oranında sınırlıdır.

### **1.11.2. Limited Şirketler**

Bu tür şirketlerde ortaklar şirketin toplam borçlarına karşı münferit bir şekilde sorumlu olmayıp her ortak şirketteki payı oranında sorumludur.

### **1.10.3. Anonim Şirketler**

Sermayesi belli ve paylara bölünmüş olup her ortağın sorumluluğu şirketteki pay oranı ile sınırlıdır.

### **1.11.4. Komandit ve Limited Şirketlere Uygulanacak Hükümler**

Anonim ortaklıklara uygulanacak hükümler limited şirketler için de geçerlidir. Bu kanuna göre, limited şirketlerin ortakları da hissedarlar ve gelir dağıtımı da temettü dağıtımı olarak kabul edilmektedir. Ortaklıklara uygulanacak hükümler komandit ortaklıklar için de geçerlidir.

### **1.11.5. Ortaklıkların Vergilendirilmesi**

Ortaklıklar tüzel kişi şeklinde bu kanundaki vergi mevzuatına tabi tutulmamaktadır. Ortaklar münferit ve gerçek kişi şeklinde gelir vergisi mevzuatına tabi tutulmaktadır.

### **1.11.6. Net Karın Belirlenmesi**

Ortaklıklar yıllık olarak bütün gelirleri, giderleri ve ödemelerinin raporunu vermekle sorumludur. Ayrıca ortakları münferit bir şekilde net karlarını belirlemelidir. Ortaklık, her ortağın aşağıdaki konular ile ilgili ayrı ayrı raporlarını sunmakla da sorumludur. Bu konular şunlardan oluşmaktadır: (Envari, 2008: 75).

- Net kar veya net zarar
- Menkul ve gayrimenkul mal ve mülkiyetlerinin satışı veya takasından elde edilen kar veya zarar,
- Maaş, faiz geliri, temettü, ön ödeme ve bunun benzeri menfaatler,
- Elde edilen meblağların bölünmesi,

35. madde gereğince, ortaklıkların gelirleri, giderleri ve net karı ortaklarca bölüldüğü kabul edilmektedir (Envari, 2008: 75).

### **1.11.7. Kurumların Vergilendirilmesi**

Bankaların, anonim şirketlerin, kredi kuruluşlarının ve yatırım ortaklıklarının temettü, kira gelirleri, faiz gelirleri, iskontolardan elde edilen gelirleri, ücretleri, harçları, komisyon ve sermaye muameleleri gibi faaliyetlerden elde ettikleri gelirler gelir vergisine tabi tutulmaktadır (Farüki, 1997: 105).

#### **1.11.7.1. Gerekli Giderlerin Geri Ödenmesi**

Faaliyetler için yapılan gerekli giderler toplam gelirlerden düşülerek gelir vergisi kanunu'nun 54. maddesi uygulanacaktır.

Sermaye muamelelerinden kaynaklanan zararlar ve borçlardan kaynaklanan zararlardan ötürü yedeklerin artması ve hisse senetlerine karşı ödenen temettüler de toplam gelirlerden düşülecektir.

#### **1.11.7.2. Yedek Akçeler (Yedeklerin Artması)**

Borçlardan kaynaklanan zararlardan ötürü yedeklerin artmasının kabul edilmesi için, ödenmemiş borcun tutarının, toplam borcun % 25'ni aşmaması gerekmektedir. Yedeklerden yapılan her türlü ödeme veya transfer (yedeklenme

amaçlı yapılan ödeme ve transferler hariç) içinde bulunulan dönem veya yılın ödenecek gelir vergisini oluşturmaktadır.

### 1.11.7.3. Varlıkların Değerindeki Artış veya Düşüşler

Hisse senetleri, tahviller ve benzeri varlıklardaki değer artışı veya düşüşü, bu varlıkların gerçek değerleri olabilmesi için, belirlenen değerden değişim veya satışının yapılması gerekmektedir. Bu varlıklardan elde edilen gelirler veya katlanılan zararlar, varlıkların değişimi veya satışının gerçekleştirildiği dönemin gelir veya zararlarını oluşturmaktadır (Azad Ermeki, 2006: 84).

### 1.12. Gayrimenkul Sermaye İradı

İşyerleri gerçek veya tüzel kişilere ticari faaliyetlerin gerçekleştirilmesi üzere veya işyeri açılmak üzere kiralandığında, elde edilecek tutar aşağıdaki gibi vergilendirilecektir (Ğevs, 2000: 205):

- Eğer aylık kira tutarı 10.000 ile 100.000 Afgani arasında ise, bu tutarın vergi miktarı % 10 olacaktır.
- Eğer 100.000 Afgani'nin üzerinde ise, toplam tutardan % 15 vergi alınır.
- Kiracılar, bu maddenin birinci fıkrası gereği, kiradan elde edilen gelirlerden Maliye Bakanlığı'nın konuyla ilgili yürürlükteki yönetmeliğine uygun bir şekilde vergilerini ödemekle sorumlu tutulmaktadırlar.
- Bu maddede sözü geçen vergi, kiraya verenin sorumluluğunda olup, kiracı tarafından ödenerek, kiracıya verilen makbuzla mülk sahibine ödenecek olan toplam kira tutarından düşürülmektedir. Konuyla ilgili kiracı ve kiralayan arasında anlaşmazlık çıktığında, kiracı elindeki makbuzunu kira bedeli olarak ilgili makamlara gösterebilir.

Mülkiyetlerin kullanım bedeli ise aşağıdaki gibi elde edilecektir:

- Mülkiyetini kiraya verenin elde ettiği her türlü para birimi, mal, hizmet ve sağlanan faydalar.
- Mülkiyet üzerinde, kiracı tarafından gerçekleştirilen bakım ve onarım maliyetleri.

- Kiraya verilen mülkiyetin kira bedeli emsal bedelden (olması gerektiğinden) daha az ise, Maliye Bakanlığı yetkili bir heyet ile kira bedelini uygun bir şekilde yeniden düzenleyebilir.
- Emlakçılar (Emlak ofisleri), kira sözleşmesinin bir kopyasını, sözleşme imzalandıktan sonra, Maliye Bakanlığına vermek zorundadırlar. Söz konusu sözleşmenin verilmesinin gecikmesi halinde veya sözleşme düzenlenmesinde herhangi bir hile söz konusu olduğunda, gereken incelemeler yapılması ve evrakların denetlenmesi için, Maliye Bakanlığı konuyu resmi olarak Adalet Bakanlığına ihbar edecektir.
- Maliye Bakanlığı kira bedelinin emsal bedelinden yüzde 20 az olduğunu tespit ederse, bu maddenin beşinci fıkrası dikkate alınarak gereken uygulamalar yapılacaktır. Kira bedelinin tespit edilmesinde bir farklılık ortaya çıkarsa, kiraya veren Maliye Bakanlığı'nın belirlediği kira bedelinin doğru olmadığını kanıtlamak zorundadır. Bu durum, Maliye Bakanlığının sözleşmede belirlenen kira bedelinin elde edilecek kira bedelinden daha az olduğuna dair belge ve kanıt bulduğunda geçerli olacaktır. Böyle durumlarda, Maliye Bakanlığı sözleşmede gizlenen miktarın iki katını kiralayana nakdi ceza olarak yazabilir.

Ödenecek vergi miktarının belirlenen tarihten itibaren 15 gün içerisinde ödenmediği takdirde kiralayana ait hakkın bir kira sözleşmesi veya benzer sözleşmeler ile Maliye Bakanlığına transfer edilecektir. Ödenecek verginin elde edilmesi, kiralayanın varlığının sahipliği Maliye Bakanlığına geçici olarak transfer edilmesi ile gerçekleştirilir. Bu, Maliye Bakanlığı'nın devletin temsilcisi olduğunu belirten bir yazının yazılmasıyla gerçekleştirilir.

Eğer kiracı, Maliye Bakanlığı'nın yazısını aldıktan sonra 30 gün içerisinde söz konusu vergiyi ödemezse, kiralayanın kira sözleşmesindeki veya benzeri sözleşmelerdeki hakkı, Maliye Bakanlığı'na transfer edilerek, kiracı kira bedelini ödemediği için, mülkiyetten çıkarılacaktır. Bu durum, Maliye Bakanlığı'nın kira gelirlerinden kaynaklanan vergileri ve bu kanunun 16. maddesine göre ödenmesi gereken bütün vergileri elde etmesine kadar devam edecektir (Ğevs, 2000: 208).

### 1.13. Satılan Menkul ve Gayrimenkul Varlıkların Vergilendirilmesi

Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesi uyarınca, varlıkların bedeli satılarak veya gerçek kişi tarafından transfer edilerek elde edildiğinde gelirlerden kaynaklanan vergiler yerine, satış fiyatının toplamından yüzde 1 vergi alınmaktadır. Bu vergiler peşin ödeme sayılıp bilanço ve beyannamenin sunulması sırasında toplam vergiden düşülecektir.

Ortaklıklardaki birey, bireyler ve ailelerin menkul ve menkul olmayan yer ve taşınlar gibi varlıkları satıldığında, bunlardan elde edilecek gelirler gelir vergisi kanununun 30. maddesinin 1. fıkrasına göre vergiye tabi tutulacaktır. Varlıkların yıldan yıla veya 10 yıl süre zarfıyla kiralanması, zilyetliğin transfer edilmesi anlamına gelmeyip vergilendirilmesi de bu kanuna tabi tutulmamaktadır. Ancak, 10 yıl aşan kiralama sözleşmeleri, zilyetliğin transfer edildiği anlamına geldiğinden, vergilendirme kapsamında yer alacaktır. İki şahıs birbirleriyle zilyetliği değiştirdiğinde, değişim işlemi iki ayrı muamele (alım-satım) sayılmaktadır.

Şirketlerdeki hisselerin devri, zilyetliğin transfer edilmesi anlamına geldiğinden Gelir Vergisi Kanununun 30. maddesinin 1. fıkrasına göre vergilendirilmektedir.

Gelir Vergisi Kanun'unun 30. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, tüzel kişiler Gelir Vergisi Kanun'unun 23. maddesinin gereği menkul veya gayrimenkul varlıklarının satış bedelinden yüzde 1 vergi ödemek zorundadırlar. Tüzel kişiler tarafından ödenen bu vergi, peşin ödeme kabul edilip, bu kişilerin yıllık gelir vergilerinden düşülmektedir (Nurząd, 2002: 45).

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ SİSTEMİ

Türk Vergi Sistemi Tanzimat'tan 1950 yılına kadar genellikle Latin (Fransa) ekolün etkisinde kalmış 1950 yılından sonra bu ekolden ayrılarak “gelire” ve “beyana” dayalı çağdaş bir vergi sistemini benimsemiştir. Bu sistemin en büyük özelliği “bireyleri” ön plana çıkarması ve beyan esasına dayanmasıdır.

Bireyler çeşitli yöntemlerle belirli sürelerde önce gelirlerini saptamakta, sonra da bunu ilgili vergi dairesine beyan etmektedir. Kamu otoritesi önceden ne gelir tayinin de ne de beyanda rol oynamazken sonradan vergi olarak; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında etkinliğini göstermeye başlamıştır.

Mükelleflerin beyan esasına dayanan çağdaş “vergileme” sistemi iyi organize edilmiş bir vergi yönetimi ile çok etkin bir “vergi denetimine” gereksinme göstermektedir. Gelir ve beyana dayalı Türk Vergi Sistemi vergi idaresinin organizasyonundaki ve vergi denetimindeki etkinlikten kaynaklanan unsurlar nedeniyle beklenen faydayı sağlayama gerekçesi olarak sisteminin hatasından çok uygulamadan kaynaklandığı görülmektedir.

Vergileme ile ekonomik faaliyetler iç içedir. Biri olmadan diğersinin gerçekleşmesi mümkün değildir. Ekonomik faaliyetler çok dinamik ve değişkendir. Vergileme ise statik yasal bir yapıya sahiptir. Statik bir yapı ile dinamik bir yapıyı her zaman bağdaştırmak mümkün olamayabilir. Statik yapının dinamik yapıyı tam olarak kavrayamaması “kayıt içi”, “kayıt dışı” gibi iki olgunun oluşmasına neden olmuştur (Özel, 2014: 1).

#### 2.1. Türk Vergi Sisteminin Tarihçesi

*Aşık paşazade Tarihi'ne göre Osman Gazi; " Her kim pazarda satış yapıp para kazanırsa bunun iki akçasını versin, satamazsa hiçbir şey vermesin ve bu kuralı kim bozarsa Tanrı da onun dinini ve dünyasını bozsun " fermmanı ile Osmanlı topraklarında ilk vergi uygulamasını başlatmıştır.*

Osmanlı İmparatorluğunun ilk dönemlerinde yani imparatorluğun kuruluş yıllarından itibaren var olan kamu gelirleri para olarak ödenen düzenli vergilere dayanıyordu. Osmanlı döneminin vergileri, diğer devletlerden alınan haraçlar, bazı gümrük resimleri ile Müslüman olanlardan alınan zekat, aşar ve Müslüman olmayan tebadan alınan cizyeden meydana geliyordu.

Cumhuriyetin kabul edildiği 1923 yılında aşar, temettü (kazanç), müsakkafat (bina), ağnam (hayvanlar) gibi vergilerden oluşan bir vergi sistemi mevcuttu. Cumhuriyetin kabulünden sonra, tarım sektörünün vergi yükünü hafifletmek amacıyla 1925 yılında "Umumi İstihlak Vergisi Kanunu" kabul edilmişti. Ancak bu verginin uygulanmasının da iyi sonuç vermemesi nedeniyle, bir yıl sonra kaldırıldı ve yerine "Muamele Vergisi'nin kabul edildiği görülmektedir. Böylece, iktisadi gelişme ve sanayileşme gerçekleşmediği için, vergi yükünün ziraat sektöründen, sanayi sektörüne kaydırılması çabaları beklenen neticeleri vermemiştir (Arslan, 2012:1).

Büyük iktisadi buhranın etkisiyle 1931-1939 yılları arasında bazı değişikliklerin yapıldığı görülmektedir. 1931 yılında "Müsakkafat Vergisi" kaldırılarak yerine "Bina Vergisi" kabul edilmiş ve "Arazi Vergisi" de ayrı bir kanunla düzenlenmiştir. Ayrıca, 1931 yılında, "Muamele Vergisi" kısmen değiştirilmiş ve "Kazanç Vergisi"ne bir zam şeklinde görünen "İktisadi Buhan", "Muvazene" ve "Hava Kuvvetlerine Yardım Vergileri" kabul edilmiştir.

İkinci Dünya Savaşı yılları olan 1942 ve 1943 yıllarında "Varlık Vergisi" ve "Toprak Mahsulleri Vergisi" gibi iki olağanüstü vergi kabul edilmiştir. Bu vergiler kısa bir süre sonra yürürlükten kaldırılmıştır. İkinci Dünya savaşı sona erdiğinde, Türk vergi sistemi oldukça karışık bir yapıya bürünmüş ve bu sistemi uygulamak zorlaşmıştır. Bu şartlar altında esaslı bir vergi reformunun yapılması kaçınılmaz bir hal almıştır. Nitekim buna paralel olarak vergi sisteminde ıslah edici çalışmalara başlanılmıştır.

1950 yılında "Kazanç Vergisi" kaldırılmış, onun yerine "Gelir Vergisi" ve "Kurumlar Vergisi" kanunları kabul edilerek önemli bir vergi reformu gerçekleştirilmiştir. Bu kanunların hazırlanmasında batı hukukundan, özellikle Alman Vergi Kanunlarından yararlanılmıştır.

Diğer taraftan, ayrı ayrı kanunlarda yer alan vergi usulüne dair hükümler tek bir kanun olan Vergi Usul Kanunu'nda toplanmıştır. Bu arada 1953 yılında eski "Tahsili Emval Kanunu" yürürlükten kaldırılarak yerine, "Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun" kabul edilmiştir. Ayrıca bu senelerde, bir dolaylı vergi olan Muamele Vergisinin kaldırıldığı ve 1957 yılında bünyesinde birçok yenilikler ihtiva eden Gider Vergileri Kanununun kabul edildiğini; harçlarla ilgili çeşitli ve dağınık hükümlerin Harçlar Kanunu adı altında toplandığı görülmektedir. 1952 yılında yol vergisinin kaldırıldığı, 1956 yılında esnaf vergisine tabi olanların gelir vergisi kapsamına alındığı ve 1959 yılında "Veraset ve İntikal Vergisinin" uygulandığı görülmektedir.

Diğer taraftan, Emlak Alım Vergisi Kanunu, Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar da 1959-1960 yılları arasında kalan dönemde kabul edilen vergi kanunları arasında yer almaktadır (Arslan, 2012: 1-2).

Harcama vergileri alanındaki reform ise, 25.10.1984 tarihinde kanunlaşmış 1.1.1985 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Kanunu düzenleyen 3065 sayılı Kanun ile daha önce uygulanmakta olan, şu vergiler yürürlükten kaldırılmıştır:

- Dahilde ve ithalde alınan istihsal vergileri,
- İşletme vergisi,
- Şeker istihlak vergisi,
- Nakliyat vergisi,
- P.T.T hizmetleri vergisi,
- Spor toto vergisi,
- İlan ve reklam hizmetleri vergileri,

Harcama vergileri alanında ki ikinci önemli değişiklik, Özel Tüketim Vergisi ile olmuştur. Ülkemiz ile Avrupa Birliği arasındaki ortaklık tesisini öngören anlaşma uyarınca, Topluluk düzeyinde uygulanan Özel Tüketim Vergisi, 2002 yılında Türkiye'nin Avrupa Birliğine ilişkin orta vadeli yükümlülüğü nedeniyle yeniden gündeme getirilerek, söz konusu tasarı Türkiye Büyük Millet Meclisinde 6.6.2002 tarihinde ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun olarak kabul edilmiş ve 1.8.2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir.



Kanunlaşan tek aşamalı ve dar kapsamlı bu harcama vergisi ile mevzuatta dağınık bir şekilde yer alan ve aşağıda belirtilen vergi, harç, pay ve fonlar 1.8.2002 tarihi itibariyle yürürlükten kalkmıştır.

- Akaryakıt tüketim vergisi,
- Akaryakıt fiyat istikrar payı,
- Taşıt alım vergisi,
- Taşıt alım vergisinin 1/4'ü oranında alınan çevre kirliliğini önleme fonu,
- Ek taşıt alım vergisi,
- Motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan trafik tescil harcı,
- Motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan eğitime katkı payı vergisi,
- Motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan özel işlem vergisi,
- Eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi,
- Şehit, malul dul ve yetimleri payı,
- Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan savunma sanayi destekleme fonu,
- Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan toplu konut fonu,
- Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan mera payı,
- Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan federasyonlar payı,
- Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Düzenleme Kurumu payı.

1950 yılında gerçekleşen Büyük Vergi Reformu ile Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunları kabul edilerek yürürlüğe girmiş altmış beş yıldan beri yapılan bazı ek ve değişiklikler ile zamanımıza kadar gelmiştir. Ancak yarım yüzyılı aşkın bu süre içinde Türk gelir vergisi sistemi tanınmayacak hale gelmiş ve bunların çağın gereklerine göre yeniden yazılması zorunlu olmuştur.

*Bu bağlamda, 1949 yılında kabul edilip 1950 yılından itibaren yürürlüğe girmiş bulunan ve 56 yıldan beri sayısız değişikliklere uğrayarak adeta tanınmaz hale gelen 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu tümü ile değiştirilerek 1 Ocak 2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu önemli Kanun 21.6.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu başlığı altında uygulamaya girmiştir (Arslan, 2012: 2-3).*

## 2.2. Türk Vergi Sisteminin Özellikleri

Vergi sistemi belirli amaçlara ulaşmak için bilimsel kurallara göre düzenlenmiş vergiler topluğu olarak anlaşılmaktadır. Her vergi sistemi bilimsel kurallara dayalıdır. Kuralsız vergi sistemi olamaz. Amaçlar farklılık gösterebilir, ancak kurallar evrensel boyut taşımaktadır (Özel, 2014: 2).

Vergi sistemlerinin temel amacı her ne kadar olabildiğince daha fazla vergi gelir sağlamak ise de bunun yanında “servet dağılımını daha “adil” duruma getirmek gibi sosyal içerikli amacı da mevcuttur.

Piyasa ekonomisi uygulayan ülkelerle, sosyalist ekonomilerdeki vergi sistemleri arasında hem amaç, hem de araç olarak çok büyük farklılıklar mevcuttur. Mülkiyet ve miras hakkının mevcut olduğu ülkelerde vergi sisteminin temel amacı vergi toplamak ise, mülkiyet ve miras hakkı olmayan ülkelerde sistemin amacı vergi toplamadan çok sosyal içerik taşımaktadır.

Vergi sistemleri genellikle çoklu vergileri içermekte olmasına karşın azda olsa hem uygulamada hem de kuramsal olarak “tek” vergili sistemlerde mevcuttur. Tek vergi sisteminin uygulamasının kolay olduğu ve çok verimli olduğu savunulmaktadır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin birçoğunda “çoklu vergi sistemi” uygulanmaktadır (Özel, 2014: 2).

Gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ülkeler arasında vergi sistemleri açısından önemli farklılıklar bulunduğu gibi, hem gelişmiş ülkelerin birbirlerinin vergi sistemlerinde, hem de gelişmekte olan ülkelerin birbirlerinin vergi sistemlerinde önemli farklılıklar mevcuttur. Bu durum, her ülkenin vergi sisteminde kendine özgü özellikler bulunmasından kaynaklanmaktadır. Avrupa Birliği ayrımcı vergi uygulamalarının ortadan kaldırarak mal ve hizmetler üzerindeki vergi etkisini azaltmaya çalışmaktadır (Işık, 2004. 31).

Vergi gelirlerini milli gelire ve toplam kamu gelirlerine oranlamak suretiyle, vergi sistemlerini ağır ve hafif olmak üzere ikiye ayırmakta mümkündür. Dünya üzerinde uygulanan vergi sistemlerini, “dolaysız vergiler, dolaylı vergiler, dolaylı vergilerle dolaysız vergilerin eşit ağırlıkta bulunana” diye üçe ayırmakta mümkündür.

Türk Vergi Sistemi “en fazla vergi gelirinun sağlanması, vergi yükünün adil dağılması, ekonomik kalkınmanın ve sosyal adaletin sağlanması” gibi amaçları içermektedir.

Her ülke vergi sistemini kurarken kendi ülkesinin koşullarını göz önüne almak zorundadır. Çünkü vergi sistemi kurulurken en azından sosyal, ekonomik ve kültürel yapının iyi bilinmesi gerekmektedir. Hukuk Devleti’nde kaçınılmaz olarak her şey yasalara dayandırılır. Vergi yasaları da bir zorunluluktur. Ancak, vergi yasalarının hem ülke gerçeklerini kavraması hem de adil, etkin ve verimli olması gerekmektedir (Tüğen, 1996: 14).

1950’lerde ülke gerçeklerine bir göz atacak olursak, kapalı ve karma bir ekonomik yapının mevcut olduğu görülür. Bugün ise, gelişmekte olan dışa açık piyasa ekonomisine yönelik dinamik bir toplum ve ekonomik yapı gözlenmektedir. Türk Vergi Sistemi bu gerçeği görmek ve ona göre sistemini geliştirmek toplumun bu dinamizmini vergi yasalarıyla bağdaştırmak zorundadır. Vergi yasası yapmak zor bir iştir. Ancak yapılan yasayı uygulamak, yasayı yapmadan da zordur.

1950 yılında kurulan Türk vergi sistemi çok modern, o günkü koşullarda Türkiye için çok lüks görüntüsü verse bile, çağdaş Türkiye gelişmesinde önemli rol oynamış çağdaş bir sistemdir. Her vergi sisteminin eksik ve kusurlu yönleri bulunabilir. 1950 Türk Vergi Sistemi en az eksiği ve kusuru bulunan bir sistemdir.

Türk Vergi Sistemi kurulurken o günkü koşullarda ülke gerçeklerini göz önüne almış mıdır? sorusunun yanıtını evet olarak vermek mümkün değildir. Zira, içe kapalı karma bir ekonomik yapı içinde yer alan “vergi yükümlüleri” henüz “beyana dayalı” vergi sistemine KİT’ler hariç ne fikren ne de maddeten hazırlıklı değillerdi. Zaman içinde “vergiden kaçınmanın yollarını aradılar ve boşluklardan yararlanmaya çalıştılar. Etkin bir vergi denetiminin mevcudiyeti de kaçınmayı önleyici en önemli çaredir. Türk Vergi Sisteminin uygulamasında “vergiden kaçınmayı” kısmen olsa önlemeyi başarabilecek etkin bir denetim sistemini kurabilmiş değiliz. Zira, beyana dayalı bir vergi sisteminin denetimsiz başarılı olma şansı yoktur (Tüğen, 1996: 14).

### 2.3. Vergiye Tabi Gelirin Özellikleri

GVK'nın 1. ve 2. maddelerine göre vergiye tabi gelirin özellikleri şunlardır:

#### 2.3.1. Gelirin Şahsiliği

Gelir Vergisi Kanunu, esas itibariyle gerçek kişi durumunda olanların elde ettikleri gelirlerle ilgilenir. Vergi mükellefi olmak için ehliyet gerekli değildir. Bir başka deyişle hukuki işlem yapmak için hak ve fiil ehliyeti gerekiyken, vergi mükellefiyeti için hak ehliyetine sahip olmak yeterli kabul edilmektedir. Hatta yukarıdaki bahiste de açıklandığı üzere, bir kişi hak ehliyetine sahip olmazsa bile fiilleriyle vergiyi doğuran olayla ilişki içine giriyorsa yine vergi mükellefiyeti ortaya çıkacaktır.

Gelir Vergisinin konusuna giren gelirin özelliklerinden birincisi gelirin gerçek kişilere ait olmasıdır. Gelir, şahsa bağlı bir ekonomik değerdir. Bu itibarla kanunun 2. maddesindeki 7 gelir unsurunun gelir vergisine tabi tutulması ancak bir gerçek kişiye ait olmasıyla mümkündür. Bu yüzden bağımsız bir kişiliğe sahip olan ve belirli bir amacı gerçekleştirmek için sermaye sorumluluğu esasına göre kurulan mükellefiyeti ortaya çıkan bu nitelikteki tüzel kişilerin gelirleri "kurum kazancı" olarak Kurumlar Vergisine göre vergilendirilmektedir. Ancak, şahıs şirketi biçiminde kurulan ortaklıklar her ne kadar tüzel kişiliğe sahip olsalar da sınırsız sorumluluk gereği ortakları gelir vergisi mükellefi olarak kabul edilirler.

Kollektif şirket ortakları, adi komandit şirket ortakları ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklarının gelirleri şahsi gelir hükmünde kabul edilmektedir. Ayrıca, GVK. md. 66/3'te serbest meslek faaliyeti ile uğraşan adi ve kollektif şirket ortakları ile adi komandit şirketlerin komandite ortaklarının serbest meslek erbabı sayılacağı hükme bağlanmıştır. Bu durumdaki kişilerin ortaklıktan aldıkları paylar ticari kazanç olmayıp, serbest meslek kazancı sayılmaktadır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2011: 5-7).

#### 2.3.2. Gelirin Gerçek Kişi Tarafından Elde Edilmiş Olması

Gelir vergisi, ilke olarak, gerçek kişileri vergilendirmektedir. Tüzel kişilerin gelirleri kurumlar vergisinin konusuna girmektedir.

Medeni kanununun 28. maddesine göre kişilik (şahsiyet), çocuğun sağ olarak tam anlamıyla doğduğu andan itibaren başlar ve ölüm ile son bulur. Çocuk sağ doğmak şartıyla, anne rahmine düştüğü andan itibaren medeni haklardan yararlanır.

Gelir vergisi bakımından gerçek kişiler, Medeni Kanun hükümleri doğrultusunda şahsiyet sahibi, yani hak ve borçlara ehil olan insanlardır. Mükellefiyet için medeni ehliyetin ya da yaşın bir etkisi yoktur. Vergi Usul Kanunu'nun 9. maddesinde; mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin şart olmadığı belirtilmiştir (Arslan, 2004: 11-15).

### 2.3.3. Gelirin Takvim Yılı Esasına Göre Belirlenmesi

Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gerçek kişilerin muayyen bir zaman birimi, yani takvim yılı olan 1 Ocak-31 Aralık tarihleri arasında geçen 12 aylık hesap dönemidir. Anılan kanununun 84. maddesine göre, muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip yıllık beyanname ile verilmesi gerektiği, 85. maddesinde ise, yükümlülerin çeşitli kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların, ilke olarak yıllık beyannamelerinde toplamak zorunda oldukları belirtilmektedir. Keza, ticari işletmelerin defterleri hesap dönemi itibarıyla tutulur. Normal hesap dönemi bir takvim yılıdır (VUK. md. 174).

Gelirin yıllık olması genel ilke olarak kabul edilmesine rağmen, kanunda bu ilkenin bazı istisnaları vardır. Bunlar aşağıdaki gibidir:

- Bir takvim yılını kapsayan normal hesap dönemi bazı faaliyet ve muamelelerin mahiyetine uygun olmayabilir. Bu durumda olan işletmelerin Maliye Bakanlığı'na müracaatları üzerine kendilerine 12'şer aylık özel hesap dönemi tayin edilebilir. Özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır (VUK. md. 174).
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yılın geliri veya zararı sayılır ve o yıla ait beyanname verilir (GVK. md. 42).
- Peşin tahsil edilen kiralar ilgili yılların hasılatı sayılır. Ancak, ölüm ve memleketi terk hallerinde, mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden

zamanlara ait olan peşin kira, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı sayılır (GVK. md. 72).

- Mükellefin yabancı ülkelerde elde ettiği kazanç ve iratları Türkiye'deki hesaplarına intikal ettirdiği yılın veya bunları tasarruf edebildiği yıl elde edilmiş sayılır (GVK. md. 85).
- Mükelleflerin yeni işe başlamaları, ölüm, iflas, terk gibi nedenlerle işi bırakma durumlarında, 12 aydan az, yani bir tam yıldan eksik faaliyet süreleri söz konusu olacaktır. Bu eksik süreler kıst hesap dönemi olarak kabul edilir ve yıllık gelir olarak vergilendirilir.

#### **2.3.4. Gelirin Gerçek Oluşu**

Gelir Vergisi Sistemi temel prensip olarak, gelirin mükellef tarafından beyan edilen gerçek miktarının defter kayıtlarına (muhasabe sistemi) veya belgelere dayanılarak tespit edilmesi esasını benimsemiştir. Bu esas, gelirin gerçek olarak tespit edilmesi anlamına gelir. Kanunda gelirin gerçek olmasının bazı istisnalarına yer verilmiştir. Gerçek usulün uygulaması dışında kalan usullerden ilki giderlerin götürü olarak belirlendiği "götürü gider" ikincisi doğrudan gelirin götürü olarak belirlendiği "götürü gelir" usulüdür (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2011: 5-7).

#### **2.3.5. Gelir Unsurlarının Safi Miktarlar Oluşu**

GVK'nın 2. maddesi, gelire giren kazanç ve iratları 7 unsur halinde saymış ve GVK'da aksine bir hüküm olmadıkça bu gelir unsurlarının tespitinde, gerçek ve safi miktarlarının dikkate alınacağını belirtmiştir. Her gelir unsurunun safi miktarı, gayri safi hasılatından (veya iradından) o gayrisafi hasılatı (veya iradı) elde etmek için yapılan giderler indirilerek bulunur. Esas bu olmakla birlikte, safi tutarın bulunmasında farklı gelir unsurları için farklı hesaplama biçimleri getirilmiştir.

#### **2.3.6. Gelirin Genel Oluşu**

"Gelir", gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" ifadesiyle gelir vergisinin sedüler sistemi değil, üniter sistemi benimsemiş olduğu anlaşılmaktadır. Yani her gelir unsur, birbirinden bağımsız olarak vergilendirilmez. Bu nedenle gelir unsurlarından toplanan kazanç ve iratlar, tek bir

kalem halinde bir gerçek kişinin geliri olarak kabul edilir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2011: 5-7).

#### **2.4. Gelirin Unsurları**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde, verginin konusuna giren kazanç ve iratlar "Gelirin Unsurları" başlığı altında yedi grupta toplanmıştır. Bunlar;

- Ticari Kazançlar,
- Zirai Kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest Meslek Kazançları,
- Gayri Menkul Sermaye İratları
- Menkul Sermaye İratları,
- Diğer Kazanç ve İratlar,

Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile göz önünde bulundurulur.

Elde edilen herhangi bir kazanç veya iradın vergi kapsamına alınabilmesi için, yukarıda sıralanan gelir unsurlarından birine dahil olması gerekir. Bu yedi çeşit gelir unsuruna girmeyen kazanç ve iratlar, gelir vergisine tabi tutulamaz (Arslan, 2004. 11-15).

#### **2.5. Vergi Konusu ve Vergi Mükellefi**

Vergileme sürecinin temel kavramları olan vergi konusu, vergi mükellefi ve sorumlusu kavramlarından yola çıkarak Türk Vergi Sistemine ilişkin genel açıklamalar yapılacaktır.

##### **2.5.1. Verginin Konusu**

Verginin konusu, "üzerine vergi konulan doğrudan veya dolaylı bir şekilde verginin kaynağını teşkil eden iktisadi kıymet veya servet niteliğindeki unsurlardır", Kısaca, üzerinden vergi alınan her şey verginin konusudur. Böylece verginin konusu mal, hizmet, gelir, gider, sermaye, tasarruf, tüketim, muamele, maddi ve gayri maddi

varlıklar, servet, fiil, olay vb. olabilir. Bir ülkede verginin toplanmasına imkân veren her bir vergi kanunu bir bakıma ayrı bir vergi konusunu teşkil etmektedir. Örneğin Türk Vergi Sistemi içinde yer alan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları geliri vergilendirilirken, bu vergilerde verginin konusu “gelirdir”. Katma Değer Vergisi Kanunu, genel ifadesi ile "katma değeri, daha teknik bir deyimle mal teslimlerini ve hizmet ifalarını vergiye konu yaptığından bu verginin konusu mal teslimi ve hizmet ifası ile gerçekleşen harcamalardır.

Aynı şekilde Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu miras yoluyla ve karşılıksız olarak edinilen servetleri vergiye tabi tuttuğundan, bu verginin konusu servet ve ivazsız intikallerdir. Emlâk vergisinde konu "emlâk", motorlu taşıtlar vergisinde konu motorlu taşıtlara sahip olunması; Taşıt alım vergisinde ise motorlu taşıtların alım-satımıdır (Ekodialog, 2014: 1).

### **2.5.2. Vergi Mükellefi**

Gelir kavramı ve gelir vergisinin konusu açıklandıktan sonra gelir vergisinin mükelleflerine ilişkin açıklama getirilecektir. Vergi Usul Kanununun 8. maddesi vergi kanunlarına göre kendilerine vergi borcu terettüp edilen (düşen) gerçek veya tüzel kişileri vergi mükellefi olarak tanımlamıştır.

GVK'nın 1. maddesi gelir vergisi mükelleflerinin gerçek kişilerle sınırlandırmıştır. Gerçek kişiler ise insanlardır. Ancak gelir vergisinin sadece mükelleflerini şahıs olarak tespit etmek, mükellefiyetin coğrafi sınırlarının belirlenmesi için yeterli değildir. Hangi gerçek kişinin hangi coğrafi sınırları içinde ya da hangi vatandaşlık kapsamında elde edileceği gelirlerin vergisini ödemekle sorumlu olacağının belirlenmesi gerekir (Şenyüz, 1997: 25).

### **2.6. Gelir Vergisinde Mükellefiyet Şekilleri**

Gelir Vergisinde tam ve dar olmak üzere iki mükellefiyet şekli vardır. E. Blumenstein'in "İktisadi Tabiiyet" diye isimlendirdiği kavramla tam ve dar mükellefiyet durumlarına açıklık getirilmiştir. Gerçek kişiler, bir devletle şahsi (hukuki) ve iktisadi olmak üzere iki biçimde ilişki içinde bulunurlar. Şahsi ilişki bir kimsenin o devlet sınırları içinde ikamet etmesi veya oturmasıyla ifade edilirken



iktisadi ilişki ise bir kimsenin o devletin milli üretim sürecine katılmak suretiyle gelir elde etmesine dayalı bir ilişkidir (Şenyüz, 1997: 25).

- Bir kimse, bir devletle hem şahsi ilişki ve hem de iktisadi ilişki içindeyse tam mükelleftir.
- Eğer bir kimse, bir devlet ile sadece iktisadi ilişki kurmuş fakat şahsi ilişki kurmamış ise yani ilgili ülkede ikamet etmiyor ya da oturmuyor ise dar anlamda mükellef olur.

### 2.6.1. Tam Mükellefiyet

Tam mükellefiyet, gelir vergisi mükelleflerinin bir takvim yılında Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri tüm kazanç ve iratların Türkiye'de vergilendirilmesini ifade etmektedir. Mükelleflerin yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirlerden dolayı o ülkelerde gelir vergisi ödenmiş olmaları durumlarını değiştirmez (Öner, 2014: 40-42).

Devletlerin vergilendirme yetkilerinin sınırları belirlenirken, vergi mükelleflerinin tabiiyetinin veya ikametgahının göz önünde bulundurulmasına şahsilik ilkesi denmektedir. Bir başka ifadeyle, bu ilke karşısında devletler, kendisiyle ikametgah veya tabiiyet ilişkisine giren kişileri, dünyanın her yerinden elde ettiği gelirler için vergilendirebilir. Buna göre, şahsilik ilkesi de, tabiiyet ve ikamet ilkeleri adı altında iki alt ilkeye ayrılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununda da, kimlerin tam mükellef sayılacağı konusunda bu iki durum göz önünde bulundurulmaktadır. Bunlardan ilki Türkiye'de yerleşmiş olmak, ikincisi Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunmaktır (GVK m.3-5). Yerleşmiş olma ilkesi bu konuda temel olarak alınmıştır. Tabiiyet (uyruklu) ilkesi ise sadece kanunda (m.3/2) sayılan hallerde geçerli olmaktadır. Buna göre, Türkiye'de yerleşmiş olan Türk ya da yabancı gerçek kişiler ile yurt dışında görevli bazı Türk vatandaşları tam mükellef sayılmaktadır (Öner, 2014: 40-42).

#### 2.6.1.1. Türkiye'de Yerleşmiş Olanlar

Bir kişinin Türkiye'de yerleşmiş sayılıp sayılmayacağı iki ölçüye bakılarak kararlaştırılmaktadır. Bunlar ikametgah esas ve oturma süresi esasıdır (GVK m.3-4).

- İkametgah esası (ikametgaha bağlı yerleşme: Türkiye'de yerleşmiş sayılmanın birinci ölçüsü ikametgahın Türkiye'de bulunmasıdır. Türk Medeni Kanunu (md. 19-22) uyarınca ikametgahı Türkiye'de bulunan kişiler, Türkiye'de yerleşmiş kabul edilerek tam mükellef olarak değerlendirilir.
- Oturma süresi esası (oturma süresine bağlı olarak yerleşme): Türkiye'de yerleşmiş sayılmanın ikinci ölçütü oturma süresidir. Türkiye'de yerleşmiş olmasa bile, Türkiye'de bir takvim yılı içinde altı aydan fazla oturma süresini kesmez. Bu kişilerin ikametgahlarının Türkiye'de olmamasının bir önemi yoktur. Ancak Türkiye'de belli ve geçici bir iş için bulunan bilim adamları, uzmanlar, basın ve yayın muhabirleri gibi kişiler, tahsil, tedavi veya seyahat amacıyla gelenler ile tutukluluk, hükümlülük veya hastalık nedeniyle Türkiye'de kalmış olan kişiler Türkiye'de yerleşmiş sayılmaz.

Örnek olarak ikametgahı Türkiye'de olan bir Türk vatandaşı İngiltere'de de gelir elde etmekte ise, Türkiye'de ve İngiltere'de elde ettiği kazanç ve iratların toplamı üzerinden Türkiye'de vergilendirilir. İngiltere'de ödemiş olduğu vergiler Türkiye'de hesaplanan gelir vergisinden indirilir.

Türkiye'de yerleşme bakımından altı aylık oturma esasını tamamlayan bir ölçü olmaktadır. Dolayısıyla bir kişi Türkiye'de altı aydan az bir süre oturmuş olsa da ikametgahının Türkiye'de olduğu belli ise tam mükellef olarak vergilendirilir.

Tam mükellefler genellikle Türk vatandaşlarıdır. Ancak yabancı uyruklu kişiler de Türkiye'de altı aydan fazla oturdukları takdirde tam mükellef olabilirler (Öner, 2014. 40-42).

#### **2.6.1.2. Yabancı Ülkelerde Görevli Türk Vatandaşları**

İkinci grup tam mükellefler, Türkiye'de ikametgahı olmadığı veya 6 aydan daha az oturduğu halde tabiiyetleri dikkate alınarak tam mükellef olarak kabul edilen Türk vatandaşlarıdır. Buna göre, resmi dairelere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup bunların işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde

oturan Türk vatandaşları da tam mükelleftir. Örnek olarak, Dışişleri Bakanlığı ve diğer kamu kurumları ile bankaların yurt dışında görevli personeli tam mükellef olarak kabul edilmektedir. Ancak bu kişilerin kazanç ve iratları için buldukları ülkede gelir vergisi veya benzeri bir vergi ödenmiş ise, bu gelirleri üzerinden ayrıca Türkiye'de vergilendirilmezler. Bu hüküm çifte vergilendirmeyi önlemek için konulmuştur.

Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan fazla bir süre yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları da Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar bakımından Maliye Bakanlığınca dar anlamda mükellef olarak kabul edilmiştir. Bu yorumun sonucu olarak, Almanya ve diğer ülkelerde çalışan Türk işçileri sadece Türkiye'de elde ettikleri kira, faiz ve diğer kazanç ve iratları üzerinden Türkiye'de gelir vergisi ödemektedir (Öner, 2014: 40-42).

### **2.6.2. Dar Mükellefiyet**

Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. GVK. tam mükellefiyette kişiselilik ilkesini (ikamet, uyruklu) kabul etmiş olmasına rağmen, dar mükellefiyette mülkiyet ilkesini kabul etmiştir. Çünkü vergilendirme, gelirin Türkiye'de elde edilmesi koşullarına bağlanmıştır. Dar mükellefiyette hedef kişiyi değil, kaynağı Türkiye'de olan ve her ne şekilde olursa olsun elde edilen geliri vergilendirmektir. Dolayısıyla dar mükellef gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilirler. Bu kişilerin Türkiye dışında elde ettikleri gelirleri varsa o gelirler dolayısıyla, Türkiye'ye karşı herhangi bir sorumluluk ortaya çıkmaz.

Kişilerin dar mükellefiyete tabi olabilmeleri için Türkiye dışında yerleşmiş olmaları gerekmektedir. Türk vatandaşı veya yabancı vatandaşı olmalarının hiç bir önemi yoktur. Kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmiş olması için ise, kazancı elde eden kimsenin Türkiye'de bir işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunması ve kazancın bu işyerinde veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilmesi gereklidir (Tosuner, Arıkan, 2008: 27).

## 2.7. Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2014 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir (GİB, 2014a: 1).

### *2014 Takvim Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Gelirleri Dahil)*

11.000 Türk Lirasına kadar	% 15
27.000 Türk Lirasının 11.000 lirası için 1.650 TL, fazlası	% 20
60.000 Türk Lirasının 27.000 lirası için 4.850 TL, (Ücret Gelirlerinde 94.000,-TL.'nin 27.000,-TL.'si için 4.850,-TL.) fazlası	% 27
60.000 Türk Lirasından fazlasının 60.000 lirası için 13.760 TL, (Ücret Gelirlerinde 97.000,-TL.'nin 97.000,-TL.'si için 23.750,-TL.) fazlası	% 35

## 2.8. Vergi Muafiyeti ve İstisnası

Vergide istisna, verginin konusunda; muafiyet ise mükellefiyette kısıtlamayı ifade eder. Vergilemede genellik kuralı gereği, herkesin ayırım gözetilmeksizin vergi ödemesi gerekir. Fakat bir kısım ekonomik ve sosyal nedenlerden dolayı vergi konusunda veya mükellefiyetinde bazı kısıtlamalar yapmak gerekebilir.

Vergi konusundaki kısıtlamayı ifade eden istisna, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken bir konunun kısmen ya da tamamen, geçici ya da sürekli olarak vergi dışı tutulmasıdır. İstisnaya örnek olarak katma değer vergisinden ihracat istisnasını gösterebiliriz.

Vergi mükellefiyetindeki kısıtlamayı ifade eden muafiyet, vergi kanunlarına göre kendileri için vergi borcu doğması öngörülen kişilerin kısmen ya da tamamen, geçici ya da sürekli olarak vergi mükellefiyeti dışında tutulmalarıdır. Muafiyete örnek olarak Gelir Vergisi Kanununda yer alan esnaf muafılığı, küçük çiftçi muafılığı ve diplomat muafılığını göstermek mümkündür (Pehlivan, 2012: 102).

## 2.9. Ticari Kazancın Tanımı ve Kapsamı

Ticari kazanç: Gelir Vergisi Kanunu'nda şöyle açıklanmıştır; "her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır" (GVK. md. 37). Bu tanımdan hareketle ticari ve sınai kazancın tespitini yapmak son derece zordur. Bu tanımda, ticari ve sınai faaliyetlerin ne manaya geldiği belirlenmediği gibi Türk Ticaret Kanun'una atıfta da bulunulmamıştır (Erginay, 1988: 163).

### 2.9.1. Türkiye'de Ticari Kazancın Gerçek Usule Göre Tespiti

Türk Vergi Sistemi esas itibariyle ticari kazancı gerçek usulde tespit edilen mükellefler üzerine inşa edilmiş, diğer gelir unsurlarının özelliklerinin gerekli kıldığı hükümlere de sistemde yer verilmiştir. Tam mükellef kurumlar da kurum kazançlarının tespitinde, kural olarak, gerçek kişilerin ticari kazancına ilişkin esaslara tabidir. Gelirleri üzerinden vergilenen bu kişiler katma değer ve diğer harcama vergilerinin matrahının tespitinde de aynı esaslardan ve muhasebe kayıtlarından yararlanırlar. Genel bütçe vergi tahsilatının önemli bir kısmını oluşturan gelir, kurumlar, katma değer ve diğer harcama vergileri de gerçek usulde ticari kazanç esaslarına tabi olarak bu kişilerden tahsil edilir. Bu kişiler sadece gelir ya da kurumlar vergisi mükellefi değil aynı zamanda katma değer vergisi mükellefidirler. Bunun yanı sıra bu kişilerin önemli bir kısmı aynı zamanda vergi kesintisi (stopaj) yapmak zorundadırlar. Dolayısıyla ticari kazancı gerçek usulde tespit edilen gerçek kişiler ile kurumlar; hem gelir ve kurumlar vergisi mükellefi, hem katma değer vergisi mükellefi hem de yaptıkları işlemlere ilişkin kesinti yapmakla sorumlu sıfatında olabilirler.

Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri birinci ve ikinci sınıf tüccar olmalarına göre kazançlarını farklı defter sistemlerine göre tespit ederler. Bu noktada birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına, ikinci sınıf tüccarlar işletme hesabı esasına göre defter tutarak kazançlarını belirler (Şenyüz, Yüce, Gerçrk, 2011: 14).

Vergi kanunlarında yer alan defter tutma, beyanname verme ve diğer vergi ödevlerinin büyük bir kısmı gerçek usulde vergilendirilenleri muhatap almıştır. Bundan da anlaşılacağı üzere vergi ödev ve sorumlulukları esas itibariyle bu

mükelleflere yüklenmiş, vergilendirme ile ilgili esaslar bu mükellef grubu esas alınarak düzenlenmiştir.

İşletme hesabı esasına tabi olanlar işletmelerin kazançları, işletme defterine istinaden tespit edilir. İşletme defterinin sol tarafına yılbaşında mevcut malların maliyet bedelleri, yıl içinde alınan malların fatura bedelleri ile yapılan giderler yazılır. İşletme defterinin sol tarafı ile sağ tarafı ayrı ayrı toplanarak, hasılat tarafı giderler tarafından fazla olduğu takdirde, aradaki fark işletmenin ticari kazancını kar meydana getirir. Giderler tarafı gelirler tarafından fazla olması halinde zarar söz konusudur (Şenyüz, 2001: 150-155).

Ticari kazancın tespitinde gelirler, satılan malların bedelleri ( peşin- veresiye) veya yapılan hizmet karşılığı alınan nakdi veya aynı değerler ile tahakkuk eden alacaklar ile işletmenin faaliyetinden oluşan diğer gelirden oluşmaktadır.

Ticari kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler GVK.'nun 40. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre;

- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler,
- Genel olarak işletmelerce yapılan gerçek genel giderler şunlardır;
- Ücret giderleri,
- Personel ile ilgili diğer giderler (eğitim, sağlık, aktiviteler vb.),
- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri,
- Haberleşme giderleri, kırtasiye giderleri, ilan ve reklam giderleri.

Bu tür giderlerin hasılattan indirilmesi için yapılması gereken giderlerin iş ile ilgili olması gerekmektedir birlikte bir belgeye dayandırılması gerekmektedir (Şenyüz, 2001. 150-155).

### **2.9.2. Ticari Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler**

Basit usulle vergilendirilen mükelleflere sağlanan avantajlar;

- Defter tutulmaz,
- Vergi tevkifatı yapılmaz ve muhtasar beyanname verilmez,

- Geçici vergi ödenmez,
- Ticari Kazancın tespitinde amortismanına tabi iktisadi kıymet alış ve satışları dikkate alınmaz.

Basit usul kapsamına girecek kişiler Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen şartlar dahilinde belirlenir. Bu şartlar; faaliyetin niteliğine bağlı şartlar, genel ve özel şartlar olmak üzere üç grupta incelenmiştir (Şenyüz, 2001: 150-155).

Basit usulden yararlanamayacak kişiler ve şirketler;

- Kollektif şirket ortakları ile, komandit şirketlerin komandite ortakları,
- İkrazat işleriyle uğraşanlar,
- Sigorta prodüktörleri,
- Gayrimenkul ve gemi alım ve satımı ile uğraşanlar,
- Tavassut işi yapanlar,
- Maden işletmeleri, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit işletenler gibi işletmeler basit usulden yararlanamayacaktır.

### **2.9.3. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler**

Safi kazancın tespitinde aşağıdaki giderler indirilecek giderler arasında yer alır:

- Kazancın elde edilmesi ve faaliyetin sürdürülmesi için yapılan genel giderler.
- İşveren tarafından çalıştırılanlar için ödenmesi gereken giderler;
- Merkezi Türkiye'de bulunan sigorta şirketleri ve sosyal güvenlik kuruluşları ile tüzel kişiliğe sahip yardım sandıklarına geri alınmamak üzere ödenen sigorta primleri ve emekli aidatları,
- İşin gereği olarak verilen demirbaş niteliğindeki giyim eşyaları nedeniyle katlanılan giderler,
- İşyerinde veya işyerinin eklentilerinde iye, ibate, tedavi ve ilaç harcamaları nedeniyle katlanılan giderler,
- Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları.

- İşle ilgili olmak şartıyla, sözleşmeye, ilama veya kanun emrine dayanılarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- Seyahat maksadının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak üzere, işle ilgili ve yapılan işin önem ve hacmi ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri,
- Kiralanan veya envantere dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri.
- İşle ilgili olmak şartıyla, emlak, gider, damga ve belediye vergileri, harçlar ve katılma payları gibi aynî vergi ve harçlar,
- İşverenlerce, 18.10.2012 tarihli ve 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (Ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz (Kumkale, 2013: 6),
- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,
- İhracat, yurtdışında inşaat, onarım, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurtdışındaki bu işlerle ilgili fiilen katlanılan ancak tevsik edilemeyen giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları tutarlar, indirilebilir.
- Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli indirilebilir.

Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki giderler de ayrıca hasılattan indirilebilir:

- Menkul kıymet ihraç giderleri.
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri.
- Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri.
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı.
- Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.



Diğer taraftan uygulamada genel gider olarak kabul edilmeyen giderlere; işletme sahibinin yakınlarının düğün veya cenazelerine çiçek göndermesi, vefat ve başsağlığı ilanları için yapılan harcamalar, çalınan para ve mal bedellerini örnek olarak verebiliriz (Kumkale, 2013: 8).

#### 2.9.4. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

Ticari kazancın tespit edilmesinde gider kabul edilmeyen ödemeler: GVK'nın 41'inci maddesi aşağıdaki gibi düzenlemiştir.

Buna göre, aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul olunmaz:

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler,
- 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,
- a, b, c ve d bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar,
- Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar,
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderleri,
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

Yukarıdaki maddelerin uygulanmasında, kollektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi olarak kabul edilir (Işık, Organ, K, Işık, 2005: 101).

### 2.9.5. Esnaf Muafılığı

Esnaf muafılığı GVK'da düzenlenmiş en önemli muafiyetlerden birisidir. Esnaf muafılığı bazı nedenlere dayalı olarak ortaya çıkar. Bu kapsamda esnaf olarak tanımlanan kişiler toplumun düşük gelirli kesimleri arasında yer aldığından muafiyetin sosyal amaçlı olduğu söylenebilir. Ancak bu muafiyetin teknikte denemelerle açıklanabilecek yönleri de vardır. Zira sayıları çoktur, denetimleri güçtür ve mali getirileri de düşüktür.

TTK'da esnaf; iktisadi faaliyeti nakdi sermayeden ziyade bedeni gücüne dayanan ve kazancı ancak geçimini temin etmeye yeten ticaret ve sanat erbabı olarak tanımlanmıştır. Ancak bu tanımlama vergi hukuku için yeterli değildir. Gelir Vergisi Kanunu'nda (m. 9) daha somut kriterlere dayandırılmıştır. Bir başka deyişle esnaf olarak vergi muafiyetinden yararlanmak için kanunda sayılan şartlara haiz olmak gerekmektedir (Şenyüz, 2005: 46-48).

Esnaf muafılığından yararlanmanın çeşitli şartları bulunmaktadır. Öncelikle ticari zirai ve mesleki faaliyeti dolayısıyla gerçek usule tabi olanlar esnaf muafılığından yararlanamazlar. Örneğin Bilânço esasına tabi bir işyeri olan bir mükellef bir başka işi nedeniyle şartları taşısa dahi esnaf muafılığından yararlanamaz. Çünkü vergilendirmede prensip olarak bütün gelirlerin toplanması esastır. Bu açıklama ile birlikte aşağıda yer alan esnafın muafiyetten yararlanması mümkündür:

1. Motorlu nakil aracı kullanmamak şartıyla gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaretle uğraşanlar, Ancak bu kişiler giyim eşyaları ve zati süs eşyaları, değeri yüksek ev eşyaları, pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye, temizlik maddeleri pazarlamaları ve sabit işyeri önünde sabit işyerine ait malların satışı dolayısıyla muafiyetten faydalanamazlar.

2. Bir iş yeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura

boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı;

3. Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir iş yeri açmak suretiyle yapanlardan 47. maddede yazılı şartları haiz bulunanlar. 47. madde basit usule tabi olmanın genel şartlarını düzenlemektedir. 51'inci madde şumulüne girenler bu muafiyetten faydalanamazlar. Bu maddede ise basit usulün şartlarını taşısa da bu usulden yararlanamayacak olan işler sayılmaktadır.

4. Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dahil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar (Bu bentte yazılı ölçüler, birlikte yaşayan eşlerle velayet altındaki çocuklar hakkında veya ortaklık halindeki işletmelerde, bu kimselerin veya ortaklığın işlettiği vasıtalar toplu olarak nazara alınmak suretiyle tespit edilir);

5. Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler;

6. Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve organları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muafıktan faydalanmaya engel değildir (Şenyüz, 2005: 46-48).

Dikkat çektiği üzere yukarıda sayılan faaliyetlerin tespiti de teknik olarak çok zordur. Ayrıca, yukarıdaki faaliyetlerin bir kısmı (gezici berber, kalaycılık gibi)

günümüzde yürütülmemektedir. Vergi denetimimizin halen % 3'lerde olduğu bir vergi teşkilat yapısında istense de bu mükelleflere ulaşmak son derece güç ve maliyetlidir. Bu yüzden yukarıdaki mükellefler muafiyet kapsamına alınarak durumları yasallaştırılmaktadır.

Vergiden muaf olan mükellefler (esnaf) yaptıkları iş dolayısıyla fatura alma mecburiyetleri vardır (VUK 232). Ancak fatura veremezler. Çünkü fatura vermek zorunda olanlar, birinci ve ikinci sınıf tacir ve basit usulden faydalananlar yanında gerçek usule tabi olan çiftçilerdir (Şenyüz, 2005: 46-48).

## 2.10. Stopaj Vergisi

Gelir Vergisi Kanunu'nda verginin kaynaktan kesilmesi yönteminin uygulaması ile ilgili birçok hükme rastlamak mümkün olmakla birlikte temel düzenleme 94. maddedir. " Vergi Tevkifatı" başlığını taşıyan bu madde hükmü ile, vergi kesmekle yükümlü olanlar, vergi kesintisine tabi bulunan ödemeler ve kesinti oranları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu maddenin dışında, vergi kesintisinde uygulanacak esaslar 96. maddede, kesintinin defter ve belgelerde gösterilme zamanı 98-99. maddelerde, beyanname verilmeyecek haller 100. maddede, vergi kesintisinin yatırılması 119. maddede, vergi kesintilerinin mahsubu 121. maddede düzenlenmiştir.

Vergi kesintisi olayında "müteselsilen sorumluluk" yani zincirleme sorumluluk diye bir kural vardır. Vergi kesintisi yapmak zorunda olan kişiler, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar (VUK Md. 11/1). Ancak, vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde, verginin ödenmesinden, menfaat sağlamak suretiyle, dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit edilenler, müteselsilen sorumludur (VUK Md. 11/3).

Bu uygulamanın amacı vergilerin tahsilini daha kolay ve garantili şekilde gerçekleştirmek, vergi kaçırılmasını önlemek, vergi idaresinin ve vergi mükellefinin işlem yükünü azaltmak, verginin gelirin doğuşundan çok kısa bir süre içinde vergi dairesine geçmesini sağlamak ve nihayet verginin mükellef üzerindeki psikolojik etkisini gidermektir

Stopajı doğuran işlem, stopaja tabi istihkakın nakden veya hesaben ödenmesidir. Gelir veya kurumlar vergisine tabi bir kazançla ilişkin hasılatın ilgisine ödenmesi aşamasında, ödemeyi yapanlarca, yasa ile belirlenmiş oranlar üzerinden istihkakın bir kısmının tutulup, hasılatı elde eden adına ve onun peşin vergisi olarak vergi dairesine yatırılması şeklinde uygulanan vergileme yöntemi bir vergi güvenlik tedbiridir. Bu verginin ödenmesinden, kaynakta kesintiyi yapan sorumludur. Tam ve dar mükellef kurumların hangi durumlarda stopaj vergisi ödemesi gerektiği Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilmiştir. Stopaj vergisinin en yaygın olan uygulama usulü ücretlerin kaynağında kesilen gelir vergisi teşkil eder. Bütün çalışanların gelir vergileri ücretleri ödenmeden kaynakta kesilir ve daha sonraki ayda muhtasar beyanname ile beyan edilir ve ödenir (Doğrusöz, 1992: 85).

### 2.11. Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi, gelir üzerinden alınan iki vergiden biridir. Türk Vergi Sisteminde gerçek kişilerin geliri üzerinden gelir vergisi; kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi alınır.

Kurum kavramından anlaşılması gereken şirketler olmadığı gibi kurumlar vergisine tabi olabilmek için tüzel kişilik de şart değildir. Nitekim bir kurumlar vergisi mükellefi olan “iş ortaklıkları” tüzel kişiliğe sahip değildir. Aynı şekilde kolektif şirket tüzel kişiliğe sahip olduğu halde kurumlar vergisi mükellefi değildir.

Kurumlar vergisi, gelir vergisinden üç açıdan ayrılır;

- Gelir vergisi artan oranlı bir tarifeye sahipken; kurumlar vergisi düz oranlıdır.
- Gelir vergisinde yedi gelir unsuru ayrı ayrı vergilendirildiği halde; kurumlar vergisinde bu yedi unsur bazı özel durumlar dışında aynı kurallarla vergilendirilir. Örneğin kurumların zirai faaliyetleri sonucu elde ettikleri gelir zirai kazanç esaslarına göre tespit edilir. Yine muhtasar beyanname vermek zorunda olanlar ticari kazanç esaslarına tabi değildir. Benzer bir durum dar mükelleflerin bazı kazançları için de söz konusudur.

Öte yandan gelirin tanımı GVK ile ortak olmakla birlikte, kurumlar vergisinin konusuna GVK'da tanımlanmış yedi gelir unsuru da girdiğinden genel olarak atıf yapılan ticari kazançtan daha kapsamlı olduğu söylenebilir (Aku, 2015: 1).

3. Gelir Vergisi sübjektif, kurumlar vergisi objektiftir. Sübjektiften kasıt vergi mükellefinin durumunu dikkate almasıdır. Örneğin artan oranlılık, esnaf muaflığı, ayırma prensibi... gibi vergi sistemimizde yer alan, en az geçim indirimi, negatif gelir vergisi gibi vergi sistemimiz içerisinde yer almayan düzenlemeler. Kurumlar vergisinde ise tek bir oran vardır ve özellik arz eden bazı durumlar hariç (örneğin dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının matrah tespiti gibi) aynı kurallara göre vergi alınır (Aku, 2015: 1).

### **2.11.1. Kurumlar Vergisinin Konusu**

5520 Sayılı KVK'nun 1. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre,

- Sermaye şirketlerinin,
- Kooperatiflerin,
- İktisadi Kamu Kuruluşlarının,
- Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin,
- İş ortaklıklarının,

bir hesap dönemi içinde elde ettikleri gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşan kazançlar, kurumlar vergisine tabidir (Cem ve Emre, 2010: 34).

Kurumlar vergisinin konusu kurumların kazancıdır. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır. Gelir vergisinin konusuna girmeyen unsurlar kurumlar vergisinin de konusunda girmez (Öner, 2013: 383).

#### **2.11.1.1. Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**

Kurumlar Vergisinde vergiyi doğuran olay, gelir vergisine uygun olarak gelirin yani kurum kazancının elde edilmesidir. Elde etme, genel olarak bir değer kurumun mal varlığına katılması olarak ifade edilir. Kurum kazançlarında elde etme

tam ve dar mükellefler için ayrı esaslara bağlandığından açıklamaların bu ayrıma uygun şekilde ortaya konması gerekir (Şenyüz, 2013: 144).

#### **2.11.1.2. Tam Mükellefiyette Elde Etme**

Kurum kazancının tespitinde gelir vergisinin ticari kazanç hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir (KVK md.6/2). Bu nedenle, kurum kazancının elde edilmesi açısından tahsil ve tahakkuk esasları geçerli olmaktadır.

Gelirlerin tahsil edilmesi ya nakdi ya da aynı olarak gerçekleşir. Nakden tahsil kazancın fiilen ve para olarak veya tasarruf edilebilecek şekilde elde edilmesidir.

Tahakkuk, yapılan işlemin nitelik ve tutar itibarıyla kesinleşmesi ve alacak olarak talep edilebilir durumda olması demektir. O halde, elde etme açısından tahsil esaslı gelirin fiilen elde edilmesini dikkate alırken, tahakkuk esaslı gelirin kesinleşmesini yeterli görmektedir (Şenyüz, 2013: 144).

#### **2.11.1.3. Dar Mükellefiyette Elde Etme**

Dar mükellefiyete tabi kurumlar gelir unsurlarının hangisinden gelir elde etmiş olurlarsa olsunlar bunlar kurum kazancı olarak dikkate alınacaktır. Ancak kurum kazancının gelir vergisinde nitelikleri belirtilen sadece ticari ve zirai faaliyetlerden doğması ile bunların dışındaki unsurlardan doğması halinde elde etme açısından geçerli olan esaslar bakımından farklılık bulunmaktadır (Şenyüz, 2013. 144).

Sadece ticari veya zirai faaliyette bulunan ya da en az bunlardan birisiyle birlikte diğer gelir sağlayan kurumlar için elde etme, tüm gelirler itibarıyla hem tahsil hem de tahakkuk esasına bağlanmıştır. Dar mükellef bir kurum açısından da gelirin tahsil veya tahakkuk etmesi, elde edilmesi için yeterlidir.

Kurumun ticari veya zirai faaliyette bulunmaksızın diğer gelir unsurlarından gelir sağlaması halinde elde etme GVK'nun da her bir gelir unsuru için öngörülen esasa göre belirlenecektir (KVK md. 22/2).

## **2.11.2. Kurumlar Vergisinde Mükellefler**

Kurumlar Vergisinin mükellefleri aşağıda belirtilmiş olan bazı tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan bazı kuruluşlardır (KVK. md.2):

- Sermaye şirketleri
- Kooperatifler
- İktisadi kamu kuruluşları
- Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler
- İş ortaklıkları

Kanun'un 2'nci maddesinde ise 1'inci maddede sayılan kurumlar vergisi mükelleflerinin tanımı ve özellikleri belirtilmiş olup, aşağıda yer alan bölümlerde bunlar ele alınacaktır.

### **2.11.2.1. Sermaye Şirketleri**

Kurumlar Vergisi Kanununun ikinci maddesi Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, kurulmuş olan anonim, paylı komandit ve limited şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumları sermaye şirketi olarak belirtmiştir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012: 332).

#### **2.11.2.1.1. Anonim Şirketler**

TTK'nın 329. maddesine göre anonim şirket; sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir.

Gelir vergisi uygulamasında, hisse senetlerinin temettüleri, menkul sermaye iradidir. Alım satımından doğan fark, duruma göre, ticari kazanç veya diğer kazanç ve irat sayılır (Özkan ve İlhami, 2013: 8).

#### **2.11.2.1.2. Limited Şirketler**

TTK'nın 573. maddesinde, limited şirketin genel özellikleri sayılmaktadır. Dolayısıyla, TTK bakımından, limited şirket, "bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan; ortaklarının sorumlulukları sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen



ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle sınırlı ve de esas sermayesi belirli olan şirket” şeklinde tanımlamak mümkündür. TTK'nın 503. maddesinin üçüncü fıkrasında, limited şirketlerin sigortacılık hariç kanunen yasak olmayan her türlü amaç ve konu için uyguluyabilecekleri hükmü yer almaktadır. TTK ise limited şirketlerin kuruluş ve faaliyet amaçları ile konularına ilişkin bir sınırlama getirmemekte, temel kriter olarak “kanunen yasak olmama” şartını benimsemektedir.

Limited şirket ortaklarının, şirketten sağladıkları kar payları, gelir vergisi açısından menkul sermaye iradidir. Sermaye payının elden çıkartılmasından doğan kazanç ise diğer kazanç ve irat grubuna giren gelir unsuru teşkil eder. Gerek kar payı gerekse sermaye payının elden çıkartılmasından doğan kazanç ticari işletme bünyesinde elde edildiğinde ticari kazanç olarak vergilendirilir (Soner, 2012: 204).

#### **2.11.2.2. Kooperatifler**

1969 yılına kadar Türk Ticaret Kanunu'nda bir şirket olarak düzenlenmiş bulunan kooperatifler 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu kapsamından çıkarılarak ayrıca düzenlenmiştir. Bahsi geçen Kanunun 1. maddesi ile kooperatifler “ Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklar” olarak tanımlanmışlardır (Altar, 2010: 169).

#### **2.11.2.3. İktisadi Kamu Kuruluşları**

İktisadi kamu kuruluşları, kamu hukuku tüzel kişilerine bağlı iktisadi işletmelerdir. Kamu hukuku tüzel kişileri, kamu idareleri ve kamu müesseseleri olmak üzere iki grupta toplanır.

Kamu idareleri, muayyen bir bölgede yaşayanların tamamı ile ilgili genel hizmetleri yapan, başta devlet olmak üzere, vilayet, il özel idaresi, belediye ve köylerden ibaret tüzel kişilerdir. Kamu müesseseleri ise, belirli bir veya birden çok kamu hizmetini görmek üzere, genellikle özel bir kanunla kurulan devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağlı kuruluşlardır. İktisadi kamu kuruluşları ise,

bu idare ve müesseselerden birine ait veya bağılı olup sermaye şirketi veya kooperatif statüsü dışındaki ticari, sınai ve zirai her türlü işletmeleri ifade eder.

Kanundaki hükümler bir bütün olarak değerlendirildiğinde iktisadi kamu müesseselerinin vergilendirilebilmesi için bazı şartların varlığını aramak gerektiği sonucuna ulaşılır. Bu şartlar dört ayrı noktada ele almak mümkündür.

- İktisadi kamu kuruluşları, devlete, mahalli idarelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağılı olmalıdır,
- Kuruluşların faaliyetleri devamlı olmalıdır,
- Kuruluşlar ticari, sınai veya zirai işletmeler mahiyetinde olmalıdır,
- Bu müesseseler sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamalıdır.

Yukarıda sayılan dört şartı bir arada sağlayan iktisadi kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin bulunmaması, kendilerine ayrılmış sermayelerinin olmaması veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez (Şenyüz, 2013: 146).

Devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağılı olup faaliyetleri devamlı bulunan, sermaye şirketi ve kooperatif dışındaki ticari, sınai ve zirai işletmelerin de vergilemede eşitlik prensibi uyarınca iktisadi kamu kuruluşu olarak, kurumlar vergisi mükellefi olmaları sağlanmış ve rekabet eşitsizliği önlenmiştir (İrfan, 2012: 28).

#### **2.11.2.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler**

Kurumlar Vergisi Kanununun ikinci maddesine göre dernek veya vakıflara ait veya bağılı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki işletmeler, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler olarak tanımlanmıştır (Erdem, 2013: 30).

Dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin;

- Dernek veya vakfa ait veya bağılı olması,
- Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,
- Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması,

gerekmektedir.

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir (Erdem, 2013: 31).

Ekonomik faaliyetin ticari organizasyonu gerektirmesi ve yılda birden fazla tekrar etmesi veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir.

Konuyla ilgili verilen bir özalgede özetle “Derneğiniz tarafından organize edilecek kermesin bir defaya mahsus olmak üzere gerçekleştirilmesi halinde, bu faaliyet nedeniyle Derneğimize bağılı bir iktisadi işletme oluşmayacaktır. Ancak, bu faaliyetin yılda birden fazla veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla periyodik olarak tekrar ettirilmesi veyahut ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde, söz konusu faaliyet dolayısıyla Derneğimize bağılı bir iktisadi işletme oluşacağından bu iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edileceği tabiidir” açıklamalarına yer verilmiştir.

İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez. Buna göre dernek veya vakıfların eğitim ve sağlık gibi bir takım hizmetleri bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmeleri halinde, bu faaliyetler dernek veya vakfa bağılı iktisadi işletme

olarak nitelendirilmeyecektir. Ancak, sözü edilen hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış adı altında bir bedel alınması durumunda, bu faaliyetler, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi olacaktır (Kayacı ve İlaslan, 2013: 13).

#### 2.11.2.5. İş Ortaklıkları

KVK m.2/7'ye göre; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyet durumlarını etkilemeyecektir (Alptekin, 2013: 159).

Kurulan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi olması için aşağıdaki koşullara uygunluk gerekir (Uluatam ve Methibay, 2001. 330).

- Ortaklardan en az birisi kurumlar vergisi mükellefi olmalıdır. Ancak, bu kurumun tam mükellef olmasına gerek yoktur.
- Ortaklık belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulmalıdır. Bu niteliğiyle, iş ortaklıklarının ancak geçici nitelikte işler için kurulabileceği açıktır. Devamlılık gösteren işler için kurulan ortaklıklar iş ortaklığı sayılmaz.
- İş ortaklığının konusunu birden fazla takvim yılına yayılmış bir süre içinde gerçekleştirilmesi öngörülmüş inşaat, onarma, montaj ya da bir teknik hizmet niteliğinde belli bir iş oluşturmalıdır.
- İş ortaklığı ile işveren arasında taahhüt sözleşmesi bulunmalıdır. İşverenin birden fazla olması halinde de durum aynıdır.
- İş bitiminde kazanç paylaşılmalıdır. Paylaşılan kazanç GVK'nun 75/2 maddesi uyarınca menkul sermaye iradı kabul edilir.
- Ortaklar, taahhüt edilen işin belli kısımlarından değil tamamından sorumlu olmalıdırlar. Ortakların işin belli bölümlerinin sorumluluğunu yüklenmeleri halinde ise örgüt iş ortaklığı değil “ konsorsiyum ” kabul

edilecektir. İş ortaklığının karı ortaklık bünyesinde kavranırken konsorsiyumda her ortağa düşen kar olarak ayrı ayrı ele alınacaktır.

İş ortaklıklarının, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri ihtiyaridir. İş ortaklığı, işe başlamaya ilişkin bildirimde bulunurken kurumlar vergisi mükellefi olmak istediğini beyan etmez ya da öyle bir talepte bulunmaz ise adi ortaklık olarak mükellefiyet tesisi yapılacaktır. Başlangıçta seçilen mükellefiyet şeklinin daha sonra değiştirilip değiştirilemeyeceği özellik arz etmektedir.

İş ortaklıkları kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup ortaklar, belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmektedirler. İş ortaklığı, devamlılık gösteren ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulacak ve tam mükellefiyete tabi olacaktır (Uluatam ve Methibay, 2001: 330).

### **2.11. Gayrimenkul Sermaye İradı**

Gayrimenkul sermaye iradına ilişkin düzenlemelere Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 nci maddesinde yer verilmiştir. Buna göre aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır:

- Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,
- Voli mahalleri ve dalyanlar,
- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri,
- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,
- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi

haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.),

- Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır),
- Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilimum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,
- Motorlu nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticarî veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticarî veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır. Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında gayri menkul sermaye iratları ile ilgili hükümler uygulanır. Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur (Akdoğan, 1995: 204).

Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelirler “gayrimenkul sermaye iradı” olarak ifade edilmekte ve belli koşullarda gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

Kira gelirinde gelirin elde edilmesi, tahsil esasına bağlanmıştır. Tahsil esasına göre kira gelirinin vergilendirilmesi için nakden veya aynı olarak tahsil edilmiş olması gerekiyor.

Kira bedelinin nakden tahsil edilmesi, kiranın Türk parası veya yabancı para ile ödenmesini ifade eder. Alınan çek bedelleri de nakden tahsilat sayılmaktadır. Diğer özellikli durumlar şunlardır:

- Mükellefler tarafından o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak tahsil edilen kira bedelleri, tahsil edildiği yılın hasılatı sayılır.
- Gelecek yıllara ait olup, peşin tahsil edilen kira bedelleri, ödemenin yapıldığı yılın değil, gelirin ilgili olduğu yılın hasılatı olarak kabul edilir.
- Döviz cinsinden kiraya verme işlemlerinde tahsilatın yapıldığı tarihteki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak gayri safi hasılat belirlenir.

- Kiranın aynı olarak alınması halinde, tahsil edilen kiralar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir.

Kira gelir vergisi, bir önceki sene içerisinde elde edilen kira geliri için ödeniyor. Buna göre 2014 yılı içerisinde elde edilen gelirin vergisi 2015 yılında Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksit halinde ödenecek. 2015 yılı vergi ödemelerinde esas alınacak kira gelir vergisi istisna bedelleri de 2015 yılında belirlenecek (Şenyüz, 2001: 166).

## 2.12. Menkul Sermaye İradı

Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde edilen kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır (GİB, 2013: 1).

Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesine göre kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı gelirler menkul sermaye iradı sayılmaktadır:

- Her çeşit hisse senetlerinin kâr payları (temettü gelirleri),
- İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar),
- Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları,
- Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri ile diğer her türlü tahvil ve bono faizleri (Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler dahil olmak üzere),
- Her çeşit alacak faizleri,
- Mevduat faizleri,
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller,
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve aylar,
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,

- Faizsiz olarak kredi verenlere 3denen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı
- Belgesi karşılığı 3denen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında 3denen kâr payları (Menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine 3denen kâr payları dahil), Repo gelirleri.
- Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından çeşitli adlarla yapılan ödemeler,
- Yukarıda sayılanlar dışında Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasası aracından elde edilen kâr payı, faiz, kira vb. gelirler.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### AFGANİSTAN VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Afgan Vergi Sisteminde ilk kez Ahmad Şah Ba Ba'nın döneminde mali konular ele alınıp 1763 yılında ilk defa Serdar Abdullah Han Popalzai başkanlığında mali konular ile ilgili ayrı bir şube kurulmuştur. (Wikipedia, 2014: 1).

Türk Vergi Sisteminde ise ilk vergi uygulaması Osman Gazinin yayınlamış olduğu ferman ile başlamıştır. *"Her kim satış yapıp para kazanırsa bunun 2 akçasını versin satmazsa hiçbir şey vermesin. Kim bunu bozarsa tanrı da onun dinini dünyasını bozsun,"* ifade ile işlerlik kazanmıştır.

Türk Vergi Sisteminde cumhuriyetin ilanından sonra değişiklikler meydana gelirken; Afgan Vergi Sisteminde ise Afganistanın bağımsızlığını ele etmesinin ardından düzenlemeler yapılmıştır.

Türk Vergi Sisteminde 1925 yılında Aşar Vergisinin kaldırılmasından sonra, gelir kaybını telafi edebilmek için 1926 yılında "Umumi İstihlak Vergisi Kanunu" kabul edilmiş ancak 1 yıl aradan sonra bu kanunun başarılı sonuçlar vermemesi nedeniyle kaldırılarak yerine "Muamele Vergisi'nin kabul edilmiştir.

Türk Vergi Sisteminde büyük iktisadi buhranın etkisiyle 1931-1939 yılları arasında Türk Vergi Sisteminde bazı değişikliklere gidilmiştir. Müsakkafat Vergisi kaldırılarak yerine Bina Vergisi kabul edilmiştir. Arazi Vergi ayrı düzenlenerek muamele vergisi kısmen değiştirilmiştir. 1950 yılında Kazanç Vergisi kaldırılarak onun yerine "Gelir Vergisi" ve "Kurumlar Vergisi" kanunları kabul edilmiştir. Bu kanunlar hazırlanırken Alman Vergisi kanunlarından yararlanılmıştır. Harcama vergileri alanında yapılan çalışmalar ise 6.6.2002 tarihinde 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu esas olarak kabul edilmiş ve 1 Ağustos 2002 Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Akbank, 1980: 624).

Afgan Vergi Sisteminde bu değişiklikler kazanılan bağımsızlık ardından kurulmuştur. Ülkenin savunma ve emniyet yapısının değişmesi, eğitim, sağlık, ticaret ve merkez bankasının kurulması bunlardan bazılarıdır. Defter ve kayıtların detaylı

olarak tutulmaya başlanması 1920'li yıllardan sonra başlamıştır. 1926 yılına kadar bu şekilde bir değişikliğe uğramadan yürürlükte kalmıştır. 1936 yılından sonra bütün evraklar merkeze nakil edilerek burada toplanmaya başlamıştır. Buna göre vergilendirme dönemi yıllık yerine aylık olarak yapılmaya başlamıştır (wikipedia, 2014: 2).

### 3.1. Afganistan 'da Gelir Vergisi Kanunu

Afganistan vergi sistemi, yer ve hayvanların kaydedilmesi ve muhasebeleştirilmesi ile birlikte Amir Amanullah Han dönemlerinden bu yana başlamıştır. 1966 yılındaki Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte vergi sistemi uygulanıp geçmiştir. Anonim Şirketleri, Limitet Şirketleri ve Afganistan'da faaliyet gösteren diğer yabancı ve yerli tüzel ve gerçek kişilerden ve yurtdışında faaliyet gösteren Afganistan vatandaşların gelirlerinden vergi tahsil edilmektedir (Farzam, 2007: 7).

Gelir Vergisi Kanunu ilk olarak 1965 tarih ve 25 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun, 20 Mart 2004 tarihinde önemli oranda değiştirilmiş ve son halini, 26 Kasım 2005 tarihinde 867 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan değişiklik ile almıştır (Şikibai, 2000: 10).

Afganistan'da genel olarak gelirin unsurları 7 tanedir, Bunlar:

- Ticari Kazançlar,
- Zirai Kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest Meslek Kazançları,
- Gayri Menkul Sermaye İratları
- Menkul Sermaye İratları,
- Diğer Kazanç ve İratlar,

### 3.2. Afganistan'da Verginin Konusu ve Mükellefi

Gelir vergisinin konusu, Afganistan sınırları içerisinde ikamet etsin ya da etmesin, tüm kişiler ile limited şirketlerin ve diğer yasal kurum ve kuruluşların Afganistan'da doğan ve bir mali yıl içerisinde elde ettiği gelirlerdir. Mali dönem olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesi (Afganistan Income Tax Law, 2005: 1) gerçek kişiler için;

- Mali yılın herhangi döneminde Afganistan sınırları içerisinde yerleşim yeri olması,
- Mali yıl içerisinde yüz seksen üç gün süresince Afganistan sınırları içerisinde bulunması,
- Mali yılın herhangi bir döneminde Afganistan dışında görevlendirilmiş devlet memurları ve çalışanı olması,

hallerini, Afganistan'da ikamet etme (mukim) olarak tanımlamış ve bu kişilerin Afganistan içinde ya da dışında elde ettikleri, tüm gelirlerin verginin konusunu oluşturacağını hüküm altına almıştır. Dar mükelleflerin Afganistan sınırları içerisinde elde etmiş oldukları gelirlerini de verginin konusu olarak kabul etmiştir (Şikibai, 2005: 10).

### 3.3. Türkiye'de Verginin Konusu ve Mükellefi

Verginin konusu; üzerine vergi konulan ve bu nedenle doğrudan ya da dolaylı bir şekilde verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurdur. Verginin konusu hukuksal olay, eylem ve işlem olabileceği gibi, maddi bir olay ya da bazı hak ve menfaatlerde olabilir. Her bir vergi türü itibarıyla verginin konusu, vergi kanunlarında ayrıntılı olarak belirtilmiştir (Şenyüz, 2002: 22).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde, verginin konusuna giren kazanç ve iratlar "Gelirin Unsurları" başlığı altında yedi grupta toplanmıştır. Bunlar;

- Ticari kazançlar
- Zirai kazançlar
- Ücretler
- Serbest meslek kazançları

- Gayrimenkul sermaye iratları
- Menkul sermaye iratları
- Diğer kazanç ve iratlar

Türkiye'de verginin mükellefi tam mükellef ise; Türkiye içinde ve dışında ve elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Yani, bu mükellefiyete tabi olanlar hem Türkiye'de elde ettikleri gelirleri, hem de yurt dışından elde edilen gelirleri üzerinden vergilendirilir, yabancı ülkede gelir vergisine tabi tutulmuşsa, ödenen vergi Türkiye'de ödenecek vergiden indirilerek kalan kısmı ödenir. Hangi gerçek kişilerin tam mükellef sayılacağı konusunda iki ölçü esas alınmıştır. Bunlardan birincisi ikametgah esası, ikincisi ise tabiiyet esasıdır (Şenyüz, 2002: 22).

İkametgah esasına göre, Türkiye'de yerleşmiş olanlar tam mükellef olarak kabul edilirler.

Türk vatandaşı olsun veya olmasın, gerçek kişilerin Türkiye'de yerleşmiş sayılmalarının şartları, GVK'nunda şu şekilde tespit edilmiştir (GVK. md.4).

- İkametgahı Türkiye'de bulunanlar: Medeni Kanununun 19. maddesinde "bir kimsenin ikametgahı, yerleşmek niyetiyle oturduğu yerdir." denilmektedir.
- Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar, Türkiye'de yerleşmiş sayılırlar.

Bir kişinin Türkiye'de ikametgahı olmasa bile Türkiye'de birinin yanında kaldığı süre bir takvim yılın içinde altı aylık süreyi aşması halinde tam mükellef kabul edilir (Şenyüz, 2004: 35).

Tabiiyet dikkate alınarak tam mükellef kabul edilenler GVK. 3. maddesinin 2. bendinde sayılmışlardır. Buna göre, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef olarak vergilendirileceklerdir. Ancak bu kurumlarda çalışan Türk vatandaşları buldukları yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç

ve iratlardan gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuşlarsa bu kazançları için ayrıca Türkiye'de gelir vergisine tabi olmazlar.

Örneğin, Milli Eğitim Bakanlığı bağlı bir öğretmen Fransa'da Türkiye adına öğretmenlik yapması (Arslan, 2012: 18).

### 3.4. Afganistan'da Vergi Tarifesi

Yeni yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu ile vergi oranları bir önceki yıla göre önemli oranda indirilerek, en yüksek vergi dilimi oranı % 40'dan % 20'ye düşürülmüştür. Buna göre Gelir Vergisi Kanunu'nun dördüncü maddesinde, şahıs şirketleri ile limited ve anonim şirketlerin gelir vergilerinin, mali yıl içerisinde elde etmiş oldukları vergilendirilebilir kazançlarının % 20'sinin hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak söz konusu kazançlarının yabancı para cinsinden elde edilmiş olması halinde, yabancı paranın öncelikle Afgan para birimine (Afgani) çevrileceği (1 ABD Doları ortalama 58 Afgan'a denk gelmektedir) öngörülmüştür.

Gerçek kişilerin muayyen bir zaman birimi, yani takvim yılı olan 1 Ocak-31 Aralık (1 Hamal-31 Hot Hicri Şemsi takvimine göre) tarihleri arası geçen 12 aylık hesap dönemidir. Gerçek kişilerde gelir vergisinin aşağıdaki tarifeye göre hesaplanacağı belirtilmiştir (Ministry Of Finance, 2014b: 2):

<u>Vergilendirilebilir Gelir</u>	<u>Gelir Oranı</u>
Aylık 1 Afgani'den 5.000 Afgani'ye kadar	Muaf
Aylık 5.001 Afgani'den 12.500 Afgani'ye kadar	% 2
Aylık 12.501 Afgani'den ve üstü 100.000 Afgani'ye ilaveten	% 10

### 3.5. Türkiye'de Vergi Tarifesi

Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesinde yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2014 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir (GİB, 2014b: 2).

### 2014 Takvim Yılı Gelir Vergisi Tarifesi (Ücret Gelirleri Dahil)

11.000 Türk Lirasına kadar	% 15
27.000 Türk Lirasının 11.00 lirası için 1.650 TL, fazlası	% 20
60.000 Türk Lirasının 27.000 lirası için 4.850 TL, (Ücret Gelirlerinde 94.000,-TL.'nin 27.000,-TL.'si için 4.850,-TL.) fazlası	% 27
60.000 Türk Lirasından fazlasının 60.000 lirası için 13.760 TL, (Ücret Gelirlerinde 97.000,-TL.'nin 97.000,-TL.'si için 23.750,-TL.) fazlası	% 35

### 3.6. Türk ve Afgan Vergi Tarifesi Farklılıkları

Türk ve Afgan Vergi Tarifesi arasındaki temel farklılıklar şunlardır:

Afgan Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Tarifesi 2014 yılına göre tüzel kişilerden % 20 olarak hesaplanılırken Türk Vergi Tarifesinde ise kurumlar vergisinde bu oran aynı şekilde uygulanmaktadır.

- Afgan vergi tarifesi üç gelir diliminden oluşurken, Türk vergi tarifesi dört gelir diliminden oluşmaktadır.
- Afgan Gelir Vergisi tarifesinde 1 Afgani'den 5000 Afganiye kadar muaf tutulurken Türk Gelir Vergisi Tarifesinde bu oran hakkında herhangi bir açıklama yapılmamıştır.
- Türk Gelir Vergisi Tarifesinde 11.000 Türk Lirasının vergi oranı % 15 üzerinden değerlendirilirken, Afgan Gelir Vergisi Tarifesinde ise 5.001 Afganiden 12.500 Afgani'ye kadar % 2 olarak Afgani miktarına göre değerlendirilmiştir.
- Türk Vergi Tarifesinde 60.000 Türk Lirasının vergi oranı % 27 olarak değerlendirilerek 4.850 Türk Lirası olarak hesaplanırken Afgan Vergi Tarifesinde 12.501 Afgani ve üstü oran % 10 olarak değerlendirme esasına tabi tutulmuştur.

### 3.7. Muafiyet ve İstisna Farklılıkları

Afgan Gelir Vergisi Kanunu ile genel olarak tüm vergisel imtiyaz, muafiyet ve istisnalar, 21 Temmuz 2004 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. Kanun'da şartları sağlayan kişi, kurum, kuruluş ve şirketlere 10 ve 11. maddelerde (Afganistan Income Tax Law, 2005: 3-4) belirtilmiş muafiyetler getirmiştir. Bu bağlamda Kanun'un 10. maddesine göre, yabancı hükümetlerin, uluslararası organizasyonların ve Afganistan vatandaşı olmayan çalışanlarının, Afganistan'daki gelirlerinin vergilendirilmesi, devlet ile yapılan mevcut anlaşma ve sözleşmelerin hükümleri tarafından belirlenecektir (Hakcü, 1996: 56).

Yeni vergi mevzuatı kapsamında kaldırılan genel muafiyetler dışında, özellikle imalat yapan yabancı yatırımcılarla ilgili olarak 138-4 sayılı yönetmeliğe göre beyanlarda, Maliye Bakanlığı tekrar değerlendirme yapmaya gerek görmeden muafiyeti kabul edecektir. Yani bakanlık, tüm yasal şartlara uyulduğuna dair elinde belgeli kanıt bulunan, onaylanmış bir işletmeden vergi muafiyetini kaldırmamaktadır (Hakcü, 1996: 57).

Türk Gelir Vergisi Kanunu ile belirtilen koşulları sağlayan gerçek kişiler muafiyet kapsamında değerlendirilip vergi dışı tutulmakta veya söz konusu kişilerin bazı kazançları istisna kapsamında yer alıp vergi dışı tutulmaktadır. Tıpkı Afgan Vergi Sisteminde olduğu gibi Türk Vergi Sisteminde söz konusu muafiyet ve istisna şartlarını taşımak kaydı ile dar mükellefler de vergi dışı tutulabilir.

Türkiye'de muafiyet ve istisna konusu Afganistan'a göre daha kapsamlı ele alınmıştır. Türkiye gelir vergisinde yer alan muafiyetler; Esnaf Muafılığı, Diplomat Muafılığı, Serbest Meslek Kazancı Muafılığıdır.

Türkiyede gelir vergisinde yer alan istisnalar ise; PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası, Sergi ve Panayır Kazançları İstisnası, Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası, Elçilik ve Konsolosluk Çalışanlarına Ücret İstisnası, Ücretlerde İstisnalar, Telif Kazançları İstisnası, Gayrimenkul Sermaye İradında İstisnalar, Menkul Sermaye İratlarında İstisnalar, Değer Artış Kazançlarında İstisnalar, Arızı Kazançlarda İstisnalar, oluşmaktadır.

### 3.8. Afganistan'da Kazancın Tespiti ve İndirilecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 'Vergilendirilebilir Gelirin Tespiti' başlıklı ikinci bölümü vergilendirmede temel alınacak gelir ve giderlere ilişkin açıklamaları kapsamaktadır. Vergilendirilebilir gelir: gelir toplamından, muafiyetler ve kesintilerin düşülmesi olarak tanımlanmaktadır (İntizar, 2005: 26).

Afganistan'da dar mükelleflerin (ikametgahı bulunmayanlar) Afganistan kaynaklı gelirlerinin Gelir Vergisi Kanununa göre hükme bağlanmıştır.

Afganistan kaynaklı gelirleri;

- Kredi, mevduat, yatırım vb. den elde edilen faizler,
- Mukim işlerden alınan kar payları,
- Hizmetler için alınan ücret, maaş, serbest meslek kazançları,
- Herhangi bir satıştan alınan komisyonlar,
- Yönetim ücreti, telif ücreti, mineral, petrol veya diğer kaynakların keşfi hakkı nedeniyle ortaya çıkan gelirler.

Vergilendirilebilir kazancın tespitinde ikinci önemli unsur olan giderler, kanunda düzenlenmiştir. Giderlerin, vergilendirilebilir kazancın tespiti sırasında gelirden indirileceğini hükme bağlanmıştır. Buna göre;

Gelir Vergisinin, ikinci bölümünde gelir ve gider unsurları hakkında açıklamalar yaptıktan sonra 'Muhasebe Kuralları' adını taşıyan bölümde verginin hesaplanmasında yapılması gereken muhasebe kayıtları hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

Bir mali yılda vergiye tabi geliri olan bütün gerçek kişiler, ortaklıklar, şirketler, kurum ve kuruluşlar, bütün işletmeler, sahip oldukları gayrimenkul ya da mülklerin ve bütün gelirlerin kayıtlarını tutmak zorundadırlar.

İşletmelere ait olan bütün beyanname, makbuz ve diğer belgelerle birlikte bu kayıtlar, mükellefler tarafından saklanacak ve talep edilmesi halinde Maliye Bakanlığı'nın emrine hazır şekilde tutulacaktır. Bu bağlamda mükellefler, gelir ve gideri ayırt eden ve tahakkuk esasına dayalı muhasebe yöntemine göre gelirlerini hesaplayacaktır.



Maliye Bakanlığı, geliri net şekilde yansıtmak için tutulacak olan kayıtlara yönelik kurallar koyma gerekli olduğu düşünülen raporları talep etme yetkisine sahiptir. Net geliri yansıtabilmek amacıyla vergi kaçakçılığını önleyebilmek için gerekli hallerde, vergi beyannamesi talep edilebilir (İntizar, 2005: 26-28).

### **3.9. Afganistan'da Esnaf Sabit Vergileri**

Sabit vergi, gelire göre vergi yerine mal ve hizmetin satışı karşılığında Gelir Vergi Kanunu'nun 74. Maddesinde yer alan şahıslar tarafından ödenecektir.

Sabit vergi kanunu'nun 74. Maddesinde yer alan faaliyetlerden elde edilen gelir beyannamede gösterilmeyecektir. Sabit vergiyi ödeyecek mükellef yıllık 60 bin Afganilik vergi muafiyetine sahiptir. Bundan dolayı da mükellef gelir muafiyetini sabit vergi ve gelire göre vergi kısmından hesaplamaktadır.

74. madde kişilere vergilerin yeni şeklinin çerçevesini çizmektedir. Sabit verginin uygulanması için kişinin mali yıldan elde ettiği gelirin 3.000.000'den fazla olmaması lazım. Eğer 3 milyon veya üç milyondan fazla olursa gelir ve karına göre vergi ödemekle yükümlü olur (Resuli, 2011: 18-23).

### **3.10. Türkiye'de Vergiden Muaf Esnaftan Yapılan Vergi Tevkifatı**

Esnaf muafılığından faydalanan, kişilerden yapılan mal ve hizmet alımlarında hiç gelir vergisi ödenmeyeceği anlamına gelmez. Bu kişilerden satın alınan mal ve hizmetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden, GVK nun 94. maddesine göre vergi tevkifatı (stopaj) yapılmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken stopaj, sadece mal ve hizmet satışının 94. maddede sayılan kişilere yapılması halinde söz konusu olmasıdır (Arslan, 2004: 66).

GVK'nun 94/13 maddesine göre tevkifat konuları ile vergi oranları aşağıdaki gibidir. Esnaf muafılığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden;

- Havlu, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamulleri, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve her nevi turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas,

firça, yapma çiçek ve benzeri emtia bedelleri veya bu emtianın imalinde	
ödenen hizmet bedelleri üzerinden,	% 2
– Hurda mal alımları için,	% 2
– Diğer mal alımları için,	% 5
– Diğer hizmet alımları için,	% 10
– Mal ve hizmet karışık alımları için,	% 10

### 3.11. Afganistan'da Vergi Kesintisi

Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'nda bir mali yılın herhangi bir döneminde iki ya da daha fazla kişi çalıştıran tüzel kişiler ödeyecekleri ücretlerden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde belirtilen oran ve tarifeler çerçevesinde vergi kesintisi yaparak, kanunda belirtilmiş olan usullere uygun olarak ilgili Maliye Bakanlığı birimlerine ödemekle yükümlüdür. Tüzel kişiliği olmayan şahıs işletmelerinde ise çalışanların sayısına ve ücret tutarlarına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılması yükümlülüğü bulunmamaktadır (Tohi, 2001: 14).

Maliye Bakanlığı tarafından Gelir Vergisi Stopaj uygulamasına ilişkin olan beş numaralı rehberde, hangi ödemelerden kesinti yapılacağı açık olarak ifade edilmiştir. Buna göre, ücret veya maaş formlarıyla çalışanlara yapılan ödemeler kesintiye tabidir. Maliye Bakanlığı, bir hizmet karşılığı verilen her çeşit ödeme ve sağlanan menfaati maaş ve ücret olarak kabul etmektedir. Bunların dışında maaş ve ücretler dolaylı olarak yapılan ödemeleri de içermektedir.

İşverenden çalışana yapılan faydaların mutlaka hizmet karşılığı sağlanmış bir fayda olması gerekir. Ancak hizmetler karşılığında verilmiş olmayan faydalar da olabilir (Tohi, 2001: 15).

Yani işveren tarafından ödenen tüm gerçek harcamalar (ulaşım, yemek, konaklama), üzerinden vergi kesintisi yapılacak bir ücret veya maaş olarak kabul edilmeyecektir.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen formları doldurmak suretiyle, ücret ve kesinti tutarlarını ertesi ayın ilk 10 günü içerisinde beyan etmek ve Maliye Bakanlığı'nın ayrı bir veznesi olmadığından ve özel bankalar da yetkili

kılınmadığından dolayı, Afganistan Merkez Bankası'na makbuz karşılığında ödemek zorundadır. İşveren her bir çalışanına; kesinti miktarı, işverenin adı, adresi, vergi kimlik numarası ile çalışanın adı, adresi, toplam ücreti veya ücret miktarını gösteren “Yıllık Ücret ve Vergi Beyanını” verecektir. Bu formun bir nüshasını da Maliye Bakanlığı'na vermek zorundadır (Tohi, 2001: 15).

### 3.12. Türkiye'de Vergi Kesintisi

Yıllık beyannameye dahil edilmiş olan kazanç ve iratlardan bu kanuna göre tevkif edilen vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir. İlgili tevkifatların neler olduğu her gelir unsurunun sonunda ve ayrıca muhtasar beyanname bölümünde açıklanmıştır (Doğrusöz, 1992: 77).

Ticari ve meslek kazançlardan ödenecek geçici vergi bulunurken o dönem tevkifatları hesaplanan geçici vergiden düşülebilmektedir. Geçici vergiden düşürülen vergi tevkifatlarının beyanname üzerinden hesaplanan vergiden düşürülmesi söz konusu olamaz. Aksi halde tevkifatlar hem geçici vergiden hem de beyan üzerinden hesaplanan vergiden indirilmiş olacağından mükerrer indirim yapılmış olur.

Mahsubu yapılan miktar gelir vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark, vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine ret ve iade edilir.

Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya naklen yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir.

Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, gelir elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilmesi gibi belli haller çerçevesinde de kullanılabilir.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması şartıyla, yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibariyle yapılır. İkmalen veya resen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılır. Aranan

belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmaz (Doğrusöz, 1992: 77).

Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, Türkiye'de yıllık beyannameyle bildirilen kontrol edilen yabancı kurum karı üzerinden hesaplanarak gelir vergisinden mahsup edilebilir. Mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden gelir vergisinden fazla olamaz (GVK. md.121).

### **3.13. Afganistan'da Kurumlar Vergisi**

Birden fazla kişinin birleşmesi ile oluşan ortaklığın ticari faaliyetlerinden dolayı elde ettikleri karlardan veya katlandıkları zarardan doğan vergi türüdür. Buna göre ortak; şirket hissesi olan kişi iken şirket tüzüğü, ortakların kabul ettiği ve bunların çerçevesinde çalışmaya taahhüt ettikleri kanun ve kuralların toplamıdır. Ortaklık ise; bütün ortaklar bireysel olarak veya toplam halinde şirketin bütün borçlarını ödemek zorundadırlar (Envari, 2008: 75).

### **3.14. Türkiye'de Kurumlar Vergisi**

Kurumlar vergisinin konusu kurumların kazancıdır. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır (KVK m.1). Bir başka ifade ile, gelir unsurları gerçek kişiler tarafından elde edildiği takdirde gelir vergisine tabi tutulur. Aynı gelirler tamamen veya kısmen bir kurum tarafından elde edildiği takdirde kurumlar vergisi alınır (Özbalcı, 1987: 158).

Kurumlar vergisi mükellefleri beş gruba ayrılmaktadır (KVK m.2). Sermaye şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, kooperatifler, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır.

İş ortaklığı belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşme ile kurulur ve yüklenilen işin bitimi ile sona erer. İş ortaklığından söz edebilmek için ortaklardan birinin mutlaka kurum olması gerekir. İşin bitiminde ortaya çıkan ortaklık kazancı, işin bittiği yılın kazancı olarak yıllık beyanname ile beyan edilir ve kurumlar vergisi ödenir. Kurumlar vergisi sonrası kalan kazancın, kurumlar vergisi beyanname verme

süresi içinde ortaklara dağıtıldığı kabul edilir. İş ortaklıklarının gerçek kişi ortaklarının ortaklığın kazancından aldığı kar payı menkul sermaye iradı sayılmıştır (GVK m. 75/2). Kurum veya şahıs şirketi statüsündeki ortaklarının ortaklık kazancından aldıkları paylar ise, elde edenin statüsüne göre kurum kazancı (iştirak kazancı) veya ticari kazanç olarak nitelendirilir (Ulusoy, 1987: 162).

Kooperatiflerde kar dağıtımını mümkün olmadığından gelir gider farkının ortaklara iadesi söz konusudur. Buna risturn de denilir. Risturn istisnası sadece tüketim, üretim ve kerdi kooperatiflerinin ortaklarına dağıttığı risturnlar ile sınırlandırılmış ve bu kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Risturn; tüketim kooperatiflerinden satılan mal karşılığında fazla alınan paranın, kredi kooperatiflerinde faiz farklarının, istihsal ve satış kooperatiflerinde ise verilen avanslar ile satış fiyatları arasındaki farkların ortaklara iade edilmesini ifade etmektedir (Yıldız, 2006: 161).

Paylı komandit şirkette komandite ortaklara ait kar payı, bu ortaklarca ticari kazanç olarak beyan edilerek gelir vergisi ödenir. Anonim ve limited şirket ortaklarının kar payları ile paylı komandit şirketin komanditer ortağının kar payı ise menkul sermaye iradı olarak işlem görür. Söz konusu ortakların kar payı, ortaklara dağıtılırken anonim, limited ve paylı komandit şirket tarafından gelir vergisi kesintisine (2014 yılında %15 oranında) tabi tutulur. Dağıtılan kar payının yarısı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Kalan yarısı beyan sınırını aştığı takdirde kar payı sahibi ortaklar tarafından yıllık beyanname ile beyan edilir. Yıllık beyanname hesaplanan gelir vergisinden kar payının tamamı üzerinden kesilmiş olan gelir vergisi mahsup edilir (GVK 75/1, 22/2, 94/6).

### **3.15. Afganistan'da Gayrimenkul Sermaye İradı**

İş yerleri gerçek veya tüzel kişilere ticari faaliyet veya kiralama amacıyla verildiğinde elde edilecek tutar aşağıdaki gibi vergilendirilir.

- Aylık kira tutarı 10.000 ile 100.000 Afgani arasında ise, vergi miktarı % 10'dur.
- Kira tutarı 100.000 Afgani'nin üzerinde ise, toplam tutardan % 15 vergi alınır.

- Kiralardan elde edilen Maliye Bakanlığı yürütmeye uygun vergilendirme ile sorumlu tutmaktadır.
- Sözü geçen vergiyi kiracı öder fakat kiraya veren sorumlu tutulur. Kiracıya verilen makbuz kiracı ve kiraya verenin arasında sorun çıkarsa kira bedeli olarak ilgili makama gösterilir.

Ödenmesi gereken vergi miktarı belirlenen tarihten itibaren 15 gün içerisinde ödenmez ise kiralayana ait hakkın bir kira sözleşmesi veya benzer sözleşmeler ile Maliye Bakanlığına transfer edilecektir. Ödenecek verginin elde edilmesi, kiralayanın varlığının sahipliği Maliye Bakanlığına geçici olarak transfer edilmesi ile gerçekleştirilir. Resmi olarak gerçekleşmesi için ise Maliye Bakanlığı'nın devletin temsilcisi olduğunu belirten bir yazının yazılmasıyla gerçekleştirilir. Eğer kiracı, Maliye Bakanlığı'nın yazısını aldıktan sonra 30 gün içerisinde söz konusu vergiyi ödemezse, kiralayanın kira sözleşmesindeki veya benzeri sözleşmelerdeki hakkı, Maliye Bakanlığı'na transfer edilerek, kiracı kira bedelini ödemediği için, mülkiyetten çıkarılacaktır (Gövs, 2000: 208).

### **3.16. Türkiye'de Gayrimenkul Sermaye İradı**

70. maddede sayılan mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığında alınan kira gelirleri gayrimenkul sermaye iradıdır.

Mal ve haklardan elde edilen kira gelirinin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilenebilmesi için bunların kiraya verenin ticari veya zirai işletmesine kayıtlı olmaması, yani, şahsi mal varlığında olması gerekir.

Bu kişilerin kira geliri istisna tutarını aşarsa, aşan kısım yıllık beyanname ile bildirilir. Konut istisnasından yararlanamayanlar ise elde ettikleri kiranın tamamını beyan ederler. Gayrimenkul ve malların (arazi, dükkân, tekne, otomobil vs.) kişi ve kurumlara kiraya veren ve kira gelirlerinden kesinti yapılan kişilerden yıllık kira geliri ilgili yıl beyan sınırını (2014 yılında 27.000 lirayı) aşmayanlar için yıl içinde kiracılar tarafından yapılan gelir vergisi kesintisi ile yetinilir (Öner, 2006: 93-95).

Konut dışı kira gelirinden (2014 yılında 1.400 lirayı) aşmazsa yıllık beyanname vermezler. Aşarsa, kira gelirinin tamamını beyan ederler.

Kirayı ödeyen gerçek ya da tüzel kişi vergi sorumlularından biri olmalıdır. Kiracı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde sayılan vergi sorumlularından biri değilse, kira bedelini kesinti yapmaksızın kiraya verene öder.

Kirayı elde eden gerçek kişi olmalıdır. Dernek ve vakıflar ile kooperatifler hariç, kurumlar vergisine tabi olsun olmasın tüm tüzel kişilerin kiraya verdikleri gayrimenkullerin kira bedellerinden kesinti yapılmaz. Kira gelirlerinde kesinti gayrisafi tutar üzerinden yapılır. Halen uygulanan kesinti oranı %20'dir.

Kira gelirlerinin tamamından ödeme sırasında gelir vergisi kesilmiş olan gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettiği kira gelirlerinin gayrisafi tutarı ilgili yıl beyan sınırını (2014 yılında 27.000 lirayı) aşmazsa, kira gelirleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermezler (Öner, 2006: 93-95).

### **3.17. Türk ve Afgan Kazanç Vergisi Benzerlikleri**

Afgan ve Türk vergi sistemlerinde işletmelerin faaliyetlerini yürütebilmeleri için gerekli harcamalar ve giderler söz konusudur. Şöyle ki;

- Ücret ve maaş giderleri,
- Personel harcamaları ( haklar gibi),
- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri,
- Kırtasiye, ilan ve reklam giderleri,
- Demirbaş ve kira giderleri,
- Sigorta ve finansman giderleri,
- Faiz ve komisyon giderleri gibi harcamalar her iki ülke vergi sisteminde de aynı sebepler, etkenler dolayısıyla giderler olarak kabul edilmektedir.

Afgan ve Türk vergi sistemlerinde ticari kazancın tespitinde kabul edilmeyen giderler arasında uyum söz konusudur. Şöyle ki;

- Kişisel seyahat harcamaları,
- Mükellefin ailesinin yararına alınan hizmetler karşılığında kişilere ödenen ücret ve bedeller,
- Mükellef ailesinin yaşam, kaza ve sağlık sigortaları harcamaları her iki ülkede de uygulamadaki sistemdir.

### 3.18.Türk ve Afgan Vergi Sistemi Arasındaki Farklılıkları

Türk Vergi Sistemi ve Afgan Vergi Sisteminin arasındaki unsur farklılıkları aşağıdaki gibi ele alınmıştır:

- Afgan Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Kanunu Amir Amanullah Han döneminden bu yana başlamıştır.
- Türk Vergi Sisteminde ayrı bir Gelir Vergisi Kanunu 1950 yılında yürürlüğe girmiştir.
- Türk Vergi Sisteminin Konusu ise gelir vergisi kanunun "Gelirin Unsurları" başlığı altında toplatılarak uygulamaya konulmuştur.
- Afgan Gelir Vergisi Kanunu ilk olarak 1965 tarihinde 25 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun birtakım değişikliğe uğradıktan sonra son halini 26 Kasım 2005 tarihinde 867 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak almıştır.
- Cumhuriyet ile başlamış ve en son KVK'nda 2006 yılında son değişiklik yapılmıştır.

Afgan Vergi Sisteminde mali yıl içerisinde kanun hükümlerine uygun olarak son üç yıldan birinde yapılan üretim masrafları (üretim, stoklama vb.) vergilerden indirilebilir hükmüne yer verilmiştir.

Türk Vergi Sisteminde götürü gider uygulamasına yer verilmiştir. Yukarıda belirtilen genel giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın **binde beşini** aşmamak şartıyla yurt dışındaki işlerine karşılık belgelendirmedikleri masraflarını götürü olarak indirebilirler.

Türk Vergi Sisteminde teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler gider yazılmaz.

#### *Afgan ve Türk Vergi Sistemi Arasındaki Mükellefiyet Hükümleri:*

- Afgan Vergi Sisteminde Afgan vatandaşı olsun ya da olmasın Afganistan'da doğan mali yıl içerisinde elde ettiği tüm gelirlerden sorumludur.



- Afgan Vergi Sisteminde ikamet etme(mukim) süresi mali yıl içerisinde 183 gün olarak kabul edilmiştir.
- Türk Vergi Sisteminde ise ikamet etme (mukim) süresi 6 aydır. Bu 6 aylık süreyi aşanlar tam mükellef olarak vergiye tabi tutulurlar.
- Afgan Vergi Sisteminde ise tam mükellefiyet ile ilgili herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.
- Türk Vergi Sisteminde kimlerin tam mükellefiyet kapsamında değerlendirileceğine ilişkin detaylı bir şekilde açıklamalara yer verilmiş olup, kişiler ya tabiiyet esasına göre veya ikametgah esasına göre tam mükellef sayılabilir.

## SONUÇ

Vergi devletlerin temel kamu ihtiyaçlarından başlayarak toplumun daha yüksek yaşam standartlarına ulaşmasına yönelik yapılmasına ihtiyaç duyulan tüm kamu harcamalarını karşılayabilmek ve gerektiğinde ortaya çıkan makro ekonomik dengesizliklerle mücadele etmek adına doğrudan veya dolaylı olarak egemenliği altında bulundurduğu kesimlerden zora dayanarak ve karşılıksız şekilde aldığı ulusal para cinsinden ifade edilen iktisadi değerlerdir.

Vergi, devletlerin sahip olduğu en önemli gelir kaynağıdır. Gün geçtikçe artan kamusal hizmetler sonucu devlet bu hizmetleri yerine getirmek için yeni finansman kaynakları bulmaya çalışmakta ya da varolan finansman kaynaklarından elde ettiği gelirleri arttırmaya çalışmaktadır. Şüphesiz, en temel finansman kaynağı vergi gelirleri olduğu için, vergi gelirleri arttırılmaya çalışılmakta, vergi oranları yükseltilmekte, bazen de yeni vergiler konulmaktadır. Fakat yüzyıllardan beri her toplumda vergiye karşı bir direnç olmuş ve fazla vergi vermek istenmemiştir. Böyle bir ortamda bir tarafta kamusal hizmetleri yerine getirebilmek için daha fazla vergi almak isteyen devlet ile daha az vergi vermek isteyen mükellef arasında sürekli bir mücadele yaşanmıştır. Durum böyle olunca da devlet hedeflediği geliri elde etmek amacıyla çeşitli tedbirler alma yoluna gitmiştir.

İnsanların ve piyasaların teknik gelişmeler ile birlikte önceki dönemlere nazaran iletişimleri, etkileşimleri ve bütünleşmelerini daha hızlı ve daha derin bir şekilde gerçekleştiren küreselleşme süreci, bütün dünya ekonomilerini etkilediği gibi ülkelerin ekonomik ihtiyaçları doğrultusunda oluşturdukları vergi sistemlerini de etkisi altına almıştır.

Devletin, adalet, güvenlik gibi klasik fonksiyonları yanında, ekonomik istikrarı sağlamak, kalkınmayı devamlı kılmak ve gelir dağılımında dengeyi sağlamak gibi çağdaş fonksiyonları gerçekleştirmek için gelire ihtiyacı bulunmaktadır.

Vergi, günümüz çağdaş devlet anlayışından beklenen hizmetlerin yerine getirilebilmesi için gerekli olan finansmanın sağlanmasına yönelik en önemli araçlardan biridir. Bir taraftan devletin saygınlığını sürdürmesini ve kanunların

gerektiği şekilde uygulanmasını sağlamak, diğer taraftan da adil bir vergi uygulaması içerisinde sosyo-ekonomik fonksiyonların daha etkin bir şekilde sürdürülebilmesini gerçekleştirmek için sahip olunan gelirlerin iyi değerlendirilmesi zorunluluğu vardır.

Vergiler, yalnızca devlet gelirlerini oluşturan yükümlülük şekli değil, aynı zamanda ekonomik hayatı düzenleyen, kalkınmanın sürdürülmesini, gelir dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesini veya refahın yaygınlaştırılmasını sağlayan birer araçtır.

Vergilerin ne zaman, kimlerden ve ne kadar alınacağı kanunlarda belirtilir. Bir sanayici ile bir çiftçinin kazancı aynı olmayacağından devlete vermeleri gereken vergiler de farklı olacaktır. Devlet anayasadaki kanunlara göre herkesten gelinine göre vergi alır. Devletin, kendi kaynakları ile ülke için gerekli olan yatırımların tamamını yerine getirmesi mümkün değildir. Bu nedenle devletin bu konuda vatandaşın desteğine ihtiyacı vardır. Vatandaşlardan alınan vergiler yine toplum yararı için devlet tarafından kullanılır.

Afganistan'da Gelir Vergi Kanunu ilk olarak 1965 tarih ve 25 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Türkiye'de 1950 yılında gerçekleşen Büyük Vergi Reformu ile Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunları kabul edilerek yürürlüğe girmiş altmış beş yıldan beri yapılan bazı ek ve değişiklikler ile zamanımıza kadar gelmiştir.

Afganistan'da Gelir vergisinin konusu, bu kanun hükümleri uyarınca Afganistan sınırları içerisinde ikamet etsin ya da etmesin, tüm kişiler ile limitet şirketlerin ve diğer yasal kurum ve kuruluşların Afganistan'dan doğan ve bir mali yıl içerisinde elde ettiği gelirlerdir. Türkiye'de Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve doğrudan veya dolaylı bir şekilde verginin kaynağını teşkil eden iktisadi kıymet veya servet niteliğindeki unsurlardır. Kısaca, üzerinden vergi alınan her şey verginin konusudur.

Ele aldığımız tez konusu neticesinde Afganistanda ki vergi tarifesi muafiyetten başlanılarak % 10'a kadar gerçek kişileri vergi dilimine koymaktadır fakat Türk vergi sistemi ise % 15 alt dilimden başlayarak % 35'e kadar vergi dilimine uygulanmakta olup, toplumsal dengesizliği bir nebze de olsa korumaya

çalışmaktadır. Bu her iki ülkede de yapılan uygulama neticesinde de vergi adaleti tam olarak sağlanmış olduğunu söyleyemeyiz. Vergi dağılımından sonra kişi geliri yüksek olan bir insanın % 35 den vergi ödemesi ona çok şey hissettirmese de orta gelirli bir kişinin aylık kazancından % 15 gibi bir kesinti kişiye çok fazla gelmesinden dolayı mali dengesini bozmaktadır bu yüzden bu iki ülkede ve diğer Avrupa ülkelerinde de bu adaletsizliği ve vergi gelirlerinin daha adil dağılımı için farklı vergi geliri kalemleri üzerinde çalışma yapılması gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Tezde elde edilen neticeler nihayetinde, vergi tüm ülkelerin en önemli gelir kaynağını oluşturduğu sonucuna ulaşılmıştır. Türkiye ve Afganistan ele alındığında her iki ülkenin de ciddi gelir kaynağını vergiler oluşturduğunu görmekteyiz. Çiçekler ilgi ile, çocuklar sevgi ile, ülkeler vergi ile büyürler.

## KAYNAKÇA

Adibeş, Cuma (2013). Muafiyet Kavramı, Esnaf Muafılığı ve 6322 Sayılı Kanunla Esnaf Muafılığında Yapılan Yenilikler, Vergi Sorunları, 2013, 294: 78.

Afganistan Ministry of Finance (2005). Applying For an Exemption From Taxation, <http://www.mof.gov.af/tax>, (02.10.2014).

Afganistan Ministry of Finance (2005). General Presidency of Revenue, <http://www.mof.gov.af/tax>: (25.08.2014).

Afganistan Ministry of Finance (2005). Announcement, New Tax Incentives For Investors, <http://www.mof.gov.af/tax>, (15.09.2014).

Afganistan Ministry of Finance (2005). Question and Answers Relating to Wage Withholding Tax, <http://www.mof.gov.af/tax>, (25.10.2014).

Afganistan Ministry Of Finance, (2015). <http://mof.gov.af/fa/page/476/1146> (20.4.2015).

Akdoğan, A. (2011). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Ankara: Gazi Kitap Evi.

Akdoğan, A. (1995). Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması. Ankara: Gazi Büro Kitabevi.

AKBANK, (1980). Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi (1923-1978), İstanbul: Akbank Kültür Yayınları.

Altaş, S. (2012). Yeni TTK'da Limited Şirket Kuruluşu İçin Öngörülen Yenilikler ve Değişiklikler, Mali Çözüm Dergisi, (118): 118-204.

Arpacı A. Ö. (2010). Kurumlar Vergisi Mükellefi Olarak İktisadi Kamu Kuruluşları İle Dernek Veya Vakıflara Ait İşletmeler. Mali Çözüm Dergisi. (97):169.

Arpacı, Altar Ömer. Kurumlar Vergisi Mükellefi Olarak İktisadi Kamu Kuruluşları İle Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/97malicozum/7%20altar%20omer%20arpaci.pdf> Erişim Tarihi: (02.12.2014).

- Arslan, M. (2012). Türk Vergi Sistemi. Bursa: Nobel Yayın.
- Duran, Erdem. (2013) . Vakıf ve İktisadi İşletmelerinde Muhasebe ve Vergilendirme Düzeni, Ankara: Detay.
- Doğrusöz, A. Bumin. (1992). Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme (Stopaj), İstanbul.
- Envari, Dost Muhammed. (2008). Şirketler İktisadı. Kabul: Bayheki Yayın.
- Erginay, Akif. (1988). Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Erdem, D. (2013). Vakıf ve İktisadi İşletmelerinde Muhasebe ve Vergilendirme Düzeni. Ankara: Detay.
- Farzam, Fida. (2007). Kamu Maliye. Afganistan: Belh Kitabevi.
- Farüki, Ahmad Ferid. (1997). Afganistan vergi prosedürleri yoluyla. Afganistan: Belh.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) (2014a). Tarife Sistemi. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1431> (10 Ekim 2014).
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) (2014b). Tarife Sistemi. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1431> (10 Ekim 2014).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2013). Menkul Sermaye İradı Elde Edenler İçin Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2013menkulsermaye.pdf> Erişim Tarihi: (15.12.2014).
- Gülay, A. (1998). Kurumlar Vergisindeki İstisna Muafiyet ve Teşviklerin Ekonomik Gerekçeleri ve Kurumlar Vergi Yükü Üzerine Etkileri, Yüksek Lisan Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ğanizade, Mesud. (2010). Para ve Maliye. Kabul: Ahmedi Yayınevi.
- Işık, A. (2004). Kamu Maliyesi Ders Notları. Sakarya: Sakarya Yayınevi.
- Işık, A, K. Karayılmazlar, E. Ve Işık, H. (2005). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları
- İntizar, Aborayhan. (2005). Ekonomi Temelleri. Afganistan: Belh Kitabevi.

- İrfan, V. (2013 ). Kurumlar Vergisi Rehberi. Vergi Sorunları Dergisi. (295): 1-200.
- Hakc, Hayitullah. (1996). Vergilendirme Yöntemleri . Afganistan Kabul.
- Kayacı, . İlaslan, İ. (2013). Kurumlar Vergisi'nin Konusu, Mükellefleri ve Mükellefiyet Türleri. Vergi Sorunları Dergisi. (163), 8.
- Kırbaş, S. (1992). Vergi Hukuku, Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar. Ankara: Adım Yayıncılık.
- Kırbaş, S, (1998). Türk Vergi Sisteminin Sorunları ve neriler. İstanbul: Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını.
- Kuzu, M. (2004). Muafiyet Ve İstisna zerine. [http://www.ekodi\\_alog.com/kamu\\_maliyesi/vergi\\_muafiyeti\\_vergi\\_istisnasi\\_tarhiyati.html](http://www.ekodi_alog.com/kamu_maliyesi/vergi_muafiyeti_vergi_istisnasi_tarhiyati.html) (28.11.2014).
- Kumkale, Rknettın. (2013). *Gelir Vergisi Yasası Tasarısında Ticari Kazanç*. <http://www.alomaliye.com/2013/ruknettın-kumkale-gelir-vergisi-tasarısında-ticari-kazanc.htm> (15.09.2014).
- Nurzad, Feridun. (2002). İktisad Bilgileri. Kabul: Devlet Maatbası.
- Uluatan,  ve Methıbay, Y. (2001). Vergi Hukuku. Ankara: İmaj.
- Ulusoy, Y. (1987). Anonim ve Limited Şirketlerde Kar Dağıtımını ve Vergilendirme. Ankara.
- ner, E. (2014). Türk Vergi Sistemi. Ankara: Seçkin Yayın.
- ner, E. (2013). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Seçkin Yayın.
- ner, E. (2006). Kamu Maliyesine Yeni Bir Bakış (Teori ve Uygulama). Ankara: Seçkin Yayın Evi.
- ncel, M. Kumrulu, M. Çaaan N. (2012). Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Yayın Evi.
- zkan, K. İlhami, İ. (2013). Kurumlar Vergisi'nin Konusu, Mükellefleri ve Mükellefiyet Türleri, Vergi Raporu Dergisi, (163): 50-70
- zbalcı, Y. (1987). Kurumlar Vergisi Kanunu, Yorum ve Açıklamaları. Ankara.

Özkara, M. (2004). Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi. Eskişehir: T.C.Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Özel, S. (2014). Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi Ve Son Değişiklikler. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=51> (25.10.2014).

Pirnian, Hüsan. (2002). Genel Maliye. İran: Kütüp Tiran.

Pihlivan, Osman. (2012). Kamu Maliyesi. Trabzon: Murahhan Yayınevi.

Pehlivan, Osman. (2013). Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi. Trabzon.

Resuli, Hayrullah. (2011). Yaşam ve İktisat. Kabul: Saadet Yayınları.

Şenyüz, D. (2005a). Türk Vergi Sistemi. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Şenyüz, D. (2004). Türk Vergi Sistemi. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Şenyüz, D. Yüce, M. Gerçek, A. (2013). Türk Vergi Sistemi. Bursa: Ekin Kitabevi.

Şenyüz, D. (2005b). En Son Değişikliklere Göre Türk Vergi Sistemi. Ankara: Yaklaşım.

Şenyüz, Doğan. (2001). Türk Vergi Sistemi. Bursa: Ezgi Kitap Evi.

Şikibayii, Ali Rıza. (2005). Genel Maliye. İran: Nur Alem Yayınları.

Tekin, C. Kartaloğlu E. (2010). Kurumlar Vergisi Kanunu. İstanbul.

Tohe, Rawof. (2001). Genel Vergisi. Afganistan: İrat.

Tosuner, M. Arıkan, Z. (2008). Türk Vergi Sistemi. İzmir: Neşa Ofset ve Ambalaj A.Ş.

Tüğen, K. (1996). Verginin Gelişimi ve Demokras. İzmir: Egevizyon.



Tümkaya, Merih. (2013). Sigorta Şirketlerinin KarŐılıkları ve Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Sonuçları. [http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1590957/araklik2013\\_makale4.pdf](http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1590957/araklik2013_makale4.pdf) (08.12.2014).

Volkan A. (2013). Türk Vergi Sistemi. Ankara: Gazi Kitabevi.

Yıldız, A. M. (2006). Kooperatifler İçin Vergi Rehberi. Ankara: Yaklaşım Yayınları.