

T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Azerbaycan Kurumlar Vergisi
ve
Türk Kurumlar Vergisi ile Karşılaştırılması

Babek İSMAYILOV

Enstitü NO: 2501060923

Tez Danışmanı

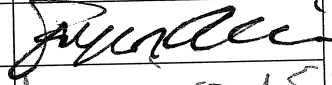
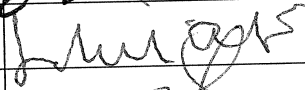



Prof. Dr. Figen ALTUĞ

İstanbul, 2010

T.C
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüz MALİ HUKUK Bilim Dalında 2501060923 numaralı **BABEK İSMAYILOV'UN** hazırladığı “AZERBAYCAN KURUMLAR VERGİSİ VE TÜRK KURUMLAR VERGİSİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI” konulu **YÜKSEK LİSANS/ DOKTORA TEZİ** ile ilgili **TEZ SAVUNMA SINAVI**, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15.Maddesi uyarınca **08/03/2010 PAZARTESİ** günü **Saat: 11:30'da** yapılmış, sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin**KABUL**.....'ne* **OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA** karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ(*)	İMZA
PROF.DR.FİGEN ALTUĞ	KABUL	
PROF.DR.S.ATEŞ OKTAR	kabul	
PROF.DR.ELİF SONSUZOĞLU	kabul	
PROF.DR.DUR SUN ARIKBOĞA	KABUL	
DOÇ.DR.NAGİHAN OKTAYER	kabul	

ÖZ

Birçok vergi sisteminde olduğu gibi Azerbaycan Vergi Sistemi'nde de en önemli vergi türü Kurumlar Vergisidir. Bu sebepten vergi mevzuatındaki düzenlemelerin büyük bir kısmının Kurumlar Vergisi üzerine olduğunu görmekteyiz. 2001 yılında uygulamaya giren Vergi Mecellesinde de Kurumlar Vergisinde ciddi düzenlemeler olmuştur.

Bu tezin konusu, değişen vergi sistemi içerisindeki kurumlar vergisinin yerini belirlemek ve Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi arasındaki farkları ortaya koymaktır. Tez üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde Azerbaycan'ın genel vergi sistemi anlatılmakta; ikinci bölümde Azerbaycan'da uygulanan kurumlar vergisi hakkında bilgi verilmektedir. Son bölümde ise Azerbaycan'da uygulanan kurumlar vergisi ile Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisinin karşılaştırmalı bir değerlendirmesi yapılmaya çalışılmıştır.

ABSTRACT

As being in many tax systems, Corporation Tax is also an important tax type in Azerbaijanian Tax System. For that reason, a large part of the arrangements in the tax legislation could be seen on Corporation Tax. There have been serious arrangements about Corporation Tax in the Tax Code which has putted into practice since 2001.

The subject of this thesis is to determine the location of corporation tax in the varying tax system and examine the differences between applying Turkish corporate tax system. Thesis consists of three parts. In the first section Azerbaijan's overall tax system has described. In the second part, has given information about applying corporation taxes in Azerbaijan. It has been trying to make a comparative assessment between applying Azerbaijanian and Turkish Corporation Taxes in the last part.

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın hazırlanması sırasında bilgisi ve tecrübesi ile yardımlarını esirgemeyen değerli hocalarıma, başta danışman hocam Prof. Dr. Figen ALTUĞ olmak üzere derin teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Ayrıca bu çalışmanın tamamlanmasında bana destek olan her kесе teşekkürlerimi sunuyorum.

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
TABLolar LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

AZERBAYCAN CUMHURİYETİ'NDE VERGİ SİSTEMİ

1.1. Azerbaycan 'da Vergi Mevzuatı.....	3
1.1.1.Azerbaycan'daki Vergi Sisteminin Kuruluşunun Esas Prensipleri.....	4
1.1.1.1. Vergilendirmenin İktisadi Prensipleri.....	4
1.1.1.2. Verginin Hukuki Prensipleri.....	6
1.1.1.3. İdari Prensipler.....	7
1.1.2.Vergilendirmenin Unsurları.....	9
1.1.2.1. Vergilendirmenin Yardımcı Unsurları.....	10
1.1.2.2. Vergilendirmenin Esas Unsurları.....	10
1.1.2.2.1. Verginin Konusu.....	11
1.1.2.2.2. Verginin Matrahi.....	11
1.1.2.2.3. Vergilendirme Dönemi.....	12
1.1.2.2.4. Vergi Oranı.....	13
1.1.2.2.5. Verginin Tarafları.....	14
1.2. Azerbaycan'da Vergiler.....	14
1.2.1.Dolaysız Vergiler.....	15
1.2.1.1. Gelir Vergisi.....	15
1.2.1.2. Kurumlar Vergisi.....	16

1.2.1.3. Emlak Vergisi.....	16
1.2.1.4. Arazi Vergisi.....	17
1.2.1.5. Yol Vergisi.....	17
1.2.1.6. Maden Vergisi.....	18
1.2.2.Dolaylı Vergiler.....	18
1.2.2.1. Katma Değer Vergisi.....	18
1.2.2.2. Özel Tüketim Vergisi	19
1.2.2.3. Sadeleştirilmiş Vergi.....	19

İKİNCİ BÖLÜM

AZERBAYCAN'DA KURUMLAR VERGİSİ

2.1. Kurumlar Vergisinin Konusu, Vergiyi Doğuran Olay ve Verginin Tarafları.....	23
2.1.1.Verginin Konusu.....	23
2.1.2.Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay.....	24
2.1.2.1. Mükellefiyet Çeşitleri.....	25
2.1.2.1.1. Tam Mükellef Kavramı.....	25
2.1.2.1.2. Dar Mükellef Kavramı.....	25
2.1.2.2. Tam ve Dar Mükelleflerin Vergiye Tabi Tutulması.....	26
2.1.2.2.1. Tam Mükelleflerin Vergilendirilmesi.....	27
2.1.2.2.2. Dar Mükelleflerin Vergilendirilmesi.....	27
2.1.3.Kurumlar Vergisinin Tarafları.....	27
2.1.3.1. Verginin Alacaklısı.....	28
2.1.3.2. Verginin Mükellefi.....	28
2.1.3.2.1. Sermaye Şirketleri.....	29
2.1.3.2.2. Kooperatifler.....	30
2.2. Kurumlar Vergisinde Matrahın Tespiti, Vergiye Tabi Matrahın Beyanı ve Vergi Matrahının Hesaplanması.....	30
2.2.1.Kurumlar Vergisinde Matrahın Tespiti.....	30
2.2.1.1. Safi Kurum Kazançlarının Hesaplanması.....	31
2.2.1.1.1. Kurum Kazançlarından Yapılan İndirimler.....	31
2.2.1.1.2. Vergiden İndirilemeyen Giderler.....	33

2.2.1.2. Zararın Aktarılması.....	33
2.2.1.3. Kurumlar Vergisinde Stopaj.....	35
2.2.2.Kurumlar Vergisinde Vergiye Tabi Matrahın Beyanı.....	37
2.2.2.1. Gelir ve Harcamaların Yevmiye Kayıtları.....	37
2.2.2.1.1. Kasa Yöntemi.....	37
2.2.2.1.2. Hesaplama Yöntemi.....	38
2.2.2.2. Vergi Beyannamesi.....	39
2.2.2.2.1. Normal Dönem.....	39
2.2.2.2.2. Özel Durumlarda Verilen Beyanname.....	39
2.2.3.Kurumlar Vergisinin Tarhı.....	40
2.2.3.1. Vergi Oranları.....	40
2.2.3.2. Verginin Hesaplanması.....	41
2.2.4.Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu Yöntemi.....	42
2.3. Kurumlar Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar, Verginin Tahsili.....	45
2.3.1.Kurumlar Vergisinde İstisnalar.....	45
2.3.2.Kurumlar Vergisinde Muafiyetler.....	45
2.3.3.Vergi Tahsilatı.....	48
2.4. Kurumlar Vergisinin Azerbaycan Ekonomisi İçerisindeki Yeri ve Etkisi.....	49
2.4.1. Kurumlar Vergisinin Azerbaycan Ekonomisi İçerisindeki Yeri.....	49
2.4.2. Kurumlar Vergisinin Vergi Rekabetine Etkisi.....	54
2.4.3. Kurumlar Vergisinin Yatırımlar Üzerinde Etkisi.....	55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AZERBAYCAN KURUMLAR VERGİSİ İLE TÜRK KURUMLAR VERGİSİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. Vergileme Unsurları Açısından Karşılaştırma.....	57
3.1.1. Verginin Konusu Açısından.....	58
3.1.2. Vergiyi Doğuran Olay Açısından.....	58
3.1.3. Verginin Tarafları Açısından.....	59
3.1.4. Kurumlar Vergisinin Beyanı Açısından.....	60
3.2. Vergileme Süreci Açısından Karşılaştırma.....	62

3.2.1. Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitindeki İndirimler Açısından	63
3.2.1.1.Menkul Kıymet İhraç Giderleri.....	63
3.2.1.2.Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri.....	63
3.2.1.3.Genel Kurul Toplantıları ile Birleşme, Fesih ve Tasfiye Giderleri.....	64
3.2.1.4.Hisseli Komandit Şirkette Komandite Ortağın Payı.....	64
3.2.1.5.Katılım Bankalarınca Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları....	65
3.2.1.6.Sigorta Teknik İhtiyatları.....	65
3.2.2. Kanunla Kabul Edilmeyen Giderler Açısından	67
3.2.2.1.Özsermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz.....	67
3.2.2.2.Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faizler.....	68
3.2.2.3.Transfer Fiyatlandırılmasıyla Örtülü Sermaye Dağıtımı.....	70
3.2.2.4.Yedek Akçeler.....	75
3.2.2.5.Para ve Vergi Cezaları.....	76
3.2.2.6.Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinden Daha Aşağıya İhracı.....	76
3.2.2.7.Alkollü İçki ve Tütün Mamullerinin Reklam Giderlerinin Bir Kısmı	77
3.2.2.8.Bazı Taşıtların Giderleri.....	77
3.2.3. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu Açısından.....	78
3.2.4. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Açısından.....	79
3.3. Muafiyet ve İstisnalar Açısından Karşılaştırma.....	82
3.3.1. Kurumlar Vergisinde Muafiyetler Açısından	83
3.3.2. Kurumlar Vergisinde İstisnalar Açısından	85
3.3.2.1.İştirak Kazançları İstisnası.....	85
3.3.2.2.Taşınmaz, İştirak Hisseleri ve Rüçhan Hakkı Satış İstisnası.....	88
3.3.2.3.Risturn İstisnası.....	90
3.3.2.4.Emisyon Primi İstisnası.....	91
3.3.2.5.Yatırım Fonu ve Ortaklığı İstisnası.....	91
3.3.2.6. Serbest Bölge Kazançları İstisnası.....	93
SONUÇ.....	94
KAYNAKÇA.....	98

KISALTMALAR

A.e :	Aynı eser
a.g.e. :	Adı geçen eser
a.g.m. :	Adı geçen makale
A.m. :	Aynı makale
ABK :	Azerbaycan Bankalar Kurulu
AC :	Azerbaycan Cumhuriyeti
ACA :	Azerbaycan Cumhuriyeti Anayasası
ACVM :	Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi
AMB :	Azerbaycan Merkez Bankası
AMK :	Azerbaycan Medeni Kanununu
AVK:	Azerbaycan Vergi Kanunu
AVS :	Azerbaycan Vergi Sistemi
AZN :	Azerbaycan Manatı
KDV :	Katma Değer Vergisi
KVK :	Kurumlar Vergisi Kanunu
MB :	Maliye Bakanlığı
NÖC :	Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti
ÖTV :	Özel Tüketim Vergisi
s. :	Sayfa
TVS:	Türk Vergi Sistemi
vb. :	Ve başkaları
vs. :	Ve saire
VUK:	Vergi Usul Kanunu

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Azerbaycan Cumhuriyeti'nde Vergi Prensipleri.....	9
Şekil 2: Kurumlar Vergisinde Stopaj	34
Şekil 3: Kurumlar Vergisinin Bütçe Gelirleri ve Vergi Gelirleri içindeki payı (%).....	51
Şekil 4 : Kurumlar Vergisinin GSMH'ya göre Esnekliği.....	53

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: 2004-2008 yılları arasında vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içindeki yeri ve vergilerin dağılımı.....	20
Tablo 2: Tam ve dar mükelleflerin vergilendirilme şekli.....	25
Tablo 3: Verginin Tahsili.....	49
Tablo 4: Kurumlar Vergisinin Bütçe Gelirleri ve Vergi Gelirleri içindeki payı	50
Tablo 5: Kurumlar Vergisinin GSMH içindeki yeri.....	52
Tablo 6: Azerbaycan ekonomisine yıllar itibari yapılan yatırımlar.....	56

GİRİŞ

1980'li yılların sonunda, Sovyetler Birliği'nin dağılmasıyla birlikte Azerbaycan'da serbest piyasa ekonomisine geçiş süreci başladı. Ülkede kurulmuş olan sosyalizm sisteminin ekonomik yapılanmasını teşkil eden birçok iş alanlarının bir anda kapanması, ülke içinde ciddi bir ekonomik sıkıntı yaratmıştı. Diğer taraftan da geçiş sürecinde ülkedeki siyasi gelişmeler ve 1989'da başlayan Ermenistan'la savaş durumu Azerbaycan'da tam bir bunalım yaşanmasına neden olmuştu. Ancak tüm bunlara rağmen ülkede serbest piyasa ekonomisinin bir gereği olan ekonomik reformlar da yavaş yavaş uygulanmaya başlamıştı. Böylelikle, Azerbaycan Vergi Sistemi'nin de yeniden kurulması zorunluluğu ortaya çıkmıştı.

Her ne kadar zor olmasına bakmayarak vergi konularında Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi vs. bir sıra kanunlar çıkartılmışsa da, hem teknik hem de teorik olarak uygulamalarda yetersiz kalan bu kanunlar genellikle diğer ülkelerin vergi mevzuatlarından uyarlanarak Azerbaycan Vergi Sistemi'ne girmişti. 1996'dan sonra ülkede ekonomik bunalımdan ekonomik istikrara geçiş süreci başladı ve vergi mevzuatı da buna uygun olarak edinilen tecrübeler ve bilgilere dayanılarak yenilenmeye ve gelişmeye başladı.

Son yıllarda vergi kanunlarında, yapılan düzenlemelerle Azerbaycan Vergi Sistemi oluşturulmaya başladı. Azerbaycan'da, özellikle 2001 yılında uygulamaya giren Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi ile dağınık ve düzensiz olan vergi mevzuatı bir araya toplandı.

Bağımsızlığını yeni kazanan bir ülke olan Azerbaycan'ın kısa sürede toparlanması, sosyal ve siyasi istikrarın sağlanması ve yapılan ekonomik reformlarla devamlı istikrarın sağlanması, hatta hayata geçirilen uluslararası enerji projeleri, yabancı yatırımcıların ülkeye ilgisini artırdı. Bu oluşan ortamdan ülkenin maksimum faydayı sağlayabilmesi için, diğer ekonomik araçlarla birlikte Vergi Sistemi'nin de önemi bir kez daha ortaya çıkmış oldu.

Azerbaycan Vergi Sistemi'ni oluşturan vergi türlerinden en önemlisi de Kurumlar Vergisidir. lke içerisinde elde edilen vergi gelirlerinin yarıdan fazlasını kurumlar vergisinin teşkil etmesi, kurumlar vergisinin önemini bir kez daha ortaya koymaktadır.

Böylelikle,  bölümden oluşan tez'in ilk bölümünde, vergi sisteminin genel durumu hakkında kısaca bilgi verilirken, ikinci ve üçüncü bölümlerde tezin esas amacı ortaya konmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde Azerbaycan kanunlarına göre kurumlar vergisinin konusu, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet ve vergi mükellefleri açıklanmaya çalışılmıştır. Aynı zamanda sistemli bir şekilde vergi ödeyicisinin kurumlar vergisinin konusu olan gelirin belirlenmesi kanunlardaki indirimlerin dikkate alınarak verginin matrahının bulunması, bulunan vergi matrahının kanunda belirtilen usulde ve zamanında vergi idaresine beyan edilmesi ve verginin hesaplanması daha anlaşılır olsun diye örneklerle ikinci bölümde açıklanmıştır. nc bölümde karşılaştırmalı bir değerlendirme yapılarak iki vergi sisteminde kurumlar vergisi uygulaması arasındaki benzerlik ve farklılıklar ortaya konmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

AZERBAJYAN CUMHURİYETİ'NDE VERGİ SİSTEMİ

1.1. Azerbaycan 'da Vergi Mevzuatı

Azerbaycan'da vergi mevzuatı, Azerbaycan Cumhuriyetinin Anayasası'ndan (ACA), Azerbaycan Cumhuriyetinin Vergi Mecellesinden (ACVM) ve bunlara uygun olarak çıkartılan diğer kanunlardan oluşmaktadır¹.

“Azerbaycan Cumhuriyeti İnzibati Hatalar Kanunu”nda belirtilen vergi ilişkilerine ait hatalara ilişkin maddeler, “Azerbaycan Cumhuriyeti Suçlar Kanunu”nda belirtilen vergi suçları ile ilgili bölümleri, vergi yükümlülerinin iflası hakkında kanun, bütçe kanunundaki vergilerle ilgili bölümler ve Azerbaycan Cumhuriyeti'nin (AC) taraf olduğu uluslararası vergi anlaşmaları, Vergi Mevzuatını oluşturmaktadır

Serbest piyasa ilişkilerinin gelişmesi vergi mevzuatında değişiklikler yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Azerbaycan Vergi Sistemi'nin (AVS) gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerinin düzeyine çıkarılması için birçok çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaların en önemlisi 2001'de uygulamaya girmiş olan ACVM'dir. Bu kanuna uygun veya onun uygulanması için çıkarılan diğer kanunların bu ACVM'nin maddelerine uygun olması gerekir. Ayrıca mecelledeki maddeler ve çıkarılan vergi kanunları, ACA'na uygun olmalıdır².

Ayrıca, Azerbaycan vergi kanunlarında belirtilen maddeler, AC'nin taraf olduğu uluslararası vergi anlaşmalarının maddeleri ile çeliştiğinde uluslararası vergi anlaşmalarında belirtilen maddeler uygulanır³.

¹ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, Hukuk Edebiyatı Neşriyatı, Bakü, 2008, s. 3.

² Akif Musayev ve Aslan Kahramanov, **Vergi Medeniyeti**, Elm Neşriyat, Bakü, 2004, s. 220.

³ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 4.

1.1.1. Azerbaycan'daki Vergi Sisteminin Kuruluşunun Esas Prensipleri

Vergi sisteminin kuruluşunun temelinde onun önemini belirten genel prensipler durmaktadır. Bu prensipler vergi sisteminin etkin olması için gereken ortamı hazırlamaktadır. Her bir verginin ayrı olarak veya genel olarak kendi fonksiyonunu yerine getirmesi bu prensiplere bağlıdır⁴.

Vergilendirme ilişkilerinde devlet, mükelleflere karşı tek taraflı olarak kanunları tespit eder ve uygular. Ancak, vergi sisteminin prensipleri, toplumun devlete karşı taleplerinin oluşumudur. Bu prensipler, kanunlarla tespit edilmemiş, vergi mevzuatının esasında ve vergi faaliyeti tecrübesi sonucunda ortaya çıkmıştır⁵.

Vergilerin konusunun geniş, çok taraflı ve çok anlamlı olduğu dikkate alındığında, vergilendirme ilişkilerinin her bir alanın kendine özgü prensipler sistemi olduğu söylenebilir. Bu açıdan bakıldığında, vergilendirme prensipleri üç ana başlıkta toplanabilir⁶.

- Vergilendirmenin iktisadi prensipleri,
- Vergilendirmenin hukuki prensipleri,
- Vergilendirmenin idari prensipleri,

1.1.1.1. Vergilendirmenin İktisadi Prensipleri

Vergilendirmenin iktisadi prensipleri, "Vergi yapısı gereği ekonomik bir olaydır. Verginin ekonomideki sermaye birikimi, kaynak dağılımı, ekonomik gelişme ve gelir bölüşümü üzerinde çeşitli etkiler oluşturmaması mümkün değildir. Bu etkiler, verginin yapısal özelliği gereği az ya da çok kendiliğinden oluşabilmekte ve vergi politikası bu etkilerin öncelikle oluşturulması amacına göre de düzenlenmektedir"⁷.

⁴ Afet Mirzeyeva, *Azerbaycan Respublikasının Vergi Hukuku*, Digesta Neşriyat, Bakü, 2007, s. 126.

⁵ A.e., s. 127.

⁶ Fazil Memmedov ve diğerleri, *Vergi ve Vergi Tutma*, CBS Yayınevi, Bakü, 2006, s. 72.

⁷ Ali Rıza Gökbunar, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Sayı 4, (1998), s. 4.

Bu prensipler, *ekonomik özgürlük prensibi*, *adalet prensibi*, *denklik prensibi*, *açıklık prensibi* ve *verimlilik prensibi* olarak beş prensipten oluşur⁸.

Ekonomik Özgürlük Prensibi: mükelleflerin mülkiyet hakkını, bu mülkiyetin dokunulmazlığını ve onun hukukunun devlet tarafından korunmasını esas alır⁹.

Adalet Prensibi: Bir ülkede demokrasinin ve adaletin gelişmesinin ilk şartı adaletli bir vergi sisteminin hakim kılınmasıdır. Vergi adaletinin sağlanmasında devlet, üzerine düşen görevleri yapabilmek için doğal olarak ülke toprakları üzerinde yaşayanlardan belli kıstaslara göre vergi toplamak zorundadır¹⁰.

Denklik Prensibi: Devletin ve vergi ödeyicilerinin istekleri arasında denge sağlayan bir prensiptir. Vergi oranının yükselmesi bütçe gelirlerinin artmasına sebep olur. Ancak, bu yükseliş öyle bir sınıra gelir ki, mükelleflerinin net gelirlerinin tamamı vergi olarak devlete ödenir. Bu ise iktisadi aktifliğin azalmasına, vergiden kaçınmanın ve vergi kaçakçılığının artmasına neden olur. Bunun için de vergilendirmenin bir sınırı belirlenmelidir. Bu sınır da, devlet ve vergi mükellefleri için optimum noktada olmalıdır. Bu noktada mükelleflerin istekleri ile devletin isteği dengelenmiş olur¹¹.

Açıklık Prensibi: Vergi tutarını ve verginin ödenme süresini mükellefin önceden bilmesi gerekliliği ve kanunlardaki değişikliklerle ilgili bilgilendirilmesini kapsamaktadır. Ayrıca vergilerin hesaplanması ve ödenmesinin sadeliğini ve vergi kanunlarında belirtilen yöntemlerden her hangi birisini özgürce seçebilme imkanı sağlamasını içermektedir.¹²

Verimlilik Prensibi: Bu prensibe göre, esasen toplanan vergi tutarının, toplanması için yapılan harcamalardan fazla olması gereklidir. Örneğin, emlak vergisinin toplanmasında bazen toplanan vergi tutarı, vergi matrahının belirlenmesine, mükellefin

⁸ Memmedov ve diğerleri, a.g.e., s. 72.

⁹ A.e., s. 74.

¹⁰ Özden Düzgün, **Vergilendirmede Adalet-Eşitlik İlkeleri Ve İlintili Kavramlar**, (Çevrimiçi), <http://www.Muhasebetr.Com/Yazarlarimiz/Ozden/003/#>, Erişim: 28.05.2008.

¹¹ Memmedov ve diğerleri, a.g.e., s. 74.

¹² A.e., s. 77.

haberdar edilmesine, vergilerin toplanmasına ve denetimine yapılan harcamalardan az olabilmektedir¹³.

1.1.1.2. Verginin Hukuki Prensipleri

Hukuki prensipler, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli ve gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını zorunlu kılar. İşlev olarak, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer almasını sağlayarak, bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırını sağlamada önem kazanmaktadır. Diğer bir deyişle, vergilerin halk temsilcilerinin katıldığı yasama organı tarafından konulabilmesi ile vergilemede keyfiliğin yerini temsil ve hukukun üstünlüğü almalıdır. Devlet açısından verginin hukuki prensipleri, verginin alınması zorunluluğu ve verginin cebri icra yoluyla alınmasının sınırlarını belirlerken aynı zamanda birey yararına da “temsilsiz vergi olmaz”, “kanunsuz vergi olmaz” ve “verginin belirgin olması” gibi ilkelere dikkat ederek sınırları belirlenmektedir¹⁴.

Anayasallık Prensipleri: Buna göre, vergi uygulamaları, anayasanın ilgili bölümleri dikkate alınarak yapılmalıdır. Özellikle de vatandaşların anayasal haklarını gerçekleştirmeye engel olan vergi ve benzeri ödemeler uygulanamaz. AC'nin ekonomik mekanını bozan, malların veya maliye araçlarının Azerbaycan sınırları içerisindeki serbest dolaşımını engelleyen, gerçek ve tüzel kişilerin kanunla engellenmeyen faaliyetlerini sınırlayan veya engelleyen vergiler uygulanamaz. Dolayısıyla vergiler ilgili kanunla uygulanır ve hiçbir kanun da (uluslararası anlaşmalar hariç) anayasaya aykırı olamaz¹⁵.

Genellik Prensipleri: Ülkede yaşayan herkes, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin, kendi gelir ve mallarından vergi vermek zorundadır. Bu ilkeyle ülke sınırları içinde yaşayan herkesin vergi yüküne katılması öngörülmektedir. Çünkü devletin gerçekleştirdiği kamu hizmetlerinin yararları topluma yönelik olup, hiç bir sınırlama

¹³ A.e., s. 75.

¹⁴ Murat Ceyhan, “Verginin Yasallığı İlkesi”, (Çevrimiçi),

[Http://www.Alomaliye.Com/Murat_Ceyhan_Verginin_Yasal.Html](http://www.Alomaliye.Com/Murat_Ceyhan_Verginin_Yasal.Html), Erişim: 28.06.2008.

¹⁵ Mirzeyeva, a.g.e, s. 133.

olmaksızın bütün topluma sunulmaktadır. Günümüzde devlet, topladığı kamu gelirleriyle ile topluma yönelik faydalar sağladığı için, yerli ve yabancı herkesin ödeme gücüne göre kamu harcamalarının finansmanına katılması gerekir¹⁶.

Eşitlik Prensibi: Bireyler genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalıdırlar. Diğer bir ifade ile vergilemede eşitlik prensibi, mükelleflerin, vergi ödeme güçlerini dikkate almak suretiyle vergilendirilmesidir. Bu ilkenin vergilemede adaleti sağlama açısından çok büyük bir önemi bulunmaktadır. Bu prensip, genel vergi yükünün toplumu oluşturan kişiler arasında mükelleflerin kişisel, ailevi ve ekonomik durumlarına göre dengeli bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır¹⁷.

Uluslararası Hukuka Uygunluk Prensibi: Çıkarılan vergi kanunları ilgili konudaki ülkenin katıldığı uluslararası anlaşmalara aykırı olamaz. ACVM'de belirtilen maddeler, AC'nin taraf olduğu uluslararası vergi anlaşmalarının maddeleri ile çeliştiğinde, bu zaman uluslararası vergi anlaşmalarında belirtilen maddeler uygulanır¹⁸.

1.1.1.3. İdari Prensipler

Vergi sisteminin kurulmasının dayandığı ve onun yapısal unsurlarının karşılıklı ilişkilerinin gerçekleştirildiği kurallardır. Lakin her devletin vergi sisteminin idari prensipleri diğer ülkelerden farklıdır. Ancak, tüm ülkelerin hemen hemen vergi sistemlerinde olan genel idari prensipler aşağıdakilerdir¹⁹.

Vergi Sisteminin Bütünlüğü Prensibi: Bu prensibe göre, ülke içinde mallar, iş ve hizmetler, maliye araçları serbest hareket edebilmelidir²⁰. Yani farklı konularda çıkarılan kanunların bir birine zıt olmaması gerekir. Örneğin, gümrük mevzuatıyla ilgili çıkarılan kanunların vergi kanunlarına uygun olması gerekir.

Esneklik Prensibi: A.Wagner, vergilemede esneklik prensibini "Vergileme, mali ihtiyaçlardaki değişmelere uyabilecek ve diğer finansman kaynaklarından

¹⁶ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1991, s. 247.

¹⁷ Memmedov ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 76.

¹⁸ Mirzeyeva, **a.g.e.**, s. 133.

¹⁹ **A.e.**

²⁰ Memmedov ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 76.

karşılanamayan masraf açığına kapatabilecek unsurları kapsamalıdır" şeklinde açıklamıştır²¹. Bu ilkenin varlığını haklı kılan nedenler; uzun süreli yapısal etkenler ve kısa süreli konjonktürel etkindir. Bu etkenler dolayısıyla kamusal ihtiyaçlarda meydana gelen artışların vergilerle otomatik olarak karşılanması gerekir²².

Neumark, vergilemede esneklik prensibini, "Vergilemenin Bütçe Giderlerini Karşılama Politikası ile İlgili Uyum Kabiliyeti İlkesi" şeklinde ele almıştır. Ve "Vergi sistemi, ihtiyaç halinde kısa bir süre içinde vergi hukukuna uygun tedbirler aracılığıyla iktisadi açıdan rasyonel yollarla karşılanamayan normal ölçüyü fazlasıyla geçen, devamlı olarak yeniden veya bir defaya mahsus olağanüstü giderler neticesinde meydana gelen bir fazla ihtiyaç için gerekli ilave gelirleri sağlamaya elverişli olmalıdır" şeklinde açıklamıştır²³.

Vergi Sisteminin Sabitliği Prensibi: vergi sistemi vergi reformları yapılana kadar sabit kalmalıdır. Vergi reformları da, istisnai durumlarda ve çok ciddi bir şekilde tespit edilmiş kurallara göre yapılmalıdır. Genellikle vergi sistemlerinde yapılan değişiklikler yeni vergilendirme döneminde uygulamaya girer²⁴.

Vergilerin Sayısının Çok Olması Prensibi: vergilerin sayısının çok olması devlet tarafından hızlı vergi reformunun hayata geçirilmesine imkân yaratır. Eğer, tek vergi olursa bu durumda, vergi sisteminin esneklik prensibini bozulmuş olur. Ayrıca, bu prensibe uyulması vergilerin birbirini tamamlamasına imkân verir. Yani, bir verginin oranındaki indirim diğer verginin artırımı ile gerçekleştirilebilir²⁵.

²¹ A.e.

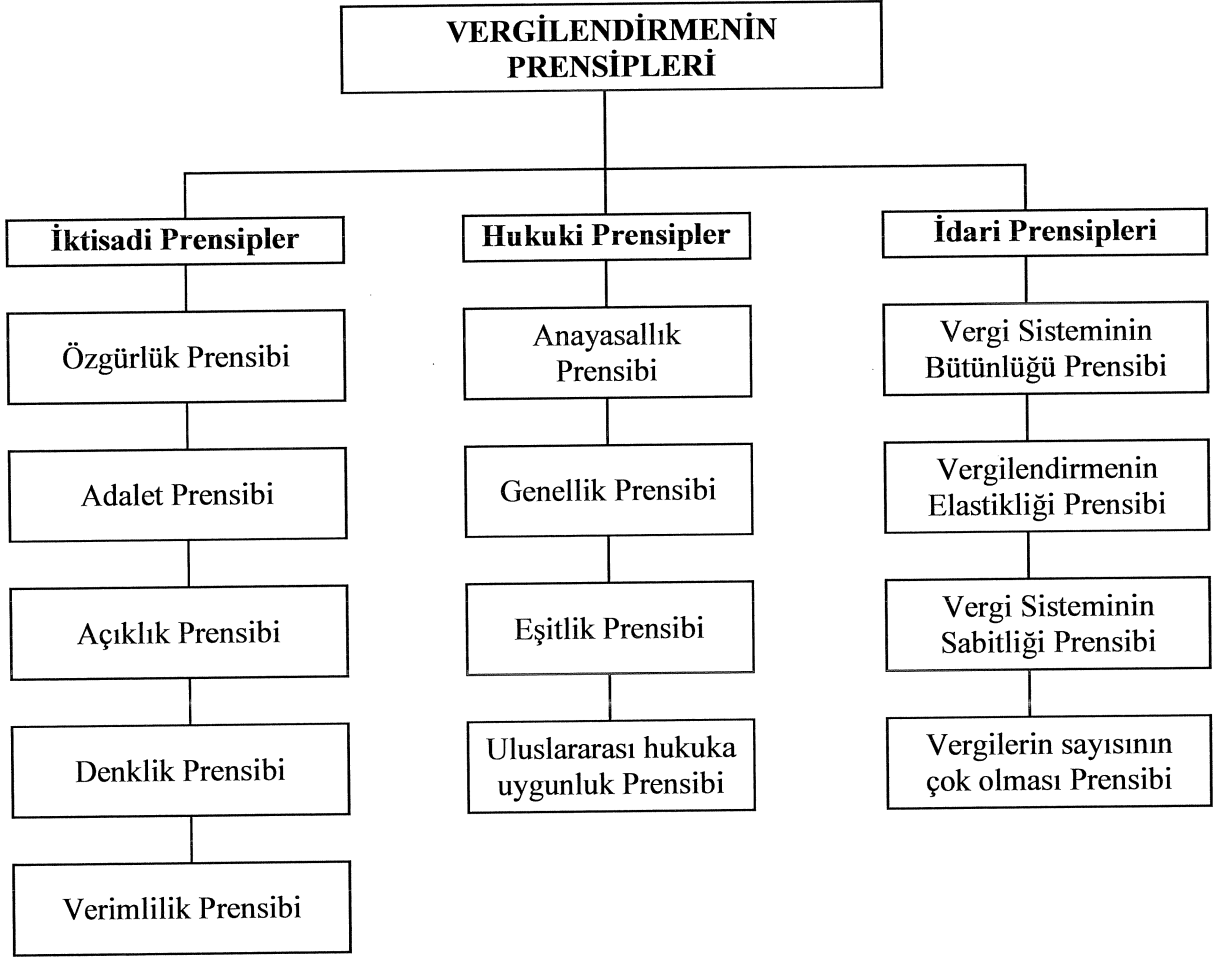
²² Gökbunar, a.g.m., s. 4.

²³ A.m.

²⁴ Memmedov ve diğerleri, a.g.e., s. 76.

²⁵ A.e., s. 77.

Şekil 1: Azerbaycan Cumhuriyeti'nde Vergi Prensipleri



Kaynak: Memmedov ve diğerleri, *Vergiler ve Vergitutma*, CBS Yayınları, Bakü, 2006, s. 74.

1.1.2. Vergilendirmenin Unsurları

ACA'nın 73'cü maddesinde, kanunla tespit edilmiş vergilerin ve benzeri ödemelerin, eksiksiz ve zamanında ödenmesinin herkesin borcu olduğu belirtilmiştir²⁶. Demek ki, vergilendirme işlemi belli bir kanuni çerçevede gerçekleşmekle birlikte, kanunda belirtilen belli unsurların bulunması gerekir. İşte bu unsurlar vergilendirme

²⁶ Azerbaycan Cumhuriyeti Anayasası, Kanun Neşriyatı, Bakü, 2009, s. 20.

unsurları olarak tanımlanmaktadır. Vergi unsurları da kendi içinde esas ve yardımcı unsurlar olarak ikiye ayrılır²⁷.

1.1.2.1. Vergilendirmenin Yardımcı Unsurları

Vergilendirmenin yardımcı unsurların her birinin kanunda belirtilmesine gerek yoktur. Bunların olmaması vergilendirmenin belirli bir kısmında etkili olur. Örneğin, gelir vergisinde vergi taşıyıcısının bulunmaması vergilendirme işleminde hiçbir değişiklik yaratmaz. Yani verginin uygulanmaması söz konusu değildir²⁸.

Vergilemenin, vergi taşıyıcısı, vergi suçları ve cezaları, vergi sorumlusu, vergi kaynağı ve vergi muafiyet ve istisnaları gibi verginin yardımcı unsurları vardır²⁹.

1.1.2.2. Vergilendirmenin Esas Unsurları

Vergilendirmenin esas unsurları olmadan vergi uygulamasından söz edilemez. ACVM'nde bu unsurlar belirtilmiştir. ACVM'nin 12'nci maddesine göre, vergilerin tespit edilmesi için esas vergi unsurlarının tespit edilmiş olması gerekir³⁰. Vergilendirmenin esas unsurları aşağıdakilerdir.

- Verginin Konusu
- Verginin Matrahı
- Vergilendirme Dönemi
- Vergi Oranı
- Verginin Tarafları

²⁷ Memmedov ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 90.

²⁸ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 10.

²⁹ **A.e.**

³⁰ **A.e.**

1.1.2.2.1 Verginin Konusu

Verginin konusunu; gelir, kar, emlak, toprak, arazi, servet, teslim edilmiş malların (işin veya hizmetin) değeri veya bu kanun ile tespit edilen diğer olgular oluşturmaktadır³¹.

Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin elde ettiği gelir, kurumlar vergisinin konusu kurum kazançları, emlak vergisinin konusu kişinin emlakıdır. Kanunda belirtildiği gibi verginin konusunun oluşması bazı şartlara bağlıdır. Bu şartlar şöyle sıralanabilir.

- Mal ve hizmetlerin satışıyla gelir elde etmek
- Emlak sahibi olmak
- AC'nin sınırları içine malların ithali
- Gelirin ve menfaatin elde olunması
- Verasetin intikali vs.

Bu hukuki şartları daha da çoğaltmak mümkündür³².

1.1.2.2.2. Verginin Matrahı

Vergi matrahı, vergi tutarının hesaplanması için esastır. Öyle ki, vergi oranı vergi matrahına uygulanarak vergi tutarına ulaşılır. Vergi matrahının belirlenmesi verginin hesaplanması için çok önemlidir.

Ödenecek verginin hesaplanmasında vergi matrahı önemli bir yer tutar, vergi matrahı, üzerinde bir oran ya da tarife uygulanarak ödenecek vergi miktarının hesaplanmasına yarayan bir ekonomik değer veya fiziki unsurdur. Vergi Matrahı, ekonomik miktar yada parasal değer olan vergilere “advalorem” vergiler, Vergi Matrahı,

³¹ A.e.

³² Mirzeyeva, a.g.e, s. 77.

sayı, adet, metre, metreküp, kilo, ton gibi fiziki ölçülerle belirlenen vergilere de “spesifik” vergiler denmektedir³³.

ACVM'nin 67. maddesine göre, vergi matrahı, dolaysız, dolaylı, şartlı ve paşal yöntemi olmak üzere, dört şekilde belirlenir. Dolaysız yöntemde verginin matrahı kanunla belirtilen şekilde mükellefin beyanı ile belirlenir; dolaylı yöntemde ACVM'nin 67.1 maddesinde belirtilen durumlarda (örneğin, arazi veya binalara girilmesine izin verilmediğinde) verginin matrahı vergi ödeyicisinin faaliyetine uygun olarak benzer faaliyette bulunan diğer vergi ödeyicisinin bilgilerinden yararlanılarak belirlenebilir. Şartlı Yöntem, vergi matrahını tespit ederken, vergi mükellefinin yaptığı faaliyete veya vergiye söz konusu olmayan diğer gelirlerine veya giderlerine bakılmasıdır. Örneğin mükellefin iş yerinin kirasına, aldığı arabasına vs. Paşal yönteminde vergi mükellefinin gelirine ve onun ölçülerine bağlı olmayarak, kanunla belirtilmiş sabit tutarlar üzerinden vergi hesaplanır³⁴.

1.1.2.2.3. Vergilendirme Dönemi

Vergilendirme dönemi bir takvim yılı sayılır.

Bazen birbirine karıştırılan iki terim, vergilendirme dönemi ve vergilendirme süreci aslında ayrı terimlerdir. Bunlar arasında farklılıklar vardır. Vergilendirme dönemi genellikle 1 Ocak -31 Aralık arası geçen süredir. Mali yıl olarak da adlanan vergilendirme dönemi içinde kişiler yaptıkları faaliyetlerinden dolayı vergiye tabi tutulurlar. Vergilendirme sürecinde ise, vergiye konu olan işlemin gerçekleştiği (vergi konusunun oluştuğu) andan başlayarak verginin matrahının belirlenerek, vergi tutarının hesaplanması ve onun tahsiline (veya verginin ortadan kalkması) kadar geçen süre dikkate alınır³⁵.

³³ http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_muafiyeti_Vergi_İstisnası_tarhiyati.html, Erişim: 22.07.2008.

³⁴ Mirzeyeva, a.g.e., s. 79.

³⁵ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 101.

Kanunlarla tespit edilen vergilendirme süreci, onun hesaplanmasını gerektiren hukuki hareketin veya gerçek olayın gerçekleştiği andan başlayarak tahakkuk etmiş verginin ortadan kalkmasına kadar geçen süredir³⁶.

1.1.2.2.4. Vergi Oranı

Verginin matrahı belirlendikten sonra esas mesele matraha kanunda verilen vergi oranlarını uygulayarak, ödenecek vergi miktarını hesaplamaktır. Bu oranlar da ACVM ve diğer kanunlarla tespit edilir.

Azerbaycan sınırları içinde vergi oranları, Vergiler Bakanlığına teklifiyle Mecliste görüşülüp kabul edilerek uygulanır. Ancak, yerel vergilerin (belediye vergilerinin) oranlarını, vergi kanunlarında belirlenmiş sınırlar dahilinde yerel idareler de tespit edebilir. Ayrıca belediyeler kendi sınırları içinde vergi mükelleflerini tam ya da kısmen vergiden muaf edebilir. AVS'ne dahil olan bazı ödemelerin ve gümrük ithalat-ihracat rüsumlarının oranlarını ise Azerbaycan Bakanlar Kurulu (ABK) tespit eder³⁷.

Vergi tutarının belirlenmesi usullerine bağlı olarak, vergi dereceleri, Sabit oran ve Değişken oran şeklinde olabilir. Sabit oran, her bir vergi ödeyicisi için aynı olup sabit oranda vergiye tabi tutulmasıdır. Örneğin, vergi matrahının hacmine bağlı olmayarak kurumlar vergisi oranı %22'dir. Değişken oranlar ise, vergi matrahına çeşitli derecelerin uygulanmasıdır. Günümüzde bu yöntem yaygın olarak kullanılmaktadır. Ancak vergi oranlarının belirlenmesi, vergi yükünün eşitlik ve adalet prensiplerine uygun olarak dağıtılması açısından çok zordur³⁸.

Azerbaycan'da değişken oranlar, artan oranlı ve azalan oranlı olarak iki şekilde uygulanır. Azalan oranlı vergilerde, vergi matrahı arttıkça vergi oranı azalmakta; artan

³⁶ A.e.

³⁷ Mirzeyeva, a.g.e., s. 84.

³⁸ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 9.

oranlı vergilerde ise vergi matrahı artıkça ona uygun olarak oranların da kademeli olarak artar (gerçek kişilerin gelir vergisinde olduğu gibi)³⁹.

1.1.2.2.5. Verginin Tarafları

Vergilendirme yetkisine sahip devlet ve vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu doğan gerçek ya da tüzel kişiler vergi taraflarıdır. Verginin alacaklısı durumunda olan devlet adına vergi dairesi, vergiyi toplamak, vergi ödeyicisi gerçek ve tüzel kişiler ise, kanunlarda belirtilen kurallar ve süreler içerisinde üzerine düşen vergi borcunu vergi dairesine ödemek zorundadırlar⁴⁰.

Vergi ödeyicisi, vergi kanunlarına göre vergiyi ödeyecek olan gerçek veya tüzel kişidir. AC vatandaşı ve/veya yabancı ülke vatandaşı olan kişiler gerçek kişiler olarak adlandırılır. AC'nin veya yabancı devletin kanunlarına uygun olarak tüzel kişilik statüsünde müessese ve teşkilatlar ise tüzel kişi olarak kabul edilir⁴¹.

Tam mükellef vergi ödeyicileri, hem yurt içi kazançları, hem de yurt dışındaki gelirleri üzerinden Azerbaycan'da vergilendirilirler. *Dar mükellef vergi ödeyicileri*, Azerbaycan'da faaliyet gösteren yabancı gerçek veya tüzel kişilikle sadece Azerbaycan sınırları içindeki gelirlerinden dolayı vergiye tabi tutulurlar⁴².

1.2. Azerbaycan'da Vergiler

Azerbaycan vergi sistemindeki vergiler; “devlet vergileri” “özerk cumhuriyet vergileri”, (özerk cumhuriyet vergilerinden kasıt, Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti sınırları içinde toplanan vergiler anlamına gelir) ve “yerel vergiler” olmak üzere üç grupta toplanır⁴³.

³⁹ Memmedov ve diğerleri, a.g.e., s. 93.

⁴⁰ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 8

⁴¹ A.e.

⁴² A.e.

⁴³ A.e., s. 7.

Ayrıca AVS'ndeki vergiler dolaysız ve dolaylı vergiler olarak da sınıflandırılmıştır. Dolaysız vergiler, vergi mükellefi ile ödeyicisinin aynı olduğu, kişi ve kurumlardan elde ettikleri gelir düzeyine göre alınan vergilerdir. Bu vergilerde vergi mükellefinin, kendisine düşen vergi yükünü başkalarına yansıtma olanağı bulunmamaktadır. AVS içindeki, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Arazi Vergisi ve Maden Vergisi dolaysız vergilerdir.

Dolaylı vergiler, mal ve hizmet kullanımından kaynaklanan vergilerdir. Vergiye tabi mal ya da hizmetlerden yararlanan herkes, gelir düzeyi ne olursa olsun aynı oranda vergi öder. Bu vergilerde vergi mükellefi ile ödeyicisi farklıdır. Azerbaycan vergi sistemi içerisindeki, Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi ve Sadeleştirilmiş Vergi, dolaylı vergilerdir.

1.2.1. Dolaysız Vergiler

1.2.1.1. Gelir Vergisi

Azerbaycan sınırları içinde gelir elde eden tam ve dar mükellef gerçek kişiler gelir vergisinin ödeyicileridir. Tam mükellefin hem Azerbaycan'da hem de başka bir ülkede elde ettiği gelirleri Azerbaycan'da vergilendirilir. Ancak dar mükellefin sadece Azerbaycan'da elde ettiği geliri vergiye tabi tutulur.

Gelir vergisine konu olan gelir iki şekilde elde edilir⁴⁴,

- Ücretli çalışarak elde edilen gelirler
- Ücret dışı elde edilen gelirler

Ücretli işle ilgili gelirler, alınan maaşlar, primler, yardımlar, komisyonlar vs. gibi gelirlerdir. Ücret dışı gelirler ise, ya bir iş yeri kurarak ya da ortaklığa katılarak elde edilen gelir ile hiçbir işyeri açmaksızın (örneğin, elde bulunan nakit parayı faize yatırarak vb.) elde edilen kazançlardır.

⁴⁴ A.e., s. 139.

Gelir Vergisi artan oranlı olarak hesaplanmaktadır. Yani gelir arttıkça verginin oranı da artmaktadır. ACVM'nin 55. maddesinde belirtilen ücretli olarak çalışanların elde ettikleri gelirleri genellikle stopaj yöntemiyle kaynaktan kesilerek vergilendirilmektedir. Eğer vergi ödeyicisi iki ve daha fazla yerde ücretli olarak çalışarak gelir elde ediyorsa her bir geliri ayrıca vergiye tabi tutulur⁴⁵.

1.2.1.2. Kurumlar Vergisi

Verginin konusu, tüzel kişilerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri gelirlerdir.

Azerbaycan'da faaliyet gösteren dar mükellef kuruluşlar ile ister Azerbaycan'da ister dışarıda faaliyet gösteren tam mükellef kuruluşlar, ACVM ve başka kanunlarda belirtilen işlemleri gerçekleştirdiklerinde ortaya çıkan kazançları üzerinden Kurumlar Vergisine tabi tutulurlar⁴⁶.

1.2.1.3. Emlak Vergisi

AC'de emlak vergisinin mükellefleri emlak sahibi olan, gerçek ve tüzel kişilerdir⁴⁷.

Tüzel kişilerin emlak vergisi oranı, kurumların sahip oldukları emlakın o günkü net değerinin binde 5'i kadardır. Gerçek kişilerin mülkiyetinde olan emlakın değerinin 5000 AZN'e⁴⁸ kadar olan tutarı, vergiden muaf tutulur. Ancak 5000 AZN'den fazla olması halinde vergi oranı %0,1 olarak hesaplanır⁴⁹.

Emlak vergisi, cari ödemeler şeklinde her üç aylık dönemin ikinci ayının 15'i geçmeden, önceki yıla ait vergi tutarının %25'i oranında peşin vergi ödenir. Hesap

⁴⁵ Dünyamalı Veliyev ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, Azerbaycan Üniversitesi Neşriyatı, Bakü, 2003, s. 183.

⁴⁶ **A.e.**

⁴⁷ **A.e.**, s. 218.

⁴⁸ AZN (Manat)- Azerbaycan Para Birimidir. 1 AZN = 1.87 YTL'dir, 25 Mayıs 2009.

⁴⁹ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 219.

dönemi için devlet bütçesine ödenecek olan vergi tutarı, hesap dönemi içinde 3 aylık dönemlerde hesaplanmış ve ödenmiş tutarlar düşülerek belirlenir⁵⁰.

Gerçek kişilerin cari yıl için ödemesi gereken Emlak Vergisi'ni, bağlı oldukları belediyeler hesaplar ve cari yılın Haziran ayının 1'den önce vergi mükelleflerine bildirirler. Cari yıl için hesaplanan vergi tutarları iki eşit taksitte, cari yılın Ağustos ayının 15'ine ve Kasım ayının 15'ine kadar ödenir. Gerçek kişilerin emlak vergisi belediyelerin bütçesine girerken, kurumların emlak vergisi kayıtlı oldukları vergi dairesine ödenir.

1.2.1.4. Arazi Vergisi

Arazi vergisi toprak sahiplerinin ve toprağı kullananların faaliyetleri sonucuna bakılmaksızın toprak alanına göre her yıl için sabit ödeme şeklinde hesaplanır. AC'nin arazisinde, mülkiyetinde veya kullanımında toprak alanları olan gerçek kişiler ve müesseseler arazi vergisinin mükellefidirler⁵¹.

Tüzel kişilerin mülkiyetinde veya kullanımında olan arazilerden alınan vergiler devlet bütçesinde, gerçek kişilerin topraklarından alınan vergiler ise yerel bütçelerde toplanır.

1.2.1.5. Yol Vergisi

Azerbaycan'a giren ve bu araziden yük ve yolcu taşınması için kullanılan otomobil ve diğer ulaşım araçlarının sahipleri ile Azerbaycan mülkiyetinde veya kullanımında otomobil, otobüs veya diğer ulaşım araçlarının sahipleri, yol vergisinin mükellefi sayılırlar. Yol vergisinin derecesi sabit olmayıp aracın özelliklerine göre değişmektedir⁵².

⁵⁰ Yakup Uslu, "Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunu", TC Bakü Büyükelçiliği Maliye Müşavirliği, Bakü, 2000 (Ekim), s. 133.

⁵¹ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 224.

⁵² A.e., s. 228.

Yabancı devletlerin oto nakliyat vasıtalarından alınacak vergi, Azerbaycan gümrük kapısından geçerken, gümrük kurumlarınca tahsil edilir⁵³.

1.2.1.6. Maden Vergisi

Azerbaycan'da ve Hazar Denizi'nin Azerbaycan'a ait olan kısmında çıkarılan madenlerden maden vergisi alınmaktadır. Maden vergisinin mükellefi, maden elde eden, bu madeni ürünleri satan gerçek ve/veya tüzel kişilerdir⁵⁴.

Maden vergisi, satılan ürünlerin hâsılatı üzerinden ürün cinslerine göre %3-%26 oranında hesaplanmaktadır; (Ham petrol %26, doğal gaz %20, mineral sular %8 vb)⁵⁵. Maden vergileri devlet bütçesine aktarılır. Yalnız, yerel nitelikteki inşaat malzemeleri üzerinden alınan maden vergileri yerel bütçeye aktarılır⁵⁶.

1.2.2. Dolaylı Vergiler

1.2.2.1. Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi (KDV) uygulaması, Azerbaycan'da malların üretimi, işlerin yapılması, hizmetin verilmesi ve piyasaya sunulduğu sırasında onların değerine ilavenin bir kısmının, ayrıca Azerbaycan'a ithal edilen ve vergiye tabi tüm malların değerinin bir kısmının bütçeye aktarılması şeklindedir. KDV, mal üretimi ve ihracının, işin yapılmasının; hizmetin verilmesinin tüm aşamalarında ödenir⁵⁷.

KDV oranı %18 ve %0'dır. KDV aylık hesaplanan bir vergidir. İlgili ayın beyannamesi bir sonraki ayın 20'ne kadar vergi dairesine verilir ve verginin ödemesi de takib eden ayın 20'ne kadar vergi dairesine ödenilir⁵⁸.

⁵³ A.e., s. 231.

⁵⁴ A.e., s. 232.

⁵⁵ A.e., s. 233.

⁵⁶ A.e.

⁵⁷ A.e., s. 183.

⁵⁸ A.e., s. 202.

1.2.2.2. Özel Tüketim Vergisi

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), belirli mal ve ürünler üzerinden oransal olarak alınan bir harcama vergisidir. Üzerine ÖTV konulan mallar genellikle lüks (mücevher, kürk vb.), sağlığa zararlı (alkol, sigara vb.), çevreye zararlı (benzin, fuel oil vb.) mallar olmaktadır⁵⁹.

ÖTV malların satış fiyatına dahil edilen vergidir. Azerbaycan'da üretilen söz konusu malların tüketim vergisi, bunların perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanmaktadır. ÖTV aylık hesaplanan bir vergidir. ÖTV' ye tabi mallar için hesaplanan vergi her hesap döneminden sonraki ayın 20'sinden önce ödenmelidir⁶⁰.

1.2.2.3. Sadeleştirilmiş Vergi

KDV amacı ile sicil kaydı yapılmamış ve önceki üç aylık dilim içerisinde vergilendirilen faaliyetinin hacmi 22 500 AZN ve ondan az olan tüzel kişiler veya her hangi bir tüzel kişilik yaratmadan sadece ticari faaliyet yapan gerçek kişiler, sadeleştirilmiş vergi mükellefidirler⁶¹.

Sadeleştirilmiş Vergi, mükelleflerin satışlarından, hizmetlerin gerçekleştirilmesinden dolayı elde edilen tutarına, Bakü şehri için %4, diğer şehir ve ilçeler ile Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti (NÖC) için %2 oranında uygulanmaktadır⁶².

Sadeleştirilmiş vergi için hesap dönemi 3 aydır. Vergi ödeyicileri, hesap döneminden sonraki ayın 20'sine kadar ödenecek olan vergi tutarıyla ilgili vergi dairelerine beyanname verir ve bu süre içinde vergiyi öderler⁶³.

⁵⁹ A.e., s. 209.

⁶⁰ Nazim Bayragdarov, "Azerbaycan Gelir Vergisi ve Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa, 2005, s. 14.

⁶¹ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 236.

⁶² A.e., s. 220.

⁶³ Bayragdarov, a.g.e., s. 14.

Tablo 1: 2004-2008 yılları arasında vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içindeki yeri ve vergilerin dağılımı (milyon AZN)

	2004	2005	2006	2007	2008
Bütçe Gelirleri	1 509,50	2 055,20	3 868,80	6 006,60	10 762,70
Vergi Gelirleri	1 133,10	1 585,40	2 940,80	4 961,10	6 340,50
Vergi Gelirlerinin Bütçedeki Payı (%)	75%	77%	76%	83%	59%
Gelir Vergisi	221,60	317,40	407,30	588,60	627,20
Gelir Vergisinin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)	15%	15%	11%	10%	6%
Gelir Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	20%	20%	14%	12%	10%
Kurumlar Vergisi	223,40	355,40	1 360,50	2 457,70	2 862,30
Kurumlar Vergisinin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)	15%	17%	35%	41%	27%
Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	20%	22%	46%	50%	45%
KDV	452,70	599,90	737,80	1 179,20	1 910,80
KDV'nin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)	30%	29%	19%	20%	18%
KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	40%	38%	25%	24%	30%
Diğer Vergiler	163,00	312,70	435,20	735,60	940,20
Diğer Vergilerin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)	40%	39%	35%	29%	49%
Diğer Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	20%	20%	15%	14%	15%

Kaynak: Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, **İstatistik Göstergileri**,
<http://www.azstat.org/publications/azfigures/2009/az/020.shtml>, Erişim: 23.09.2009

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi 2004 yılında 1 509,5 milyon AZN olan bütçe gelirlerinin yaklaşık %75'ini yani, 1 133,1 milyon AZN'ni vergi gelirleri teşkil etmektedir. 2005 yılında vergi geliri toplam bütçe gelirleri içindeki oranı %77 olmuştur. 2007 yılında bütçe gelirleri yaklaşık 6 milyar AZN'e ulaşmıştır ki bunun da %83'ü yani yaklaşık 4 961,1 milyon AZN'lik tutarı vergi gelirlerinin payına düşmüştür. Bir sonraki yılda ise bütçe gelirlerinin 10 762,7 milyon AZN'e ulaşmasına karşın, vergi gelirlerinin payı %59 düşmüştür.

Azerbaycan'da uygulanan vergi türleri arasındaki dağılım da tablodan izlenebilir. 2004 yılında Gelir Vergisi toplam vergi gelirlerinin %20'sini oluşturmaktadır. Kurumlar Vergisi, 223,40 milyon AZN ile toplam vergi gelirleri içinde %20'lik bir paya sahiptir. KDV, 2004 yılında %40'lık tutarla vergi gelirleri içinde en büyük paya sahip olanıdır. Geri kalan %20'lik payı da diğer vergiler oluşturmaktadır.

2004-2008 yılları arasındaki Bütçe Gelirlerinin değişimi incelendiğinde sürekli artışın nedeninin büyük ölçüde devletin en büyük gelir kaynağı olan Vergi Gelirlerinden kaynaklandığı görülmektedir. Özellikle Azerbaycan'da uygulanmakta olan vergi türlerinden Kurumlar Vergisindeki yıllar itibariyle artış ve gelirler içindeki payının da yüksek oranlara ulaşması bütçe gelirlerinin şekillenmesinde kurumlar vergisinin önemini ortaya koymaktadır.

Vergi gelirleri içindeki payı yaklaşık %45 olan, bütçe gelirleri içinde de bu kadar yüksek paya sahip olan (yaklaşık %27 civarında olan) Kurumlar Vergisi'nin Azerbaycandaki önemi açıktır.

İKİNCİ BÖLÜM

AZERBAJCAN'DA KURUMLAR VERGİSİ

2.1. Kurumlar Vergisinin Konusu, Vergiyi Doğuran Olay ve Verginin Tarafları

Vergilemede söz konusu verginin esas unsurlarının ortaya çıkması o verginin uygulanmasını gerektirmektedir. Kurumlar Vergisinden söz edebilmek için de verginin konusunun oluşması, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ve diğer esas unsurların oluşması gerekmektedir.

2.1.1. Verginin Konusu

Vergi ödeyicisinin tüm gelirleri (vergiden istisna edilen gelirden başka) ile üretim masrafları bölümünde gösterilen gelirden düşülen giderler arasındaki fark, vergiye tabi olan net kurum gelirleridir⁶⁴.

ACVM'de belirtilen gelir unsurları gerçek kişilerin gelir vergisinin konusunu oluşturan gelirlerle birlikte aynı zamanda tüzel kişilerin kurumlar vergisinin konusunu da oluşturur. Gelir Vergisinde geliri elde eden kişi gerçek kişi olmasına karşın, Kurumlar Vergisinde geliri elde eden kişiler tüzel kişilerdir.

Gelir unsurları ACVM 13.2.16 maddesinde belirtilmiştir. Azerbaycan'da elde edilen gelirin unsurları şu şekilde sıralanmıştır⁶⁵

- Azerbaycan sınırları içerisinde yapılan her hangi bir hizmet sonucu elde edilen gelirler kurumlar vergisinin konusunu oluşturur;
- Azerbaycan'da üretilmiş malların üretici kurum tarafından alıcılara teslim edildiğinde elde edilen gelir kurumlar vergisinin konusunu oluşturan gelirin unsuru olabilir;

⁶⁴ Veliyev ve diğerleri, a.g.e., s. 192.

⁶⁵ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 11-16.

- Sermaye varlıklarının değerlendirilerek elde edilen gelirleri, yani kurumların, kendilerinin ait kıymetli kağıtların değerlendirilmesi sonucu elde ettikleri gelirleri kurumlar vergisinin konusunu oluşturur;
- Azerbaycan sınırları içerisinde kurumların, gayri menkul (taşınmaz malların) satışından veya onların kiralanmasından elde edilen gelirleri kurumlar vergisinin konusunu oluşturur;
- Kurumların Azerbaycan'daki faaliyetleri ile ilgili ortaya çıkan ancak, yukarıda değinilmeyen diğer gelirler, Kurumlar Vergisinin konusunu oluşturan gelir unsuru olabilir;

Azerbaycan'da faaliyet gösteren dar mükellef yabancı müesseseler, bu faaliyetten elde ettiği gelirlerden, masrafların düşülmesinden sonra kalan tutar üzerinden vergi öderler⁶⁶.

Azerbaycan'da faaliyet gösteren tüzel kişilerin, tam ve dar mükellefligi konusunda ACVM'de geniş bir düzenleme getirilmiştir⁶⁷.

Şöyle ki,

- Tam mükellef kurumlar için verginin konusu, hem Azerbaycan'daki, hem de onun sınırları dışındaki kaynaklardan elde ettiği gelirleridir.
- Dar mükellef kurumlar için verginin konusu, yalnız yurt içi kaynaklardan sağlanan gelirleridir.

Yukarıda yazılan kurumlar (Vergi Ödeyicileri), AC kanunlarında (ACVM vs.) belirtilen işlemleri gerçekleştirdiklerinde ortaya çıkan kazançları üzerinden Kurumlar Vergisine tabi tutulurlar⁶⁸.

⁶⁶ Veliyev ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 191.

⁶⁷ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 150.

⁶⁸ **A.e.**

2.1.2. Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Kurum kazancının elde edilmesi kurumlar vergisinin doğduğu andır. Dar mükellefler ve tam mükellefler bakımından bakıldığında kurum kazancının elde edilmesi değişik şekillerde ortaya çıkar⁶⁹.

2.1.2.1. Mükellefiyet Çeşitleri

2.1.2.1.1. Tam Mükellef Kavramı

Bir takvim yılında üst-üste 182 günden fazla ülke sınırları içerisinde olanlar ve bir takvim yılında yabancı bir ülkede AC'i adına devlet hizmetinde olan mükellefler tam mükellef sayılır⁷⁰.

Ayrıca mükellefler, ülke sınırları içinde 182 günden fazla bulunmadıkları durumlarda, o mükelleflerin tam veya dar mükellef olduğu, sırasıyla sürekli yaşadığı yer, esas faaliyetinin merkezi, kesin yaşadığı yer ve vatandaşlığı dikkate alınarak belirlenir⁷¹.

AC'nin kanunlarına uygun olarak kurulan ve ticari faaliyetlerini burada ve/veya yabancı bir ülkede gerçekleştiren, daimi ikametgahı Azerbaycan sınırları içinde olan ve/veya ülke içerisinde idare edilen ve denetlenen tüzel kişiler Tam Mükellef kabul edilir⁷².

2.1.2.1.2. Dar Mükellef Kavramı

ACVM'nin 13.2.6 maddesinde AC'de dar mükellef olarak faaliyet gösteren kişiler şu şekilde sıralanmıştır.

- Azerbaycan sınırları içerisinde faaliyet gösteren diplomatik veya konsolosluk statüsünde olan şahıslar ve aileleri,

⁶⁹ Veliyev ve diğerleri, a.g.e., s. 83.

⁷⁰ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 11-16.

⁷¹ <http://www.taxes.gov.az/ganun/mecelle.shtml>, Erişim: 20.09.2008.

⁷² Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 11-16.

- Azerbaycan sınırlarında tespit edilmiş kurallara göre kayıt yaptırmış ancak ticari faaliyette bulunmayan hayır kurumları ve uluslar arası yardım kuruluşları gibi uluslar arası teşkilatlar veya onların çalışanları,
- Azerbaycan'dan sadece transit yolla diğer bir ülkeye geçen gerçek veya tüzel kişiler,

Bu anlamda Dar Mükelleften kasıt, ikametgahı Azerbaycan'da bulunmayan ve bir takvim yılı içinde devamlı olarak Azerbaycan'da 182 günden fazla oturmayanlardır. Yani Azerbaycan'da yerleşmiş olmayan gerçek veya tüzel kişiler dar mükellef olarak tanımlanmaktadır⁷³.

2.1.2.2. Tam ve Dar Mükelleflerin Vergiye Tabi Tutulması

Tam ve Dar mükelleflerin elde ettiği gelirler farklı şekilde vergilenmesi genel olarak vergi mükelleflerini aynı gelirlerinin değişik ülkelerde çifte vergilendirilmesinin önlenmesi açısından önemlidir. Kanunda da belirtildiği üzere, aynı vergi mükellefinden aynı gelir unsuru üzerinden aynı verginin birden fazla alınması mümkün değildir⁷⁴. Eğer böyle bir durum ortaya çıkarsa bu aynı gelirin çifte vergilendirilmesidir. Bunu önlemek için devletler ikili ve çok taraflı birçok anlaşmalar imzalamışlardır.

Tablo 2: Tam ve dar mükelleflerin vergilendirilme şekli

Mükellef çeşidi	Gelirin elde edildiği yer	Vergilendirildiği yer
Tam Mükellefler İçin	Azerbaycan'da	Azerbaycan
	Azerbaycan Dışında	Azerbaycan
Dar Mükellefler İçin	Azerbaycan'da	Azerbaycan
	Azerbaycan Dışında	Gelirin elde edildiği ülkede

⁷³ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 11-16.

⁷⁴ A.e.

2.1.2.2.1. Tam Mükelleflerin Vergilendirilmesi

Azerbaycan'da faaliyette bulunan yerli tüzel kişilerin, hem Azerbaycan'da elde ettikleri gelirleri hem de Azerbaycan dışında elde ettikleri gelirleri ve merkezi veya iş merkezlerinin herhangi biri Azerbaycan'da bulunan yabancı tüzel kişilerin Azerbaycan'da elde ettikleri gelirleri kurumlar vergisine tabi tutulur⁷⁵.

Tam mükellef olmak için Azerbaycan'da yerleşmiş sayılmak gerekir. Azerbaycan kanunlarına uygun olarak kurulan ve yatırım faaliyetini yurt içinde (merkezi olarak ya da şube veya başka bir şekilde) yapan veya Azerbaycan'dan yönetilen tüzel kişiler yerleşmiş sayılırlar⁷⁶.

2.1.2.2.2. Dar Mükelleflerin Vergilendirilmesi

Merkezi veya iş merkezlerinin herhangi biri yurt içinde bulunan yabancı tüzel kişilerin sadece yurt içindeki gelirleri kurumlar vergisine tabi tutulur.

Kurum kazancı, Azerbaycan sınırları içinde yapılan bir faaliyet sonucunda elde edilmişse, kazancın ortaya çıktığı an; eğer kazanç, Azerbaycan sınırları dışında gerçekleşmişse, kazancın ülkeye getirildiği an (fiilen gelirin tahsil edilmesinden sonra gerçekleşir ki, tahsil esaslı geçerlidir) vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur⁷⁷.

2.1.3. Kurumlar Vergisinin Tarafları

Verginin tanımını oluşturan unsurlardan biri de verginin taraflarının belirtilmesidir. Burada da verginin iki tarafı bulunmaktadır bu tarafların biri aktif vergi süjesi ve her zaman alacaklı durumda olan devlet ve/veya vergilendirme yetkisine sahip kurum ve kuruluşlar; diğer taraf ise vergi ödemekle yükümlü olan ve pasif vergi süjesi durumundaki verginin ödeyicisi, tam ve/veya dar mükelleflerdir.

⁷⁵ Veliyev ve diğerleri, a.g.e, s.122.

⁷⁶ A.e., s. 124.

⁷⁷ A.e., s. 84.

2.1.3.1. Verginin Alacaklısı

Yukarıda da belirttiğimiz üzere verginin alacaklısı devlettir. Devlet adına vergi dairesi bu işi yüklenir. Mükelleflerin kayıtlı oldukları vergi daireleri tarafından vergi hesaplanarak tahsil edilir.

Ayrıca devlet vergilendirme yetkisini başka idarelere de devredebilir; vergilendirme yetkisine sahip olan idare verginin alacaklısı konumunda olur.

2.1.3.2. Verginin Mükellefi

ACVM'nin 103. maddesinde, Kurumlar Vergisi mükellefleri şu şekilde sıralanmıştır⁷⁸.

- Azerbaycan'da bulunan tam ve dar mükellef olan kurumlar,
- Hukuki sıfatı bulunmayan yabancı şahıslar, (ticari faaliyette ortak mevkiinde bulunduğunu ispatlayıncaya kadar kurumlar vergisi ödeyicisi sayılır.)
- Tüzel kişiliği bulunan yabancı kurumlar, (yurt içinde ister kendileri tek başına, isterlerse Azerbaycan Kanunlarına uygun olarak yurt içindeki bir kurumla ortaklaşa yaptıkları işlemlerden dolayı elde ettikleri gelirlerinden dolayı söz konusu verginin mükellefi olurlar.)

Azerbaycan Medeni Kanunu'nda (AMK) şirketler şahıs ve sermaye şirketleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Kurumlar vergisinin mükellefleri esasen sermaye şirketleridir. Sermaye şirketlerinin yanında ayrıca kooperatifler de Kurumlar Vergisinin mükellefidirler⁷⁹.

⁷⁸ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 150.

⁷⁹ İlham Tahirov, *Mülki Hukuk*, Kanun Neşriyat, Bakü, 2004, s. 135.

2.1.3.2.1. Sermaye Şirketleri

Sermaye şirketlerinde şirket güç ve itibarını sermayesinden alır. Şirketin üçüncü şahıslar karşısındaki itibarı, iyi yönetimi ve sermaye yapısıyla yakından alakalıdır. Şirket ortaklarının üçüncü şahıslara karşı sorumluluğu koymuş oldukları sermayeyle orantılıdır⁸⁰.

Anonim şirketler

AMK'nun "Anonim Şirket" başlıklı 98. maddesinin 1. bendi anonim şirketi; "sermayesi belirli sayıda paylara bölünmüş şirket" olarak tanımlamaktadır. Ayrıca, anonim şirket bir ticaret şirketi olduğundan dolayı da kar amacı güden bir kuruluştur.

Şirket ortakları, onun borçlarından dolayı sorumlu değildirler. Pay sahipleri, şirket faaliyetlerinden kaynaklanan zararlardan dolayı sahip oldukları hisse senedi tutarında risk taşırlar⁸¹.

Anonim şirketi diğer tüzel kişilerden ayıran esas unsur, sermayesinin belirli sayıda paylara bölünmüş olmasıdır. Yürürlükte olan yasalar uyarınca, bütün ticaret şirketleri bir sermayeye sahiptir⁸². Ancak, hisse senetlerinden ibaret olan bir sermayeye sadece anonim şirketler sahiptir. Nitekim AMK'nun 98.2. maddesinde, "Hisse senetleri sadece anonim şirketler tarafından ihraç edilir" denilmektedir.

Azerbaycan kanunlarına göre genel olarak "Anonim Şirket, iktisadi faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla ana sermayesini hisse senedi ihracı yoluyla oluşturan gerçek ve/veya tüzel kişilerin serbest iradelerine dayanılarak kurulan işletmedir"⁸³

Limited Şirketler

En az iki kişi (gerçek ve/veya tüzel kişi) tarafından kurulan, kuruluş sermayesi, kuruluş yönetmeliği ile belirlenmiş miktarda hisseler ayrılmış tüzel kişiler limited şirket sayılmaktadır. Limited şirketin kurucuları onun borçları için sorumluluk taşımamakta ve şirketin faaliyeti sonucu zarar için katılım sermayesi kadar risk taşımaktadırlar. Limited

⁸⁰ <http://www.isletme.biz/finansal-muhasebe/sirketler-ve-sirketlerin-ozellikleri.html> , Erişim: 16.10.2008.

⁸¹ Azerbaycan Cumhuriyeti Mülkü Mecellesi, Kanun Neşriyat, Bakü, 2008, s. 28.

⁸² Azerbaycan Cumhuriyeti Mülkü Mecellesi, a.g.e., s. 17.

⁸³ Tahirov, a.g.e., s. 137.

şirketin kendisi de, kurucularının kendi yükümlülükleri karşısında bir sorumluluk taşımamaktadır.⁸⁴

2.1.3.2.2. Kooperatifler

Aynı amaç için faaliyet göstermek maksadıyla gerçek veya tüzel kişilerin bir araya gelerek oluşturdukları gönüllü birleşmelerdir. Kooperatif üçten az olmayan gerçek ve hukuki kişi tarafından yaratılır. Bu gönüllü birleşme zamanı gerçek veya tüzel kişiler üyelik hakkı ödemek zorundadırlar⁸⁵.

Kooperatif, ortak ekonomik, sosyal, kültürel istek ve ihtiyaçlarını demokratik şekilde idare edilen bir kurum üzerinden karşılamak üzere bir araya gelen gönüllü insanlardan oluşan topluluktur⁸⁶.

2.2. Kurumlar Vergisinde Matrahın Tespiti, Vergiye Tabi Matrahın Beyanı ve Vergi Matrahının Hesaplanması

2.2.1. Kurumlar Vergisinde Matrahın Tespiti

Kurumlar vergisinin konusunun varlığı ve vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla doğan vergi borcunun alınabilmesi için, ACVM'de belirtilen oranın uygulanabileceği bir miktarın ya da değerın tespit edilmesi zorunludur. Bu miktar ya da değer, Kurumlar Vergisinin matrahını oluşturur⁸⁷.

Verginin hesaplanabilmesi için mutlaka onun matrahının bulunması, matrahının bulunması için de mutlaka safi kurum kazancını tespit edilmesi gerekir. Dolayısıyla sistemli bir şekilde önce kurumlar vergisinin konusunu oluşturan kurumun kazancının olması; ardından da bu kazançtan, kanunda belirtilen indirimler, zararlar düşülerek safi kurum kazancının bulunması gerekir.

⁸⁴ Azerbaycan Cumhuriyeti Mülkü Mecellesi, a.g.e., s. 23.

⁸⁵ Kooperasiya Hakkında Azerbaycan Cumhuriyetinin Kanunu, Kanun Neşriyatı, Bakü, 07.02.1996, s. 1.

⁸⁶ <http://www.aib.org.tr/proje/kooperatif.pdf>, Erişim: 15.02.2009.

⁸⁷ Memmedov ve diğerleri, a.g.e., s. 227.

Matematiksel olarak formüle edersek şöyle ki,

Kurumlar Vergisinin Konusu olan Kazanç

___ Kanunen Kabul Edilen İndirimler

== Safi Kurum Kazançları

___ Zararlar

== **Kurumlar Vergisinin Matrahı**

2.2.1.1. Safi Kurum Kazançlarının Hesaplanması

Kurum kazancı için düşünülen hesaplama, genellikle bilanço üzerinde yapılır. Kurumlar Vergisi mükelleflerinin ticari bilanço karları vergi kanunları ile uyumlaştırılarak safi kurum kazançları tespit edilir. Vergi kanunlarına uyumlaştırılma, kurum kazançlarının elde edilmesi için yapılan giderlerin kanunda belirtilen şekilde kazançtan düşülerek işletmelerin safi kurum kazançlarının hesaplanmasıdır⁸⁸.

2.2.1.1.1. Kurum Kazançlarından Yapılan İndirimler

Şüpheli Alacakların Gelirden Düşülmesi

Malların satışı ve hizmetlerin yapılması ile elde edilen gelir önce ticari faaliyetlerinden elde edilen gelire eklenmişse, vergi mükellefi onlarla ilgili şüpheli alacaklarını gelirden düşme hakkına sahiptir⁸⁹.

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

Bankalar ve çeşitli banka faaliyetlerini gerçekleştiren kredi kurumları, Azerbaycan Merkez Bankası'nın (AMB) belirlediği kurallar çerçevesinde aktiflerin

⁸⁸ Veliyev ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 192.

⁸⁹ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 154.

tasnifine uygun olarak özel yedek fonların oluşturulmasına ayrılan tutarları, gelirden düşme hakkına sahiptirler⁹⁰.

İhtiyat Sigorta Fonlarına Ödemelerin gelirden indirilmesi

Sigorta faaliyetinde bulunan kuruluşların, Azerbaycan kanunlarında belirtilen miktarlara uygun olarak ihtiyat sigortası fonlarına ödedikleri tutarları gelirden düşme hakları vardır⁹¹.

Araştırma Geliştirme Harcamaları

Gelir elde etmek amacıyla yapılan bilimsel araştırmalar, projeler ve tecrübeler için yapılan harcamalar gelirden indirilir⁹².

Amortisman Giderleri

Kurumların ACVM'nin 99. maddesinde belirtilen ticari ve ticari olmayan faaliyetlerinde kullanmak için aldıkları taşıtları, demirbaşları için amortisman ayırma hakları vardır. Ayrılan amortisman oranları⁹³,

- Bina ve inşaatlar için-%7'e kadar
- Ulaşım araçları için- %25'e kadar
- Hesaplama teknolojisi, diğer elektronik cihazlar için-%25'e kadar
- Diğer araçlar için-%20'e kadardır.

ACVM'nin 114.maddesine göre ayrılmış bu amortisman tutarlarını, dönem sonu gelirlerinden indirirler.

Tamir Harcamaları

Her yıl için gelirden indirilecek tamir harcamalarının tutarı, bina ve inşaatlar, araçlar ile demirbaşlar için her bir kategoriye uygun olarak değişik oranlarda belirlenir. Bu tutar, binalar ve inşaatlar için yılın sonunda kalan değerinin %2'si, hesaplama teknolojisi, elektronik cihazlar ve ulaşım araçları için kalan değerinin %5'i, diğer demirbaşlar için ise kalan değerinin %3'ü ile sınırlandırılır. Tamir harcamalarının gerçek değeri bu sınır ile belirlenen tutardan az ise gelirden (ancak amortisman ayrılmayan varlıklar istisna tutularak) indirilir⁹⁴.

⁹⁰ Uslu, a.g.m., s. 90.

⁹¹ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 167.

⁹² A.e.

⁹³ A.e.

⁹⁴ A.e., s. 157.

Örnek: Azerbaycan kanunlarına göre kurulan “İSKAR” Tekstil A.Ş, 2008 Yılında yaptığı faaliyetlerinden dolayı toplam geliri 500 000 AZN’dir. İşletme yeni koleksiyonu için geniş bir AR-GE çalışması yapmış ve 50 000 AZN’lik bir harcama yapmıştır. Tekstil imalatçılığı da yapan işletme 80 000 AZN’lik bir dokuma makinesi almıştır. Alınan yeni makinenin tamiri için 15.Ekim.2008 de usta çağırılmış ve ona da 1 000 AZN ödenmiştir.

İşletmenin 2008 yılı sonunda Safi Geliri ne kadar olmuştur?

“İSKAR” A.Ş. 2008 yılındaki Geliri	= 500 000 AZN
Gelirden İndirilebilecek Giderler	= 67 000 AZN
(-) Araştırma Geliştirme Harcamaları	= 50 000 AZN
(-) Amortisman Giderleri (80.000*%20) ⁹⁵	= 16 000 AZN
(-) Tamir Harcamaları ⁹⁶	= 1 000 AZN
<hr/>	
İşletmenin Safi Kurum Kazancı	= 433 000 AZN

2.2.1.1.2. Vergiden İndirilemeyen Giderler⁹⁷

- Sermaye karakterli tüm harcamalar ve şirketin kurulması için yapılan harcamalar,
- Vergi dışı faaliyetlerle ilgili yapılan masraflar;
- Eğlence ve yemek giderleri, keza işçilerin konut ve diğer sosyal karakterli giderleri;
- Her türlü ayrılmış yedek akçeler,
- Kurumların ödediği tüm mali cezalar,
- Azerbaycan sınırları içinde veya diğer ülkelerin sınırları içinde ödenen kurumlar vergisi veya gelir üzerinden alınan her türlü vergi, indirilemez.

⁹⁵ Vergi Mecellesinin 114.3.7.maddesinde belirtilen oranda Amortisman Uygulanmıştır

⁹⁶ Ayrılan amortisman Azerbaycan Vergi Mecellesinin 114.3.7 maddesinde belirtilen vesaitlere uygun olduğundan dolayı yapılan harcaman, gelirden düşülebilmesi için değerinin %3’nü geçmesi gerekir. Burada da $80\,000 * \%3 = 2\,400$ YTL $> 1\,000$ YTL olduğundan yapılan tamir harcaması gelirden indirilir.

⁹⁷ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 153.

2.2.1.2. Zararın Aktarılması

Kurumların ticari faaliyetleri süresince temel hedefleri gelir elde etmektir. Bir bakıma kurumların varlığının esas nedeni budur. Ancak, kurumlar çeşitli sebeplerden dolayı zararlar karşı karşıya kalabilirler.

Kurumların ticari faaliyetlerinden dolayı elde ettikleri toplam gelirlerinden indirilmesine müsaade edilen masrafların bu türlü toplam gelirden fazla kısmı, diğer gelirlerden düşürülmez, ancak gelecek dönemlerde ticari faaliyetlerinden elde edilen toplam gelirden düşülmesine izin verilir. Bunun için cari yıl için ortaya çıkan zarar 5 yıl geçerli olmakla sonraki dönemlere aktarılır⁹⁸.

Örnek: Azerbaycan kanunlarına göre kurulan “İSKAR” Tekstil A.Ş, 2007 yılında hem Türkiye’de hem de Azerbaycan’da faaliyette bulunmuştur. Dönem sonunda şirket Türkiye’deki faaliyetlerinden dolayı 300 000 AZN zarar etmiştir. Azerbaycan’daki faaliyetinden dolayı ise, 200 000 AZN gelir elde etmiştir. Ancak bu gelirden 80 000 AZN’lik bazı giderler indirildikten sonra kalan safi kazanç 120 000 AZN olmuştur.

2008 yılında ise şirket Türkiye’deki faaliyetlerinden dolayı 400 000 AZN ve Azerbaycan’daki faaliyetlerinden dolayı ise 500 000 AZN gelir elde etmiştir.

“İSKAR” Tekstil A.Ş’nin 2007 yılında ve 2008 yılındaki net geliri ne kadardır?

2007 yılında,

. Geliri	=	200 000 AZN
(-) İndirilecek Gider	=	80 000 AZN

Safi Kurum Kazancı	=	120 000 AZN
(-) Tr.ki Zararı	=	300 000 AZN

Sonraki Yıla Devir Eden Zarar=		180 000 AZN

⁹⁸ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 161.

2008 yılında,

Az. Geliri	=	500 000 AZN
(+)TR. Geliri	=	400 000 AZN

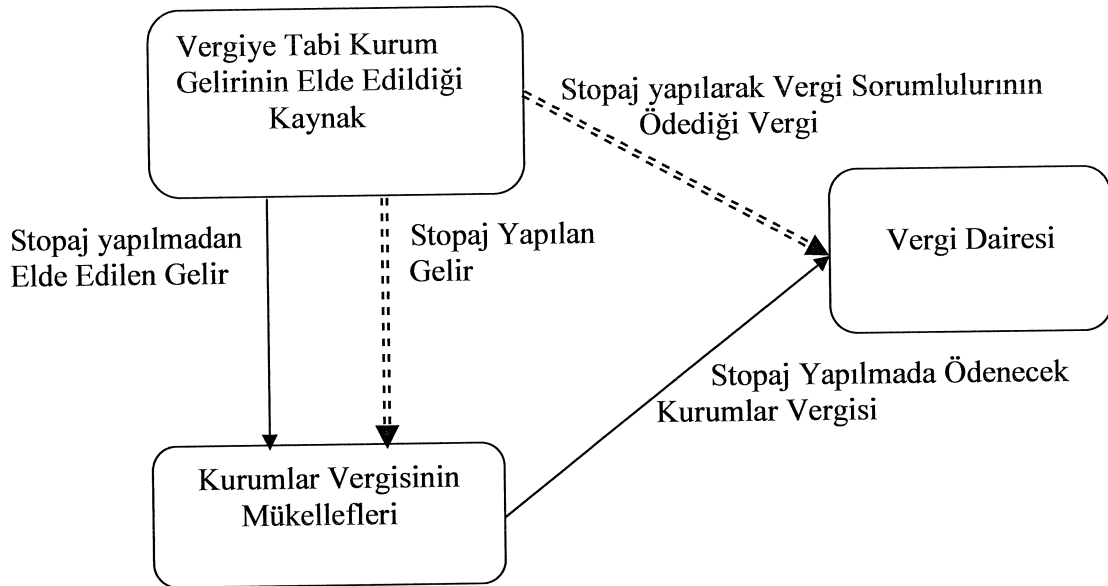
Toplam Geliri	=	900 000 AZN
(-) Önceki Yıla Ait Zararlar	=	180 000 AZN

Safi Kurum Kazancı	=	720 000 AZN

2.2.1.3. Kurumlar Vergisinde Stopaj

Vergi mükelleflerinin elde ettiği kazançlarından dolayı devlete karşı vergi ödemek zorunlulukları vardır. Ancak vergi stopajı, vergi mükelleflerinin elde ettiği gelirlerinin elde edildiği yerde, gelirin kaynağında vergisinin kesilerek üçüncü bir kişi tarafından (vergi sorumlusu) devlete ödenmesi durumudur⁹⁹.

Şekil 2: Kurumlar Vergisinde Stopaj



⁹⁹ Memmedov ve diğerleri, a.g.e, s. 371.

Stopaj yapılmadan kurumlar vergisine tabi geliri elde eden mükellef vergi idaresine, kurumlar vergisini ödemekle yükümlüdürler. Ancak stopaj yöntemiyle gelirin elde edildiği kaynakta üçüncü kişiler vergi sorumlusu olarak, vergi mükelleflerinden kurumlar vergisini tutarak vergi idaresine ödemekle sorumlu olmaktadırlar.

Azerbaycan Vergi Kanunlarında Stopaj Yöntemini, aşağıdaki kişiler (vergi sorumluları) kanunlarda belirtilen şekillerde ve oranlarda uygulamaktadırlar.

Dar mükellef kurumların faaliyetlerinden dolayı yapılan vergi stopajı

Azerbaycanda faaliyet gösteren dar mükellef kurumlarının Azerbaycan'daki faaliyetleri sonucunda elde ettiği kazancın elde edildiği yerde, yani verginin kaynağında vergiye tabi tutularak ödenmesi anlamındadır. Kanunda bu oran %10 olarak belirlenmiştir¹⁰⁰.

Hissedarlardan yapılan vergi stopajı

Tam mükellef kurumlar tarafından kurumun hissedarlarına ödenen kar paylarından, gelir kaynağında %10 oranında vergi kesilir. Böylelikle kurumların hissedarları olan gerçek ve tüzel kişilerden kaynağında vergi alınmışsa, bu kişilerden aynı gelir üzerinden bir daha vergi alınmaz¹⁰¹.

Faizlerden yapılan vergi stopajı

Tam mükellef bankaların yurtiçindeki şubelerince kredi ve mevduata ödenen faizler istisna olup, tam mükellef veya dar mükelleflerin yurtiçindeki şubeleri tarafından ödenen faizlerden, eğer gelir yurtiçinde elde edilmişse kaynağında %10 oranında vergi stopajı yapılır¹⁰².

¹⁰⁰ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 164.

¹⁰¹ Memmedov ve diğerleri, a.g.e., s. 371.

¹⁰² A.e.

Faizlerin gerçek sahibi kazançları vergilendirilen tam mükellef kurumlar veya dar mükellef kurumların Azerbaycan'daki şubeleri, ödedikleri verginin tutarını, ödeme kaynağında verginin ödendiğini gösteren belgeyi vergi dairesine vermek şartıyla, bu gelirden indirebilir.

Dar mükellef yabancı kurumların Azerbaycan sınırları içindeki telif, imtiyaz, işletme, fabrika ve benzeri gayri maddi hakların satışından, devrinden ve kiralanmasından dolayı elde ettiği gelirleri de kaynakta vergilendirilmektedir.

Örnek: Azerbaycanda dar mükellef konumunda bulunan “YURT” inşaat şirketine ait 3 katlı bir bina Azerbaycanda kurulmuş “BAŞARI” Dersanesine yıllık 100 000 \$’a kiralanmıştır. “BAŞARI” dersanesi her yıl kira bedelini Ocak ayının 15’de yatırmaktadır.

Buna göre, Kurumlar vergisinin ödeyicisi kimdir? Ödenecek Kurumlar Vergisi ve kira bedeli ne kadardır?

- Kurumlar Vergisinin sorumlusu, “BAŞARI” Dersanesidir.
- Kurumlar Vergisi Tutarı = Kira Bedeli (Yerli Para Cinsinden) * Stopaj Oranı¹⁰³

$$\text{Yerli Para Cinsi AZN}^{104} = 100\,000\$ * 0.82 \text{ AZN} = 82\,000 \text{ AZN}$$

$$\text{Kira bedeli yerli para cinsinden} = 82\,000 \text{ AZN}$$

$$\text{Kurumlar Vergisi Tutarı} = 82\,000 \text{ AZN} * \%14 = 8\,200 \text{ AZN'dir}$$

- Dar Mükellef olan “YURT” İnşaat Şirketine ödenecek kira bedeli,

$$\text{Ödenecek Tutar} = 82\,000 \text{ AZN} - 8.200 \text{ AZN} = 73\,800 \text{ AZN}$$

$$\text{Yabancı Döviz Cinsinden(\$)} = 73\,800 \text{ AZN} * 1.22 \$ = 90\,036 \$$$

¹⁰³ Stopaj Oranı, Azerbaycan Vergi Mecellesininin 126. maddesinde belirtilmiştir

¹⁰⁴ AZN (Manat), Azerbaycan Para Birimi, 1 AZN = 1.87 YTL=1.22\$, 25 Mayıs 2009.

2.2.2. Kurumlar Vergisinde Vergiye Tabi Matrahın Beyanı

2.2.2.1. Gelir ve Harcamaların Yevmiye Kayıtları.

Vergi ödeyicileri, vergi ödediği gelirin net olarak belirlenmesi için, belge haline getirilmiş bilgiye dayanarak gelir ve harcamaların kesin yevmiye kayıtlarını zamanında tutmak zorundadır. Vergi ödeyicileri vergi yılı (01.Ocak-31.Aralık) içinde

- *nakit esasına veya*
- *tahakkuk esasına* göre yevmiye kayıtlarını tutabilirler.

2.2.2.1.1. Nakit Esası

Nakit esasına göre hesap kaydı yapan vergi ödeyicileri, gelirin elde edildiği anda veya gelirin vergi ödeyicisinin kontrolü altına geçtiği anda, bu geliri dikkate almalı ve gelirden kendi harcamalarını bu harcamaların gerçekleştiği zaman düşmelidir¹⁰⁵.

Vergi ödeyenin nakit para tutarını aldığı, nakit olmayan ödemelerde ise para tutarının bankadaki hesaba devredildiği zaman gelirin elde edildiği, harcamaların yapıldığı zaman ise harcamaların net zamanı sayılmaktadır¹⁰⁶.

2.2.2.1.2. Tahakkuk Esası

Tahakkuk esasına göre kayıtlarını tutan vergi ödeyicileri için gelir elde edilmesinin ve harcamaların net zamanı hiç bir önem taşımaz. O gelirini ve harcamalarını uygun sorumluluk taşıdığı zaman dikkate almalıdır¹⁰⁷.

Borç faizleri veya maddi duran varlıkların kira bedeli ödenirken ödeniş süresi bir değil de birden fazla vergi hesaplanması süresini kapsarsa, harcama, harcama süresi boyunca hesaplanma şekline uygun şekilde paylaşılır¹⁰⁸.

Örnek: 2007 yılı Aralık ayında ödenmesi gereken, işletme kirası 1 000 AZN, Doğru PARASIZIN nakit sıkıntı çekmesinden dolayı 2008'in Ocak ayında tahsil edilmiştir.

¹⁰⁵ Aydın Kerimov, *Muhasebe Uçotu ve Vergiler*, Ozan Neşriyat, Bakü, 2007, s. 116.

¹⁰⁶ **A.e.**

¹⁰⁷ **A.e.**, s. 117.

¹⁰⁸ **A.e.**

Ayrıca işletmenin 2007 yılının Aralık ayının su faturası da 05 Ocak 2008'de gelmiş ve bu tarihte de ödenmiştir.

Nakit esasına ve Tahakkuk esasına göre, işletmenin gelir ve harcama kayıtlara nasıl yapılmalıdır?

Nakit Esasına göre,

- İşletmenin gelir kayıtları kira gelirinin elde edildiği an, yani => 2008 Ocak ayında kayıt yapılır ver 2008'de işletmenin vergisinin hesaplandığı gelire eklenir.
- İşletmenin su harcaması, harcamanın yapıldığı an, yani => 05 Ocak 2008 tarihinde kayıt yapılır.

Tahakkuk Esasına göre,

- İşletmenin ilgili gelir ve harcamayla ilgi sorumluluğu geldiği anda yevmiye kayıtları yapılmalıdır. Yani => Aralık 2007 de kayıt yapılır ve ilgili yılda gerekli işlemler uygulanır.

2.2.2.2. Vergi Beyannamesi

Vergi mükellefinin vergi idaresine verdiği beyanname üzerine kurumlar vergisi hesaplanır. Beyanname bir hesap yılına ait kurum gelirlerinin, o hesap yılına ait kurumlar vergisinin hesaplanabilmesi için düzenlenen bir yazılı belgedir. Yıllık olarak verildiğinden genellikle yıllık kurumlar vergisi beyannamesi olarak da adlandırılır¹⁰⁹.

Tam mükellef kurumlar ile Azerbaycan sınırları içinde faaliyet gösteren dar mükellefiyeti olan yabancı kurumlar ACVM'de belirtilen normal dönem ile işletmelerin özel durumlarında, vergi dairelerine beyanname vermek durumundadırlar¹¹⁰.

2.2.2.2.1. Normal Dönem

Kurumlar vergisinin hesaplanması süre olarak bir takvim yılıdır. Vergi mükellefleri kurumlar vergisi beyannamesini vergi yılından sonraki diğer yılın 31 Mart

¹⁰⁹ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 177-178.

¹¹⁰ A.e.

tarihine kadar kayıtlı bulunduğu vergi idaresine teslim etmek zorundadırlar. Vergi mükellefleri, vergi yılı için beyannamenin verilmesi için belirtilmiş olan son tarihe kadar hesaplarını yapmalı ve vergiyi ödemelidirler¹¹¹.

2.2.2.2. Özel Durumlarda Verilen Beyanname

İşletme AC'ndeki ticari faaliyetini durdurduğu zaman, 30 gün içinde vergi dairesine beyanname vermek zorundadır. O zaman söz konusu kuruluş için vergi süresi, yıl başından ticari faaliyetini durdurduğu güne kadar kabul edilir¹¹².

Hukuki şahıs veya dar mükellefiyeti bulunan (yerleşik olmayan) yabancı kurumların daimi temsilciliği kapatıldığında, kapatma kararı veren kurulun veya vergi mükellefinin, Maliye Bakanlığını (MB) ilgili yasalara uygun şekilde bilgilendirmesi gerekmektedir¹¹³.

2.2.3. Kurumlar Vergisinin Tarhı

Kurumlar vergisinin tarhı, daha önceki bölümlerde açıkladığımız safi kurum kazancının belirlenmesinin ardından vergi istisna ve muafiyetlerinin dikkate alınarak vergiye tabi matrah belirlenerek gerçekleşir. Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunlarında verilmiş kanuni vergi oranının uygulanarak vergi tutarının hesaplanması; dolayısıyla vergi matrahı ve vergi oranları gerekmektedir¹¹⁴.

2.2.3.1. Vergi Oranları

Kurumlar vergisinde *genel oran* %22'dir.

Dar mükellefler ile bazı tam mükelleflerin özel durumlarıyla ilgili uygulanan vergi oranları aşağıdaki şekilde uygulanır¹¹⁵.

- Tam mükellef kurumlar tarafından ödenen hisse paylarından %10;

¹¹¹ A.e.

¹¹² Kerimov, a.g.e, s. 313.

¹¹³ A.e., s. 314.

¹¹⁴ Veliyev ve diğerleri, a.g.e, s. 103.

¹¹⁵ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 151.

- Tam mükellef bankalara, dar mükelleflerin AC'ndeki temsilcilikleri, kredi ve mevduat için ödenen faizler istisna tutularak, tam mükellef kuruluşlara veya dar mükellef daimi temsilciliğine veya bu tip temsilciliğin adına ödenen faizlerde %10;
- Tam mükellef kuruluşun risk sigortası veya reasürans için yazılı anlaşmaya uygun sigorta ödemelerinden %4;
- AC uluslararası iletişim veya taşımalar gerçekleştirildiğinde iletişim ve taşıma hizmetleri için tam mükellef kurum ödemelerinden %6;
- Tam mükellef hukuki şahsa verilen hizmet karşılığında elde edilen gelirlerinden ve Azerbaycan kökenli diğer gelirlerinden %10;
- Kurumların, kira tutarından ve telif haklarından dolayı elde edilen gelirlerinden %14 oranında vergi alınır.

2.2.3.2. Verginin Hesaplanması

Kurumlar Vergisinin Konusu olan Kazanç

__ Kanunen Kabul Edilen İndirimler	}	I.Aşama Kurumlar Vergisinin Matrahının Bulunması
----- == Safi Kurum Kazançları __ Zararlar		
----- == Kurumlar Vergisinin Matrahı x Kurumlar Vergisi Oranı	}	II. Aşama Ödenecek Verginin Bulunması
----- == Hesaplanan Kurumlar Vergisi		
__ Yurt Dışında Ödenen Verginin Mahsubu	}	III. Aşama Ödenecek Verginin Bulunması
__ Muafiyet ve İstisnalar		
----- == Ödenecek Kurumlar Vergisi		

Örnek: Azerbaycan kanunlarına göre kurulan “İSKAR” Tekstil A.Ş, 2008 Yılında yaptığı faaliyetlerinden dolayı toplam 500 000 AZN gelir elde etmiştir. İşletme yeni koleksiyonu için geniş bir AR-GE çalışması yapmış ve 50 000 AZN’lik harcama yapmıştır. Tekstil imalatçılığı da yapan işletme 80 000 AZN’lik bir dokuma makinesi almıştır. Alınan yeni makinenin tamiri için 15 Ekim 2008 de usta çağırılmış ve ona da 1 000 AZN ödenmiştir. Ayrıca işletme 2007 yılındaki faaliyeti sonucunda 60 000 AZN zararı 2008 yılına aktarılmıştır.

Hiçbir muafiyet ve istisnanın olmadığını varsayarak “İSKAR” A.Ş’nin 2008 yılında ödeyeceği kurumlar vergisini hesaplayın?

“İSKAR” A.Ş. 2008 yılındaki Geliri	=	500 000 AZN
Gelirden İndirilebilecek Giderler	=	67 000 AZN
(-) Araştırma Geliştirme Harcamaları	=	50 000 AZN
(-) Amortisman Giderleri (80 000*%20)	=	16 000 AZN
(-) Tamir Harcamaları	=	1 000 AZN

İşletmenin Safi Kurum Kazancı	=	433 000 AZN
__ Önceki Yıla Ait Zarar		60 000 AZN

== Kurumlar Vergisinin Matrahı	=	373 000 AZN
x Kurumlar Vergisinin Oranı		(%22)

==	Hesaplanan Kurumlar Vergisi	= 82 060 AZN

2.2.4. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu Yöntemi

Tam mükellef kuruluşun Azerbaycan sınırları dışında Azerbaycan kaynaklarından olmayan gelirlerden ödenmiş olan kurumlar vergisinin tutarı, Azerbaycan’da vergi alındığı zaman dikkate alınır¹¹⁶.

¹¹⁶ Memmedov ve diğerleri, a.g.e, s. 372.

Azerbaycan dışında ödenmiş kurumlar vergisinin tutarı, aynı gelir üzerinden AC’de kabul edilmiş derecelere alınan vergi tutarlarından çok olmamalıdır. Çok olması halinde sadece Azerbaycanda hesaplanan vergi tutarı kadarlık kısmı indirilebilir¹¹⁷.

Örnek: Azerbaycan’da kurulan “X” anonim şirketi petrol kuyusu arama-açma faaliyetinde bulunuyor. 2006 yılında “X” şirketi Türkiye’de de bu faaliyette bulunmuş ve burada ilgili yılda 100 000 AZN gelir elde etmiştir. O yıl Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulmuş ve ortaya çıkan vergi borcunu da ödemiştir; ayrıca şirket Azerbaycan’da tam mükellef olduğundan ilgili kazancından ve Azerbaycan’da 2006 yılında elde ettiği 200 000 AZN lik kazancından da vergiye tabi tutulmuştur.

Bu işletmenin vergisini hesaplırsak

1- ilk önce yurt dışında (Türkiye’de) elde ettiği kazancın vergisini bulalım

Net Kazancı (vergi matrahı)= 100 000 AZN,

Vergi Oranı ¹¹⁸(2006’da) = %30

Vergi Borcu = 30 000 AZN

2- Mahsup edilecek Tutar

“X” işletmesinin yurt dışı geliri = 100 000 AZN

Azerbaycanda KV oranı = %22

Mahsub edilecek tutar = 22 000 AZN olacaktır.

Türkiye’de fazladan ödediği 8 000 AZN (30 000 AZN – 22 000 AZN) Azerbaycan’da mahsup edilmeyecektir.

¹¹⁷ A.e.

¹¹⁸ 2006 yılında Türkiye’de Kurumlar Vergisi Oranı % 30’dur. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (eski), Madde.25.

3 – “X” işletmesinin ödeyeceği KV tutarının hesaplanması

Kurum kazancı = 200 000 AZN

Vergi Oranı = % 22

Ödenecek Vergi Miktarı = 44 000 AZN dir.

Örnek: Örneğimizi değiştirirerek faaliyet dönemini 2007 yaparsak

1- *Türkiyede (yurt dışı) hesaplanan vergi miktarı*

Vergi Matrahı = 100 000 AZN

Vergi Oranı¹¹⁹ (2007’de) = %20

Hesaplanan Kurumlar Vergisi = 20 000 AZN

2- *Mahsup edilecek Tutar*

Yurt Dışı Kazanç = 100 000 AZN

Vergi Oranı (Az’da)= %22

Yurt içinde Hesaplanan KV = 22 000 AZN > 20 000 AZN (Yurt Dışı ödenen vergi’den)

Dolayısıyla, yurt dışında ödediği tutarın (20 000 AZN) tamamı mahsup edilir, geriye kalan 2 000 AZN tutar ise yurt içinde ödenir.

Şöyle ki,

Hesaplanan Kurumlar Vergisi Tutarı = 22 000 AZN

Mahsup edilen Kurumlar vergisi tutarı = 20 000 AZN

Ödenecek Kurumlar vergisi Tutarı = 2 000 AZN

¹¹⁹ 2007 yılında vergi oranı %20’dir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (yeni), Madde. 32.

3 – Azərbaycan'da (Yurt İçinde) Ödeyeceği vergi tutarı

Vergi Matrahı = 200 000 AZN

Kurumlar Vergisi Oranı = %22

Yurt içinde elde ettiği gelir üzerinden Hesaplanan Kurumlar Vergisi = 44 000 AZN

+ Mahsup Edilemeyen Vergi Miktarı= 2 000 AZN

Azerbaycan'da Ödenecek Kurumlar Vergisi Miktarı = 46 000 AZN

2.3. Kurumlar Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar, Verginin Tahsili

2.3.1. Kurumlar Vergisinde İstisnalar

Azerbaycan Kurumlar Vergisinde istisnalar vergi kanununun 106. maddesinde sıralanmıştır¹²⁰.

1. Hayır kuruluşları (Vakıf ve Dernekler) ticari faaliyetlerinin gelirleri dışında kalan tüm gelirleri (bağış ve yardımlar vs.),
2. Kanunda belirtilmiş bazı kuruluşların aldıkları karşılıksız transferler, üyelik hakları.
3. Uluslararası, devletlerarası ve hükümetlerarası kuruluşların ticari faaliyet dışındaki gelirleri,
4. Kamu İdare ve Müesseselerinin, maliye teşkilatlarının veya yerel idarelerin gelirleri,
5. AMB'nın, bağlı kurumlarının ve Azerbaycan Devlet Petrol Fonunun gelirleri (Fonun aktiflerinden sağlanan gelirler istisna),
6. Alınmış sigorta ödemeleri (aynı sigorta olayı ile ilgili zarara ait edilen tutarlar istisna),
7. Özürlülerin eğitilmesi için kurulmuş olan eğitim kuruluşlarının ticari faaliyet dışında sağladıkları gelirler,

¹²⁰ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 151.

8. AC'nin yasaları doğrultusunda hazineye olan vergi borçlarının kapatılması yolu ile sağlanan gelirler, kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

2.3.2. Kurumlar Vergisinde Muafiyetler

Vergi kanunu 106. maddede bazı kurumların gelirleri kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur¹²¹.

Şöyle ki,

1. Özürlülerin sosyal birliklerine ait, çalışanlarının en az %50'si özürlülerden oluşan üretim müesseselerinin Kurumlar Vergisinin oranı %50 daha az alınır. Bu işlemin gerçekleşmesi için, sayıları, toplam işçi sayısının en az %50'si kadar olan özürlü çalışanların, tam olarak işçi sıfatına sahip olması gerekmektedir.

Örnek: "X" işletmesi özürlü vatandaşların hayata daha fazla sarılmalarını sağlamak için bazı örme işlerini bu vatandaşlara yaptırarak karşılığında maaş veriyor. Bu işletmede çalışan işçilerin %55'i özürlü kişilerden oluşmaktadır. Bu işletme 2005 yılında toplam 100 000 AZN net gelir elde etmiştir (giderler vs. indirilmiştir).

Bu işletmenin ödeyeceği Kurumlar Vergisini hesaplırsak,

$$\text{Vergi Matrahı} = 100\ 000 \text{ AZN}$$

$$\text{Vergi Oranı} = \% 11 \quad \Rightarrow \text{Vergi Oranı \%50 Azaldığından}$$

$$\text{Ödeyeceği Kurumlar Vergisi} = 11\ 000 \text{ AZN}$$

2. AC'nin bölgelerine göre müesseseler kanunda belirtilen vergi oranı ile hesaplanan kurumlar vergisini aşağıdaki miktarda öderler.
- a) Gence, Sumqayıt, Mingçeşvir ve Ali-Bayramlı Şehirlerinde faaliyet gösteren müesseseler hesaplanan kurumlar vergisinin %80'ini öderler.

Örnek: Sumqayıt'ta (Azerbaycanın 3.cü büyük şehri) faaliyet gösteren bir firma 2005 yılında 200 000 AZN'lik bir net kazanç elde etmiştir.

¹²¹ A.e.

Vergi Matrahı = 200 000 AZN

Vergi Oranı = %22

Hesaplanan Kurumlar Vergi = 44 000 AZN

Bu firmanın Ödeyeceği Kurumlar Vergisi ise 44 000 AZN'nin %80'i dir.

Ödenecek Kurumlar Vergisi = 44 000 AZN x %22 = 35 200 AZN'dir.

- b) Dağ İllerinde (merkez dışındaki iller) ve Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti'nde (NÖC) faaliyet gösteren firmalar hesaplanan Kurumlar Vergisinin %40'nı öderler.

Örnek: NÖC'de mineral su üreten bir firmanın geliri 100 000 AZN'dir.

Bu firmanın Ödeyeceği Kurumlar Vergisi,

Vergi Matrahı = 100 000 AZN

Vergi Oranı = % 22

Hesaplanan Kurumlar Vergisi = 22 000 AZN

Ödeyeceği kısım = %40

Ödeyeceği Kurumlar Vergisi Tutarı = 8 800 AZN

Diğer İllerde (Bakü ve Abşeron illeri istisnadır) faaliyet gösteren firmalar ise hesaplanan verginin %60'lık kısmını öderler.

3. Aşağıda belirtilen faaliyetlerden her hangi biri ile meşgul olan müesseseler Kurumlar Vergisini aşağıda belirtilmiş oranlarda öderler.

- a) Eğer müessese turizm faaliyetinde bulunursa ödeyeceği tutar hesaplanan Kurumlar Vergisinin %80'dir;
- b) bağcılık ve bostancılık faaliyetleri için gerekli olan aletlerin, halk musikisi aletlerinin, oyuncakların, züccacıelerin, kamışla ev eşyalarının düzeltilmesi, işlenmesi, el üsulu ile halıcılık üzerine faaliyet gösteren müesseseler, hesaplanan Kurumlar Vergisinin % 40'nı öderler.

Eğer müesseseler yukarıda sayılan istisnalardan ikisini de gerçekleştiriyorsa o işletmeye istisnası en fazla olanın uygulanmasına izin verilir.

Örnek: Nahçıvan'da Turizm faaliyeti yapan bir işletmeye hem Nahçıvana yatırım yaptığı için, hem de turizm faaliyeti gerçekleştirdiği için ayrı ayrı istisnalar uygulanmaz; bu istisnaların en fazlası uygulanır (Nahçıvana yatırımından dolayı hesaplanan Kurumlar vergisinin sadece %40'ını öder.)

Vergi mükellefi müesseseler, üretim alanları, taşınmaz emlakı, üretim tesisleri ve iş gücü ile istisna edilen bölgelerde faaliyet gösterirlerse, istisnalardan yararlanırlar. Müesseseler yalnızca bu bölgelerde (ve/veya alanlarda-örneğin turizm) elde ettikleri gelirleri üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisinden belirli miktar kadar istisna tutulur; bu alanlar ve/veya bölgeler dışında elde ettiği gelirler üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden istisna edilemez. Bu nedenle bu bölgelerde ve/veya alanlarda yapacağı faaliyetleri, diğer faaliyetlerinden ayrı şekilde kaydedip, vergisini de ayrı hesaplamalıdır¹²².

2.3.3. Vergi Tahsilatı

Azerbaycan Vergi Kanunlarında belirtilen tüzel kişiler, ertesi yılın (kazancın elde edildiği yıldan sonraki yıl) 31 Mart tarihine kadar beyannamelerini kayıtlı oldukları vergi dairesine vermekte ve hesaplanan vergiyi ise üç ayda bir 4 taksitte vergi dairesine ödemek zorundadırlar. Belediye mülkiyetinde bulunan işletme ve müesseseler kurumlar vergisini bağlı oldukları belediyelere öderler¹²³.

Örnek: "X" işletmesi 2008 yılındaki faaliyetinden 500 000 AZN gelir elde etmiştir; işletme yapmış olduğu bazı giderleri ve işletme zararlarını düşükten sonra kalan tutar (vergi matrahı) 200 000 AZN olmuştur.

İşletme Bu kazancını en geç. 31.03.2009 tarihine kadar beyan etmek zorundadır

- Ödeme tarihleri ise 3 aylık taksitlerle ödenmektedir.

İlk taksit 31.03.2009

¹²² Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 180.

¹²³ A.e.

İkinci taksit 30.06.2009

Üçüncü Taksit 30.09.2009

Dördüncü taksit 31.12.2009 de ödenmek zorundadır

- yada işletme 31 Mart tarihinde (veya engeç 15 gün içinde) vergi borcunun tamamını ödeyebilir.

Cari vergi ödemelerini tespit etmek için iki yöntem kullanılır¹²⁴

1. Her vergi ödemesi tutarı önceki vergi yılı için hesaplanmış olan vergi tutarının 1/4 kadardır;
2. vergi ödeyen cari vergi ödemelerinin tutarını, bu üç aylık süre içindeki gelirini geçen vergi yılının toplam gelirlerini vergi oranı ile çarparak tespit edebilir.

Şöyle ki,

Öncelikle, geçmiş yıl vergisini hesaplayalım

Vergi matrahı = 200 000 AZN

Vergi Oranı = %22

Hesaplanan vergi miktarı = 44 000 AZN

Eğer işletme 1. yöntemi seçmiş ise,

Bu oranın 1/4'nü (yani 44 000 / 4 = 11 000 AZN) her taksit geldiğinde öder.

Dolayısıyla, I. Taksitte (31.03.2007) ---- 11 000 AZN

II. Taksitte (30.06.2007) ---- 11 000 AZN

III. Taksitte (30.09.2007) ---- 11 000 AZN

IV. Taksitte (31.12.2007) ---- 11 000 AZN şeklinde ödenir.

Eğer işletme 2. yöntemi seçseydi, yani işletmenin 500 000 AZN'lik kazancının 50 000 AZN 'lik kısmını (%10'luk kısım) 2006 yılının ilk 3 ayda (ocak-şubat-mart), ikinci 3 aylık dönemde (nisan-mayıs-haziran) 150 000 AZN'lik kısmını (%30'luk kısım), üçüncü

¹²⁴ A.e.

3 aylık dönemde (temmuz-ağustos-eylül) 200 000 AZN'lik (%40'lık) kısmı, dördüncü 3 aylık dönemde (ekim-kasım-aralık) ise, 100 000 AZN'lik (%20'lik) kısmı elde etmişse,

Tablo 3: Verginin Tahsili

44.000 AZN	%10'luk kısmı için $(44\ 000 \times \%10) = 4\ 400$ AZN	İlk Taksit
	%30'luk kısım için $(44\ 000 \times \%30) = 13\ 200$ AZN	İkinci Taksit
	%40'lık kısmı için $(44\ 000 \times \%40) = 17\ 600$ AZN	Üçüncü Taksit
	%20'lik kısmı için $(44\ 000 \times \%20) = 8\ 800$ AZN	Dördüncü Taksit

2.4. Kurumlar Vergisinin Azerbaycan Ekonomisi İçerisindeki Yeri ve Etkisi

2.4.1. Kurumlar Vergisinin Azerbaycan Ekonomisi İçerisindeki Yeri

2000'li yıllara gelindiğinde dünyada petrol fiyatlarının yükselmesiyle ekonomide yaşanan olumlu gelişmeler kamu harcamalarına da yansımıştır. Bu yıllarda gerçekleşen yüksek GSMH artış oranlarıyla beraber, devlet bütçesinin hacminin de önemli miktarda artmış olduğu görülmektedir. 2001 yılında yürürlüğe giren Vergi Kanunu'nun ortaya koyduğu yenilikler de vergilemede olumlu gelişmeleri beraberinde getirmiş, olumlu konjonktürel destekle bütçe gelir ve gider rakamlarındaki artışa paralel olarak vergi gelirlerinde de önemli artışlar gerçekleşmiştir¹²⁵.

Kamu gelirleri içinde hiç kuşkusuz en önemli gelir kaynağı vergi gelirleri olmaktadır. Azerbaycan'da da toplam kamu gelirleri içerisinde vergi gelirleri en büyük payı oluşturmaktadır. 20 yıla yakın süredir vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içerisinde payının değişik seviyelerde seyretmesine rağmen, günümüzde vergi gelirleri kamu harcamalarının finansmanında en önemli gelir kaynağı olmaktadır¹²⁶.

¹²⁵ Hakan AY, Geray MUSAYEV, "Piyasa Ekonomisine Geçiş Sürecinde Azerbaycan Vergi Sistemindeki Gelişmeler ve Vergi Gelirlerinin Kamu Hizmetlerinin Finansmanındaki Yeri", Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, 2007, Cilt-44, Sayfa.508.

¹²⁶ A.e

Şüphesiz Azerbaycan'da uygulanan vergi turlerinden biri olan, ve vergi gelirleri içerisinde en önemli paya sahip olan, Kurumlar Vergisinin son 5 yılı baz alınarak Azerbaycan Vergi sistemindeki yeri ve GSMH içindeki payı ve değişim esnekliği aşağıdaki Tablo 4 ve Tablo 5'de verilmiştir.

Tablo 4: Kurumlar Vergisinin Bütçe Gelirleri ve Vergi Gelirleri içindeki payı (milyon AZN)

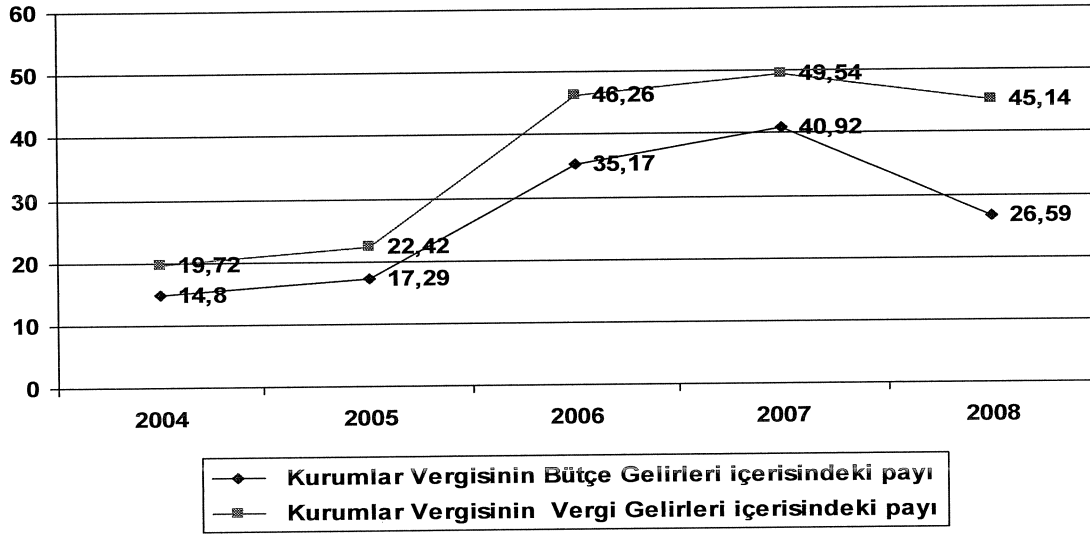
	Kurumlar Vergisi	Bütçe Gelirleri	Kurumlar Vergisinin Bütçe Gelirleri içindeki payı (%)	Vergi Gelirleri	Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri içindeki payı (%)
2004	223,40	1 509,50	14,80	1 133,10	19,72
2005	355,40	2 055,20	17,29	1 585,40	22,42
2006	1 360,50	3 868,80	35,17	2 940,80	46,26
2007	2 457,70	6 006,60	40,92	4 961,10	49,54
2008	2 862,30	10 762,70	26,59	6 340,50	45,14

Kaynak: Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, **İstatistik göstericileri**, <http://www.azstat.org/publications/azfigures/2009/az/010.shtml>, Erişim: 19.12.2009

Kurumlar Vergisi 2004 yılında 223,40 milyon AZN olmuştur. Bu Bütçe gelirlerinin %14,80' nini Toplam Vergi Gelirlerinin ise 19,72'sini teşkil etmektedir. Bir sonraki yıl Bütçe Gelirleri 2 055,20 milyon AZN'e ulaşmıştır bunun 1 585,40 milyon AZN'i vergi gelirlerinden oluşmuştur. Aynı yıl Kurumlar vergisi ise, 355,40 milyon AZN ile bütçe gelirlerinin %17,29'nu Vergi gelirlerinin ise %22,42'ni oluşturmaktadır. Görüldüğü gibi Kurumlar Vergisi ve Vergi Gelirleri bir önceki yıla göre artış gösterdiğinden doğal olarak Bütçe gelirleri de artış göstermektedir. Ayrıca hem Vergi Gelirleri içinde hemde Bütçe Gelirleri içinde Kurumlar Vergisinin payı da artmıştır. 2005 yılında Kurumlar Vergisinin payı, Bütçe gelirleri içerisinde yaklaşık %3, Vergi Gelirleri içinde ise yaklaşık yine % 3 oranında artmıştır. 2006 yılında Kurumlar vergisi 355,40 milyon AZN'den 1 360,50 milyon AZN olmuştur. Bu tutar 3 868,80 milyon AZN olan Bütçe Gelirlerinin %35,17'ni, 2 940,80 milyon AZN olan Vergi Gelirlerinin ise, %46,26'nı oluşturmaktadır. 2007 de ise, 2 457,70 milyon AZN toplanan Kurumlar

Vergisini aynı yıl Bütçe Gelirlerinin %40,92'ni Vergi Gelirlerinin ise %49,54'nü teşkil etmektedir. Bir sonraki yıl Kurumlar Vergisi, Bütçe gelirlerinin %26,59'nu Vergi Gelirlerinin ise %45,14'nü teşkil etmiştir. 2008 yılında Kurumlar Vergisi 2 862,30 milyon AZN teşkil etmiştir.

Şekil 3: Kurumlar Vergisinin Bütçe Gelirleri ve Vergi Gelirleri içindeki payı (%)



Yukarıdaki grafikte Kurumlar Vergisinin Bütçe Gelirleri içindeki payı ve Vergi Gelirleri içindeki payı ayrı ayrı görülmektedir. Öncelikle dikkat çeken Kurumlar Vergisinin Hem Bütçe Gelirleri içerisindeki payı hemde Vergi gelirleri içerisindeki payı 2007 yılına kadar sürekli artış görülmektedir. Ancak 2008 yılında Kurumlar Vergisinin payı Vergi Gelirleri ve Bütçe Gelirleri içerisindeki payının azaldığı görülmektedir.

2004 yılında KV Bütçe gelirleri içerisindeki payı %14,8 iken 2005 yılında yaklaşık %2,5 artarak %17,29'a ulaşmıştır. Ancak 2006 yılında rekor bir artış olduğu görülmektedir. Kurumlar Vergisi Bütçe Gelirleri içerisindeki payı %17,29 iken yaklaşık %18 artarak %35,17'ye ulaşmıştır. Kurumlar Vergisi, 2007'de yine yaklaşık %5 artarak Bütçe Gelirleri içerisindeki payı %40,92'ye ulaşmıştır. Ancak 2008' de Kurumlar Vergisi Bütçe Gelirleri içerisindeki payı yaklaşık %14 azalarak %26,59 inmiştir.

Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri içerisindeki payı da 2004'ten 2007'ye kadar artış 2008'de ise azalma görülmektedir. 2004'te Vergi Gelirlerinin %19,72'si Kurumlar

Vergisinin payına düşüyordusa, 2005'te bu oran %22,42'ye, 2006'da %46,26'ya, 2007'de ise %49,54'e yükselmiştir. Ancak 2008 yılında Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri içerisindeki payı %45,14'e inmiştir.

Tablo 5'de ise Azerbaycan'da 2004 yılından 2008 yılına kadar GSMH ve Kurumlar Vergisi verilmiştir. Buna göre bu yıllar arasında Kurumlar Vergisindeki değişim oranı ve GSMH'daki değişim oranı hesaplanmıştır. Aynı zamanda bunlar arasındaki esneklik bulunarak yıllar itibari ile Kurumlar Vergisinin GSMH'ya etkisi ortaya konmaya çalışılmıştır.

Tablo 5: Kurumlar Vergisinin GSMH içindeki yeri
(Milyon AZN)

Yıllar	Kurumlar Vergisi	Kurumlar Vergisi Değişim Oranı (%)	GSMH	GSMH Değişim Oranı (%)	KV/GSMH Esnekliği (%)
2004	223,40	27,43	8 530,20	16,22	1,75
2005	355,40	37,14	12 522,50	31,88	1,16
2006	1 360,50	73,88	18 746,20	33,20	2,23
2007	2 457,70	44,64	28 360,50	33,90	1,32
2008	2 862,30	52,47	38 005,70	25,38	2,07

Kaynak: Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, İstatistik göstericileri,
<http://www.azstat.org/publications/azfigures/2009/az/010.shtml>, Erişim: 30.12.2009

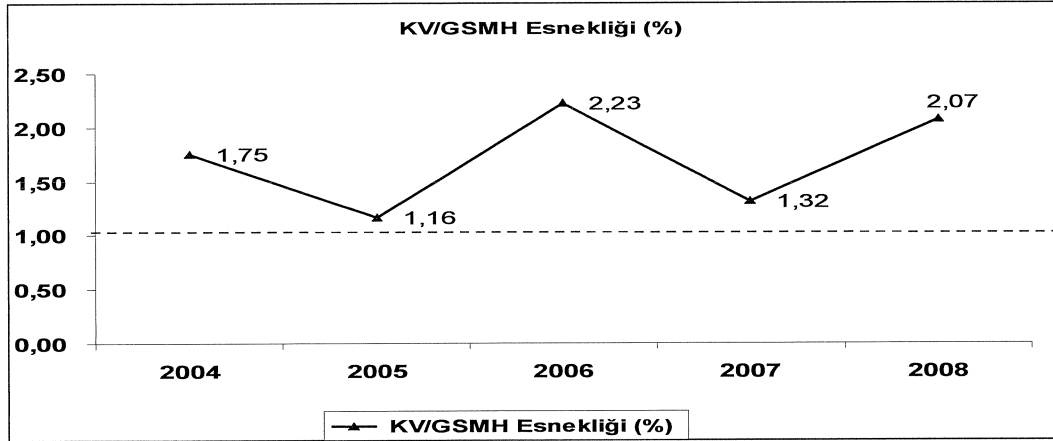
Vergiler Bakanlığının verilerine göre 2004 yılında Kurumlar Vergisi 223,4 milyon AZN olmuştur, bu tutar bir sonraki yıl 355,40 milyon AZN olmuştur. Aradaki değişim oranı hesaplandığında, Kurumlar Vergisi'nde 2005 yılında %37,14'lük bir artış görülmektedir. 2006 yılında da Kurumlar Vergisi çok fazla bir artış göstererek (%73,88) 1 360,50 milyon AZN'e ulaşmıştır. Daha sonra 2007'de Azerbaycan'da Kurumlar Vergisi 2 457,70 AZN'e ulaşmıştır ki, bu da bir önceki yıllara kıyaslandığında %44,64'lük bir artış demektir. En son 2008 yılında bu tutar yine %14,14 artarak 2 862,30 milyon AZN'e ulaşmıştır.

GSMH oranlarına baktığımızda da, 2004 yılında 8 530,20 milyon AZN olan GSMH bir sonraki yıl %31,88 artarak 12 522,50 milyon AZN'e ulaşmıştır. 2006 yılında

%33,20, 2007 yılında %33,90 artarak 28 360,50 milyon AZN olmuştur. 2008 yılında GSMH %25,38'lik bir artış daha göstererek 38 005,70 milyon AZN olmuştur.

Kurumlar Vergisi ile GSMH arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Çünkü GSMH'de gerçekleşen artış doğal olarak ülkede faaliyet gösteren işletmelerin gelirlerini dolayısıyla da Kurumlar Vergisi'ni artırmaktadır. Kurumlar vergisinin GSMH'ya göre esnekliği her yıl için Kurumlar Vergisi değişim yüzdesi ve GSMH' da gerçekleşen değişim yüzdesi arasındaki oranı ifade etmektedir. Esnekliğin 1'den büyük olması o yıl Kurumlar Vergisi'nin artış oranının GSMH'nin artış oranından daha fazla olduğunu göstermektedir. Bunun tersi yani esnekliğin 1'den düşük olması Kurumlar Vergisi'nin artış oranının GSMH'nin artış oranından düşük olduğunu göstermektedir. Esneklik değerlerinin 1'e yakın olması Kurumlar Vergisi'nin artış oranının GSMH artış oranına paralel olduğunu göstermektedir¹²⁷.

Şekil 4: Kurumlar Vergisinin GSMH'ya göre Esnekliği



Yukarıdaki grafikte esnekliğin en yüksek olduğu yıl 2006 yılı, esnekliğin 1'e en yakın olduğu yıl ise 2005 yılında olmuştur. Bunun nedeni ise 2006 yılında kurumlar vergisindeki maksimum artış oranına ulaşmasıdır. Grafikten de görüldüğü gibi belirtilen yıllar itibari ile Kurumlar Vergisindeki artış oranı GSMH artış oranından fazla olmuştur.

¹²⁷ Ufuk GENÇEL, "Türkiyede Yatırım Kararları Üzerinde Kurumlar Vergisinin Etkisi: Bir Alan Araştırması", Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2007, s.121

2.4.2. Kurumlar Vergisinin Vergi Rekabetine Etkisi

Vergi rekabeti, vergilendirme yetkisine sahip idari birimlerin (yerel yönetimler, eyaletler, devletler) vergi politikalarının diğer idari birimler üzerinde meydana getirdiği etkiler olarak tanımlanabilir. Vergi rekabeti, firma ve ulusal düzeyde rekabet gücünü artırmak isteyen idari birimlerin vergilendirme yetkisine sahip olduğu alanlarda rakip idari birimlere kıyasla mükelleflerin vergi yüklerini azaltmak veya düşük tutmak suretiyle potansiyel olarak mobilitesi yüksek olan üretim faktörleri (özellikle kalifiye işgücü ve sermaye) için kendi idari birimlerini cazip hale getirme çabasıdır. Vergilendirme yetkisine sahip farklı vergilendirme otoriteleri (devletler ve ya alt birimleri) arasında, doğrudan veya portföy yatırımlarının, üretim faktörlerinin emek ve özellikle sermayenin, faaliyet ve yerleşme alanını kendi çıkarlarına etkileme ve yönlendirme veya saptırma amacına dönük olarak, vergi politikalarının uygulanmasından kaynaklanmaktadır¹²⁸.

Üretimin uluslararasılaşması ve bazı üretim faktörlerinin uluslararası mobilitesinin artması, bazı ülkelerin küresel vergi tabanından daha fazla pay almak için vergi yüklerinin bir kısmını diğer ülkelere ihraç etmelerine olanak sağlaması *vergi rekabeti* olarak tanımlanır. Gerek küreselleşmenin getirdiği liberalizasyon gerekse iletişim ve enformasyon alanındaki gelişmeler ve hızlı teknolojik gelişmelerin sonucu artan faktör hareketliliği ülkeler arasında *vergi rekabetini* artırmıştır¹²⁹.

Bütün bu tanımların ışığında, uluslararası vergi rekabetini, farklı vergilendirme yetkisine sahip idarelerin yabancı sermaye çekebilmek, yerli sermayeyi ise kaçırmamak için cazip vergi hükümleri uygulamaları bakımından rekabet içerisinde bulunmaları şeklinde tanımlayabiliriz.

Aslında vergi politikasının bir aracı da Kurumlar Vergisi'dir. Ülkeler veya vergilendirme yetkisine sahip idareler, vergi rekabeti gereği Kurumlar Vergisi'nin yapısını öyle sistemleştirmelidir ki, daima hareketli olan yabancı sermayeyi

¹²⁸ Prof. Dr. Türkan ÖNCEL, Prof. Dr. S.Yenal ÖNCEL, "Uluslararası Vergi Rekabeti", İstanbul Üniversitesi, Maliye Araştırma Konferansları, 43-44. seri, İstanbul, 2003, s.5

¹²⁹ Filiz Giray, "Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları", Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi-9, 2005, s.93-122

vergileendirme alanına çekebilirsin ve aynı zamanda yerel sermayeyide koruyabilirsin. Vergi rekabetinde Kurumlar Vergisinin önemi vergi oranlarındaki farklar, İstisna ve muafiyetler gibi yatırımcı karını direkt etkileyecek unsurlar çok önemlidir.

Azerbaycanda ise uluslararası vergi rekabetine dayanıklı bir vergi sistemi geliştirilmesine son yıllarda başlanmıştır. Özellikle Kurumlar Vergisindeki düzenlemeler Vergi Rekabeti açısından yabancı yatırımcılar için diğer ülkelere nazaran bir çok avantajlar sağlamıştır. Öncelikle, 90'li yıllarda %30 olarak uygulanan vergi oranları 2001 yılında uygulamaya giren Yeni Vergi Mecellesi ile %22'ye indirilmişti bu yıllarda Türkiyede Kurumlar Vergisi oranları %30'larda seyretmiş en son 2006 yılında uygulamaya giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Kurumlar Vergisi oranı %20 olarak belirtilmiştir. Bununla beraber dağınık ve düzensiz olan Azerbaycan vergi kanunlarında yer alan vergi istisna ve muafiyetleri de yeniden düzenlenmiştir.

2.4.3. Kurumlar Vergisinin Yatırımlar Üzerinde Etkisi

Kamusal ihtiyaçların giderilmesine yönelik kamu hizmetlerinin devlet tarafından karşılanması, vergilerin tahsil edilmesini zorunlu kılmaktadır. Vergi politikası doğru uygulandığı zaman devletin hükmi şahsiyeti altında gelir, harcama ve servet üzerinden alınan dolaylı ve dolaysız vergilerin, maliye politikasının amaçlarından birini oluşturan ekonomik büyüme ve kalkınmaya büyük etkisi olmaktadır. Ülkelerin siyasi yapıları ve gelişmişlik derecelerine göre özellikle gelir üzerinden alınan dolaysız vergiler, vergi indirimleri, vergisel teşvikler ve denetim mekanizmaları yoluyla yatırımlar, dolayısıyla ekonomik büyüme üzerinde olumlu sonuçlar vermektedir¹³⁰.

Azerbaycanda siyasi istikrarın sağlanması, devamlı ekonomik büyümenin sağlanması, birçok sosyal ve ekonomik sorunların hall olmasına neden olmuş ve tüm bu durum da Azerbaycanda yatırım ortamını olumlu etkilemiştir. Vergi sistemindeki, Gümrük sistemindeki gelişmeler yabancı sermayenin gelişini engelleyecek sorunların çözümlenmesine kısmen sebep olmuştur. Vergi oranlarının azaltılarak sermaye üzerine düşen vergi yükünün hafifletilmesi, gümrükte 2008 yılında uygulamaya konan “tek pencere”

¹³⁰ GENÇEL, A.g.e., s.123

prensibinin uygulanması gümrükteki gereksiz bürokratik engellerin kaldırılması yatırımcıların kararlarının önemli şekilde etkilenmesine sebep olmuştur.

Azerbaycan kanunlarında yerel ve yabancı yatırımcıların haklarının kanunla korunması, ülkede her türlü özel girişim faaliyetinin yapılabilmesinin sağlanması bu konuda hiç bir sınırlamanın getirilmemesi Azerbaycana sermaye girişinin artmasına neden olmuştur.

Tablo 6: Azerbaycan ekonomisine yıllar itibari yapılan yatirimlar (2004-2008)

	2004	2005	2006	2007	2008
Tüm kaynaklardan sağlanan yatirimlar (Yerli ve Yabancı kaynaklar)					
Milyar Manat (AZN)	5,8	6,7	7,4	10,4	12,5
Milyar Dolar (\$)	5,9	7,1	8,3	12,1	15,2
Yabancı Yatirimlar					
Milyar Manat (AZN)	4,5	4,6	4,5	5,7	5,6
Milyar Dolar (\$)	4,6	4,9	5,1	6,7	6,8
Yerli Yatirimlar					
Milyar Manat (AZN)	1,3	2,1	2,9	4,6	6,9
Milyar Dolar (\$)	1,3	2,2	3,2	5,4	8,3

Kaynak: Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, **İstatistik göstericileri,**

<http://www.azstat.org/publications/azfigures/2009/az/010.shtml>, Erişim: 30.12.2009

Yukarıda belirtilen nedenlerle tablodan da görüldüğü gibi, hem yabancı yatirimlar hem de yerli yatirimlar 2004'ten 2008'e kadar bir artış göstermiştir. Böylelikle, 2004 yılında 5,8 milyar AZN toplam yatirim olmuştur. Bunun 4,5 milyar AZN'i Yabancı yatirim, 1,3 milyar AZN'i ise yerli yatirim olmuştur. 2005 yılında toplam yatirim 6,7 milyar AZN, 2006'da 7,4 milyar AZN, 2007'de 10,4 milyar, 2008'de ise 12,5 milyar AZN olmuştur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AZERBAJYCAN KURUMLAR VERGİSİ İLE TÜRK KURUMLAR VERGİSİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

İşletmeler için yapılan yanlış yatırımlar maliyetlerini ters yönde etkileyeceği gibi sermayesinin gereksiz yere bağlanmasına neden olur. Bu şekilde yapılan yatırımların kötü sonuçları, işletmeyle birlikte işletmenin içinde bulunduğu endüstri dalını hatta ulusal ekonomiyi de olumsuz etkilemektedir. Bu nedenle işletmeler yatırım kararları alırken bütün unsurları etkin bir şekilde incelemektedir. Finansal kararlar verilirken kuruluş aşamasında belirlenen amaçlar gözetilir. İşletmelerin amaçlarına ulaşmak için alacağı yatırım kararları üzerinde vergiler önemli bir yer teşkil eder. Özellikle de kurumlar vergisi işletmelerin yatırım kararlarında dikkat ettikleri en önemli vergi türüdür¹³¹.

Ülkelerin kurumlar vergisinde istisna ve muafiyetler, vergi oranı, matrahtan yapılan indirimler gibi uygulamaları yatırımları teşvik etmesi bakımından çok önem arz etmektedir. Bundan dolayı hem TVS’de hemde AVS’de Kurumlar Vergisi’nin bu kısımları bazı benzerliklerin yanında ciddi farklılıkları da bulunmaktadır. Bu farklılıkların olması da doğal olarak iki ülkenin uyguladığı ekonomik politikaları, vergi mükelleflerinin yapısı, doğal kaynakların kullanılması, rekabet ortamı gibi unsurların farklılıklarından kaynaklandığını söyleyebiliriz.

3.1. Vergileme Unsurları Açısından Karşılaştırma

Verginin konusu, tarafları, vergiyi doğuran olay, vergilendirme süreci ve vergi yılı gibi temel vergileme kavramları her iki vergi sisteminde birbirine benzemektedir. Şöyle ki, bir vergi döneminde aynı vergi konusu üzerinde vergiyi doğuran olay meydana geldiğinde devlet vergi ödeyicisinden söz konusu vergiyi almaktadır. Bu genel prosedür hem AVS’de hem de TVS’de aynıdır.

¹³¹ Ufuk GENCEL, “Türkiyede Yatırım Kararları Üzerinde Kurumlar Vergisinin Etkisi: Bir Alan Araştırması”, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2007, s. 207.

3.1.1. Verginin Konusu Açısından

Verginin konusu genel ve soyut bir kavramdır. Vergi kanunları genellikle vergi kavramlarını tanımlamaktadır. Ancak verginin konusunu belirleyen genel bir tanım getirilmemiştir. Kanun koyucu her vergi için konuyu belirtmeyi uygun bulmuştur. Böylelikle her vergi kanununun genellikle ilk maddelerinde o verginin konusu belirtilmiştir¹³².

Kurum kazancı, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 2.maddesinde yer alan gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur. Kurumlar tarafından gelir unsurlarının bir veya bir kaçından elde edilen kazançların toplamına bir bütün olarak kurum kazancı denir¹³³.

Azerbaycan vergi kanunlarında belirtilen, AC'de tam ve dar mükellef müesseselerin yine kanunda sayılan¹³⁴ gelir unsurlarından elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinin konusunu oluşturur¹³⁵. TVS'deki gibi net olarak sıralanmasa da, mahiyet bakımından baktığımızda aynıdır. Böylece, TVS ile AVS'de Kurumlar Vergisinin benzerliği ilk olarak Kurumlar Vergisinin konusunda görülür.

3.1.2. Vergiyi Doğuran Olay Açısından

Vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında bir ilişki kurulabilmesi, ancak vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve bu olayı yaşayan bir kişinin bulunması ile mümkündür. Vergiyi doğuran olay, vergi mükellefini belli ettiği gibi, vergi alacağıнын (vergi borcunun) doğmasını da sağlar; yani, vergi konusu ile mükellefler arasında kanunun öngördüğü bazı şartların gerçekleşmesidir¹³⁶.

Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 19. maddesi uyarınca, “vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar”. Görüldüğü gibi, Türk vergi hukukunda, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla,

¹³² Sadik Kırbas, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004, s. 97.

¹³³ Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Bursa, 2005, s. 257.

¹³⁴ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, **a.g.e.**, s. 11-16.

¹³⁵ Fazil Memmedov, Akif Musayev ve Aslan Kahramanov, **Vergiler**, CBS Yayınevi, Bakü, 2001, s. 94.

¹³⁶ http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_orani_vergi_tarifesi.html, Erişim: 10.03.2009.

başka her hangi bir işleme gerek olmadan vergi alacağının doğacağı kabul edilmiştir¹³⁷. Böylelikle, kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olay, kurumların kazanç elde etmeleridir.

AVK'da da, kurum kazancının elde edilmesi kurumlar vergisinin doğduğu andır. Kurumların mal varlığının artırılmasıyla kazanç elde edilir¹³⁸. Tam mükellef kurumlarda, verginin doğduğu an, kurumların hem yurt dışında hem de yurt içinde söz konusu kazancın ortaya çıktığı andır. Ancak, dar mükellef kurumlarda, sadece yurt içi kazançların ortaya çıkması, vergiyi doğuran olayı gerçekleştirir¹³⁹.

3.1.3. Verginin Tarafları Açısından

Vergi bir alacak-borç ilişkisinden başka bir şey değildir. Bir tarafta devlet, diğer tarafta mükellef vardır. Devletin aktif vergi süjesinin olmasının nedeni, vergilendirmeye ilişkin tüm kuralların mükelleflerin görüşü olmadan, tek taraflı olarak, devletin üstün iradesine göre belirlenmesidir. Mükellef ise sadece devlet tarafından konmuş kurallara uyarak vergisini ödemek zorunda olduğundan, pasif vergi süjesidir. Mükellefler vergi kanunlarıyla kendilerine düşen görevleri yerine getirirken, vergi daireleri de verginin tarh, tahakkuk ve tebliğ işlemlerini, vergi kanunlarına uygun olarak yapmak zorundadırlar. Ancak bazı durumlarda devlet bu hakkını İl Özel İdareleri ve belediyeler gibi kuruluşlara devredebilir. Bu kuruluşlar devletin kendilerini yetkili kıldığı oranda vergilendirme salahiyetine sahiptirler. Bu nedenle esas vergi alacaklısı, devlettir¹⁴⁰.

Vergi borçlusu yani mükellef, VUK'un 8/1.maddesinde belirtilmiş ve "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişilerdir" şeklinde tanımlanmıştır. Her bir vergi bakımından mükellefin o verginin kendi kanuna göre

¹³⁷ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Batı Türkeli Yayınevi, İstanbul, 2004, s. 19.

¹³⁸ Akif Musayev, Yaşar Kelbiyev ve Allahverdi Hüseyinov, **Azerbaycan Respublikasının Vergi Xidmeti: İslahatlar ve neticeler**, Elm Neşriyat, Bakü, 2002, s. 43.

¹³⁹ Veliyev ve diğerleri, **a.g.e.**, s. 121.

¹⁴⁰ <http://www.frmtr.com/siyasal-bilgiler-hukuk/1034476-vergi-hukuku.html>, Erişim: 18.03.2009.

belirleneceği hükme bağlanmıştır¹⁴¹. Buna göre, kurumlar vergisinin mükellefi KVK'ya göre belirlenmiştir.

KVK'da verginin mükellefleri, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi kuruluşlar, yabancı kamu idare ve müesseselere ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları şeklinde belirtilmiştir¹⁴².

Azerbaycan'da Kurumlar Vergisinin mükellefleri esasen sermaye şirketleridir. Sermaye şirketlerinin yanında ayrıca Kooperatifler, İktisadi Kamu Kurumları, İş Ortaklıkları ve Yabancı Kamu İdareleri ve Müesseselerin Azerbaycan'daki İktisadi İşletmeleri de Kurumlar Vergisinin mükellefleridir¹⁴³. Ayrıca ACVM'nin 103. maddesinde sıralanan fıkralarda, AMK'da belirtilmiş vergi mükellefleri tanımlanmıştır.

3.1.4. Kurumlar Vergisinin Beyanı Açısından

Türkiye'de Kurumlar Vergisi, mükellefin ve vergi sorumlusunun beyanı üzerine hesaplanır. Söz konusu beyannamede ilgili hesap döneminin sonuçları yer alır ve her bir mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verir¹⁴⁴. Kurumlar Vergisi'nde beyan yıllık olarak yapılmaktadır. Beyanlarda bir hesap döneminde elde edilen kurum kazançlarının tamamı gösterilir. Bu hesap dönemi genellikle takvim yılına eşit olur¹⁴⁵.

Genellikle kurumların vergileri yıllık beyanname üzerine hesaplanır. Ancak, mükellefiyetin durumuna ve elde edilen gelir unsuruna göre TVS'de muhtasar beyanname ve özel beyanname de verilmektedir. Buna karşın AVS'de kurumlar, cari yılın vergiye tabi kazançlarını bir sonraki yıl tek beyanname ile yani yıllık beyanname ile

¹⁴¹ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2006, s. 73.

¹⁴² 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde.2, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Erişim: 10.07.2008

¹⁴³ Azerbaycan Cumhuriyeti Mülkü Mecellesi, **a.g.e.**, s. 99.

¹⁴⁴ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde.24, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Erişim: 10.07.2008.

¹⁴⁵ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 300.

vergi dairesine vermektedirler¹⁴⁶. Muhtasar beyanname ve özel beyanname, vergi kanunlarında belirtilmemiştir.

Beyanname verme süreleri mükelleflerin durumlarına göre bazen farklılıklar gösterebilmektedir. Ancak, kurumların bir çoğu beyannamelerini normal hesap döneminde vermektedir. TVS’de Kurumlar Vergisi beyanamesi, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci gününün mesai bitimine kadar vergi dairesine verilmek zorundadırlar¹⁴⁷. ACVM’nin 149.2. maddesinde belirtilen kurumlar, beyannamelerini hesap dönemini (kanunda belirtilen hesap dönemi takvim yılına eşittir) takip eden bir sonraki yılın Mart ayının otuzbirine kadar vergi idaresine vermek zorundadırlar¹⁴⁸. Kurumlar Vergisi mükellefi Azerbaycan’daki faaliyetini durdurduğu zaman, durdurduğu günden 30 gün içinde kayıtlı vergi idaresine beyanamesini vermek zorunadadır. Beyannamede, vergi yılının başından faaliyetin durduğu güne kadarki tutarlar yazılır¹⁴⁹. Özel hesap dönemi mükelleflerin mucbir sebepleri gibi durumlarda beyanname verme süreleriyle ilgili düzenlemeler Azerbaycan vergi kanunlarında belirtilmemiştir.

ACVM’nin 149.6 maddesinde, Azerbaycan’da faaliyet gösteren dar mükelleflerin elde ettikleri kazançları tevkifat yapıldığında, söz konusu hesap dönemine ait gelirlerinin tamamı beyannamede belirtilmelidir. Ancak daha sonra tevkifata konu olan gelirinin vergiden istisna olması için vergi dairesini bilgilendirmelidir¹⁵⁰.

Örnek: Azerbaycan’da dar mükellef olan Rusya’nın “A” şirketi, Gence Şehrinde yerleşen ve 2008’de 44 000 AZN’e aldığı binayı aynı yılda 49 000 AZN’e Azerbaycan’da yerleşen tam mükellef müessese “B” ye satmıştır.

“B” tam mükellef olduğundan binanın hakkı ödenirken ödeme kaynağından %10 vergi alınmaktadır. $49\ 000\ AZN \times \% 10 = 4\ 900\ AZN$

¹⁴⁶ S.Hesenov, *Azerbaycan Respublikasının Vergi Mecellesinin Komentrasiyası, Ümumi Hissenin*, Elm neşriyat, Bakü, 2005, s. 56.

¹⁴⁷ Şenyüz, *a.g.e*, Sayfa. 305.

¹⁴⁸ N.T.Şirinov, *Azerbaycan Respublikasının Vergi Mecellesinin Xüsusi Hissenin İzahı*, Çaşıoğlu Yayınları, Bakü, 2008, s. 161.

¹⁴⁹ *A.e.*

¹⁵⁰ *A.e.*, s. 162.

“A” şirketi 31.03.2009’da vergi dairesine beyanname vermiş ve buna göre kurumlar vergisi hesaplanmıştır. Kurumlar Vergisi = (49 000 AZN – 44 000 AZN) x %22 = 5 000 AZN x %22 = 1 100 AZN

“A” şirketi kaynaktan kesilen vergiden fazla olan kısmını yani, 4 900 AZN –1 100 AZN = 3 800 AZN vergiyi vergi idaresinden geri isteyebilir.

3.2. Vergileme Süreci Açısından Karşılaştırma

İkinci bölümde Azerbaycan Kurumlar Vergisi matrahının belirlenmesinde ortaya koyduğumuz şablon genel olarak TVS’de aynıdır*. Dolayısıyla, önce kurum kazancı ortaya çıkar sonra, gerek gelir vergisi kanununda gerekse kurumlar vergisi kanununda yer alan indirimler dikkate alınarak safi kurum kazancı belirlenir.

TVS’de, kurumlar vergisinde matrah tespiti, gelir vergisi kanununun ticari kazanç hükümlerine tabidir. Prensipten, önce öz sermaye karşılaştırması yoluyla o yılın karı bulunur. Buna “bilanço karı” denir. Ardından, vergi kanunlarında “kanunen kabul edilmeyen giderler” olarak isimlendirilen giderler varsa ticari kara ilavesi gerekir. Çünkü ticari kar olarak değerlendirilse bile bunlar üzerinden vergi hesaplanacağı için matraha dahil edilmelidir. GVK’da yer alan “kanunen kabul edilen gelirler“ varsa bunların matrahtan indirilmesi gerekir. Çünkü bu kalemlerde yer alan gelirler üzerinden vergi alınmaz. İstisna kapsamında yer alan bir gelir varsa bunlarında indirilmesi gerekir. Ayrıca, varsa geçmiş yıl zararları da matrahtan indirilir ve vergilendirilecek kara ulaşılır. Bu da “mali kar” olarak tanımlanır¹⁵¹.

Türk ve Azerbaycan Vergi Sistemlerinde, kazancın tespiti usulleri, kanunlarda belirtilen giderlerin ve indirimlerin farklılık arz etmesine bakılmayarak verginin matrahının belirlenmesi süreci, genel olarak birbirine benzemektedir.

Aşağıda kurum kazancının elde edilmesiyle (bilanço karının) başlayan ve vergi oranının uygulanmalı olduğu tutara ulaşınca (mali kara) kadarki geçen vergileme

* Bkz: s. 31.

¹⁵¹ Muhittin DOĞRUYOL, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanununun Kapsamında Transfer Fiyatlandırması”, Yüksek Lisans Tesi, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2008, s.32.

sürecinde matrahtan yapılan indirimlere, matraha yapılan ilavelere tek tek değinilerek iki ülke arasındaki farklılıkları ve benzerlikleri ortaya koymaya çalışacağız.

3.2.1. Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitindeki İndirimler Açısından

ACVM'nin 110. maddesinden 119 maddesine kadar, 5520 sayılı Türk Kurumlar Vergisinin 8. maddesinde Kurumlar Vergisi'nin matrahından indirilebilen giderler sıralanmıştır. Bu giderler,

3.2.1.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri

Bazı kurumlar hisse senedi ve tahvil çıkarma imkanına sahiptir. Hisse senedi, Anonim Şirket (AŞ) ve hisseli komandit şirketin çıkardığı kıymetli evrak niteliğinde tedavül kabiliyeti bulunan evraklardır. Tahvil ise, AŞ ve kamu hukuku tüzel kişilerinin çıkarabildiği borç senetleridir. Bu da kıymetli evrak niteliğindedir. İşte bu evraklar için yapılan baskı, kağıt, ilam, noter ve tescil giderleri gibi giderler matrahtan indirilir¹⁵².

Azerbaycanda Menkul Kıymetler Piyasası gelişmediği için kanunda da bu konuda bir düzenleme bulunmamaktadır. Azerbaycanda faaliyet gösteren hem özel hemde kamu kuruluşları çok nadir hallerde hisse senedi ve tahvil çıkarmaktadırlar. Bu yüzden kurumlar vergisi kanununda da bu konuda her hangi bir düzenleme bulunmamaktadır

3.2.1.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Bunların karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan şirketin yeni kurulması, yeni bir şubenin açılması veya genişletilmesi esnasında yapılan giderlerdir. Bunlar doğrudan gider yazılabilir veya aktife kaydedilerek üzerinden amortisman ayrılır. Amortisman tercihi zararın takip eden yıllara paylaşılması içindir. Bu giderlere örnek olarak, iş veya piyasa araştırması, sözleşme hazırlama giderleri, kuruluşla ilgili seyahat

¹⁵² Kurumlar Vergisi Rehberi, (Çevrimiçi), www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/kurumlar%20vergisi%20Rehberi.pdf, Erişim: 25.01.2010.

giderleri, genel kurul giderleri, tanıtma ve reklam giderleri, personel eğitim giderleri sayılabilir¹⁵³.

Azerbaycan vergi kanunlarında sayılan Kurumlar Vergisi matrahından indirilebilir giderler arasında kuruluş ve örgütlenme giderleri yer almasa da, dolaylı şekilde başka başlıklarda ve uygulamalarda bu türlü giderlerin matrahtan indirilmesinin söz konusu olduğunu görmekteyiz. Örneğin, bir işletme yeni fabrika açmak için, yurt dışından getirttiği danışmanlar için yaptığı giderlerin matrahtan indirilmesi söz konusu olmaktadır.

3.2.1.3. Genel Kurul Toplantıları ile Birleşme, Fesih ve Tasfiye Giderleri

Olağan veya olağanüstü genel kurul toplantıları vardır. Olağan genel kurul toplantıları her yıl, geçmiş hesap yılı değerlendirmesi, yönetim kurulu üyelerinin yenilenmesi gibi amaçlarla yapılır. Olağanüstü genel kurul toplantısının tarihi yoktur. Sermaye artırımını kurumun tasfiyesi, sözleşmenin değerlendirilmesi gibi sebeplerle yapılırlar. Ayrıca, kurumların birleşme, devir ya da tasfiyesi gibi yeniden yapılanmaya gidilebilir. Bu amaçlarla yapılan giderler, posta, davetiye, ilan, toplantı salonu gibi harcamalar indirim konusu olabilir. Ancak, bu amacı aşan giderler (örneğin yemek, kokteyl, ziyafet gibi) indirilemez¹⁵⁴.

Kurumların tasfiyesi, birleştirilmesi vs. gibi durumlara ACVM'nin 145. ve 146. maddelerinde yer verilmiştir. Ayrıca, bu türlü durumlarda yapılan giderlerin vergi matrahından indirilmesine izin verilmiştir. Şöyle ki, bu kararı kabul etmek için yapılan kurul toplantıları için yapılan giderler indirim konusuna dahil edilebilir.

3.2.1.4. Hisseli Komandit Şirkette Komandite Ortağın Payı

Bu ortakların payı şahsi ticari kazanç sayıldığı için Kurumlar Vergisi matrahını hesaplarken komandite ortağa düşen payın indirim konusu yapılması gerekir. Dolayısıyla sadece komanditer ortaklara ilişkin pay kurumlar vergisi'ne tabidir. Örneğin, 1.000 TL

¹⁵³ Kurumlar Vergisi Rehberi, (Çevrimiçi),

www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/kurumlar%20vergisi%20Rehberi.pdf, Erişim: 25.01.2010

¹⁵⁴ A.e.

kurum kazancına sahip bir komandit şirkette eğer, gelirin % 60 'ı komandite ortaklara aitse, 400 TL üzerinden kurumlar vergisi hesaplanacak¹⁵⁵.

3.2.1.5. Katılım Bankalarınca Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları

Faizsiz kredi veren kurumlarca ödenen kar payları ile kar-zarara katılma karşılığı ödenen kar payları indirim konusu yapılır. Bu ödenen kar paylarını finansman gideri olarak kabul edilmesinden dolayı indirime konu olur¹⁵⁶.

Katılım bankaları, kullandıkları kredi karşılığı aldıkları kar payını, mevduat sahiplerine (bir kısmını) öderler. Buna tekabül eden ve faiz ödeyen kurumlarda da bu gelirler aynı esasa tabidir. Yani ödenen kar payları faiz ödemelerinin kurumlar vergisindeki karşılığı kabul edildiğinden böyle bir düzenlemeye gidilmiştir¹⁵⁷. Türkiyede bu türlü ödemeler Kurumlar Vergisi matrahından indirilmesi söz konusu iken, Azerbaycan'da vergi kanunlarında bu konuda hiçbir düzenleme bulunmamaktadır.

3.2.1.6. Sigorta Teknik İhtiyatları

Bu indirim sigorta şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine aittir. Dolayısıyla diğer kurumlar açısından dikkate alınmaz. Ayrılan karşılıklar pasif hesapta yer alır. Tazminat olarak ödenirse takip eden yıl gider, ödenmezse gelir olarak dikkate alınır. KVK'da 4 çeşit sigorta ihtiyatları mevcuttur¹⁵⁸.

Muallak (Belirsiz) Hasarlara İlişkin Tazminat Karşılıkları

Bunlar sigorta şirketlerinin, sigorta yaptıranın sigortaya konu olan işleminde bir hasar meydana gelmesi halinde, ödenen veya henüz ödenmese bile ödenmesi kesinleşmiş olan ya da bir ihtilaf çıkmışsa tahmini olarak ortaya çıkan miktardır. Hasarlara karşılık ayrılan giderler tazminat olarak ödenmedikçe ertesi yılın geliri olur.

¹⁵⁵ Kurumlar Vergisi Rehberi, (Çevrimiçi),

www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/kurumlar%20vergesi%20Rehberi.pdf, Erişim: 25.01.2010

¹⁵⁶ A.e

¹⁵⁷ A.e

¹⁵⁸ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde.8

Cari Muhataralara Mahsus İhtiyatlar (Kazanılmış Prim Karşılıkları)

Sigortalar hesap dönemine göre yapılmak zorunlu değildir. Uzun veya kısa süreli de yapılabilir. Ertesi hesap dönemine sarkan ancak ilgili yıl içinde tahsil edilmiş olan primler vardır. Bu yüzden ertesi yıla sarkan kısım için karşılık ayrılması ve bunun da indirimine konu olması gerekir. Çünkü ertesi yıla sarkan kısım ilgili hesap döneminin geliridir.

Riyazi İhtiyatlar (Matematik Karşılıkları)

Bu hak sadece hayat sigortaları içindir. Hayat sigortasında yapılan sözleşmeye göre sigorta şirketi, sigortalıya veya ölümü halinde mirasçılara toptan ödeme veya aylık bağlama şeklinde ödeme yapar. Bu yüzden primlerin bir kısmını ihtiyat olarak yapacağı ödemeler için ayırır. Bunlar ilgili yılın gideri, harcanmayan kısmı ise takip eden yılın geliridir.

Deprem Hasar Karşılıkları

Deprem Hasar Karşılıkları; Sigorta ve reasürans şirketlerinin yangın ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı karşılığında aldıkları ve kendi saklama paylarında kalan primlerle bu primlerin net gelirleri üzerinden hesapladıkları ve on beş yıl süre ile ayırmak zorunda oldukları karşılıklardır.

Yangın ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı karşılığında alınan ve şirketlerin kendi saklama paylarında kalan primlerin Sigorta Murakabe Kanununun 25. maddesi uyarınca hesaplanan kısmı ile önceki hesap dönemlerinde ayrılan karşılıkların yatırıldığı fonların gelirleri toplamından oluşur.

Deprem hasar karşılığının ayrılmasındaki amaç, büyük hasarlara yol açan depremlere karşı, sigorta ve reasürans şirketlerinin hazırlıklı ve ihtiyatlı olmaları için şirket içinde kullanılmaya hazır bir fon tutulmasını temin etmektir.

Sigorta faaliyetinde bulunan kurumların, ACVM'nin 116. maddesine göre, kanunlarda belirtilen miktarlara uygun olarak ihtiyat sigortası fonlarına ödedikleri tutarları gelirden düşme hakları vardır¹⁵⁹.

¹⁵⁹ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 167.

3.2.2. Kanunla Kabul Edilmeyen Giderler Açısından

Yapılan bazı indirimler Türk vergi kanunlarında ve Azerbaycan vergi kanunlarında matrahtan indirilmesi yasaklanmıştır. Bu tür giderlerin matraha dahil edileceği, dolayısıyla üzerinden verginin alınacağı hususudur. Yoksa böyle bir gider yapılamaz anlamına gelmez. Bu gider ticari bilanço açısından gider kabul edilir ancak mali bilanço açısından gider kabul edilmediği için matrahın bir parçasıdır. İndirilmesine izin verilmeyen giderlerin neler olduğu KVK'nın 11. maddesinde düzenlenmiştir. Bunlar aşağıda açıklanmıştır.

3.2.2.1. Özsermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz

Özsermaye matrah tespitinde kullanılan bir kavramdır. Hatırlanacağı üzere özsermaye farkı ticari kazancın dolayısıyla atıf gereği kurum kazancının tespitinde belirleyici bir unsurdur. Sermaye, kar ve yedek akçeleri de içeren özsermaye üzerinden hesaplanan ya da ödenen faizlerin gider olarak kabul edilmemesinin sebebi kar payı olarak vergiye tabi kazancı faiz adı altında peçeleyerek* vergi dışı bırakılması veya daha az vergi ödenmesinin önüne geçilmek istenmesidir¹⁶⁰.

KVK'nın 11/1. maddesinin (a) bendi uyarınca öz sermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faizlerin indiriminin kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ancak ACVM 110. maddesinde öz sermaye üzerinden hesaplanacak faizlere bir sınırlama konulmuştur.

Vergi kanununun 110. maddesinde kurumun yabancı kişi veya kurumlardan aynı zamanda ortaklarından aldığı borçlarla ilgili ödediği faizin gerçek miktarı, faizin söz konusu olduğu yılda AMB'nin yayınladığı bankalararası ortalama kredi oranlarının %125

* Peçeleme çeşitli yöntemler kullanılarak vergi borcunu azaltmayı veya sıfırlamayı amaçlamaktır. Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi gereği peçeleme kabul edilmez.

¹⁶⁰ Kurumlar Vergisi Rehberi, (Çevrimiçi),

www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/kurumlar%20vergisi%20Rehberi.pdf, Erişim: 25.01.2010

olan faizden fazla olmamalıdır. Fazla olduğunda, bu sınıra kadar olan kısım vergi matrahından indirilebilir¹⁶¹.

KVK'nun 11. maddesinde öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin gider olarak kabul edilmemesi, kurum ortaklarının koydukları sermayenin getirilerini kar payı dışında adlandırılarak, kurum bünyesinde vergilendirilmeden ortaklara dağıtılmasına engel olmak içindir. Bir başka anlatımla kurum ortaklarının koydukları sermaye için yürütülen faizler, ortaklara yapılan kâr dağıtımını olarak kabul edilmektedir¹⁶².

Örnek: "A" şirketi ile "B" şirketi birlikte "C" şirketini kurmuşlardır. "C" şirketi 2009 yılının Ekim ayında "A" şirketinden %17 faizle 1 milyon AZN borç almıştır. Ekim ayında Azerbaycan Merkez Bankası ortalama kredi faiz oranını %12 belirlemiştir.

Alınmış borcun Ekim ayındaki faiz miktarı

$$((1\ 000\ 000 \times \%17)/360) \times 30 = 14\ 166,67\ AZN$$

İndirebileceği faiz miktarı

$$(((1\ 000\ 000 \times \%12)/360) \times 30) \times \%125 = 12\ 500\ AZN$$

İndiremediği tutar

$$14\ 166,67\ AZN - 12\ 500\ AZN = 1\ 666,67\ AZN$$

Bu faiz tutarı, Azerbaycan vergi kanunlarına göre indirilebilmesine karşın, Türk KVK'nun 11.inci maddesine göre Türkiye'de vergi matrahından indirilmesi yasaklanmıştır.

3.2.2.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faizler

5520 sayılı KVK'ya göre örtülü sermaye, kurumların ortaklarından veya ortakların ilişkili olduğu kişilerden, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak temin edilerek işletmede kullanılan borçların, hesap döneminin içinde herhangi bir tarihte kurumun

¹⁶¹ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 154.

¹⁶² 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde.11, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Erişim: 10.07.2008.

özsermayesinin 3 katını aşan kısmı ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak kabul edilecektir¹⁶³.

Örtülü sermaye olgusu, işletmenin ortak veya sahipleri tarafından işletmeye sermaye payı olarak konması gereken meblağın ortaklardan alınmış borç gibi nitelendirilerek bunlara faiz tahakkuk ettirilmesi ve bu faizlerin gider olarak gösterilip kurumlar vergisi matrahının aşındırılmasını önleme hedefi doğrultusunda ortak paydada yer almaktadırlar¹⁶⁴.

Örtülü sermayenin oluşumuna temel sebep, sermayeyi sağlayanların, farklı kazanç sağlama beklentileridir. Örneğin, bir şirketler grubunda şubenin karlarının ana şirkete faiz biçiminde aktarılması, faiz ödemeleri şube açısından vergi matrahından indirilebilir olduğundan, kar transferi biçimindeki aktarmadan daha avantajlı olmaktadır. Ana şirketin bir ülkede şube ya da diğer grup şirketinin başka ülkede olması halinde bu durum daha açıktır. Hizmet sektöründe faaliyet gösteren yabancı ortaklı kurumlarda sık rastlanılan bir durum, yabancı ortak veya ortaklardan döviz üzerinden borç alınması; alınan borç dolayısıyla oluşan kur farkı ve faiz tutarının kanuni defterlere gider kaydedilerek kurumlar vergisi matrahını azaltma çabası içine girilmesidir¹⁶⁵.

Kurumların, kazancın elde edilmesi veya faaliyetlerin devam ettirilmesi için gereksinim duydukları sermayenin tamamını öz kaynaklarından temin etme zorunluluğu yoktur; öz kaynaklarının yanında borçlanma yoluyla yabancı kaynaklardan da sağlayabilirler. Kurumlar, borç verenlere ödedikleri faizleri, bir çeşit faiz olan vade farklarını ve kur farklarını, borçlanmaya ilişkin diğer masraflarını gider kaydedebilirler. Bununla birlikte, öz kaynakların getirisi sadece kardır ve bu karlar ancak vergi kanunları ile getirilen yükümlükler yerine getirildikten (vergilendirildikten) sonra ortaklara dağıtılabilmektedir. Dağıtılabılır durumdaki bu vergilendirilmiş karlar bir gider ve maliyet unsuru değildir. Oysa yabancı kaynakların, yani borçların getirisi borç verenler

¹⁶³ KVK. Madde 12.

¹⁶⁴ Emrullah Aslan, "Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü kazanc dağıtımı", Yüksek lisans tezi, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi, Afyon, 2006, s.8

¹⁶⁵ Altar Ömer Arpacı, "Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler", (Çevrimiçi), http://www.alomaliye.com/altar_omer_kkeg.htm, Erişim: 23.04.2009.

için faiz olup, bu kaynakları kullanan işletmeler ödedikleri veya hesapladıkları faizleri bir gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alabilmektedirler¹⁶⁶.

Kurum tarafından yapılan borçlanmanın sermayenin yerine ikame edilmiş olması halinde örtülü sermayenin varlığından sözedilebilir. Bir başka anlatımla, şirket sahiplerinden (veya kanunda belirtilen ilişkiler içinde bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden) alınan borç, örtülü yoldan konmuş bir sermaye niteliği kazandığı anda söz konusu borçlanma vergi matrahının tespitinde ayrı bir önem kazanmaktadır. Ve bunlarla ilgili hesaplanan faizler vergi matrahından indirilememektedir¹⁶⁷.

Örtülü sermaye ile ilgili Azerbaycan vergi kanunlarında net bir düzenleme bulunmamaktadır ancak yukarıda da değindiğimiz vergi kanununun 110.uncu maddesindeki sınırlama, dışardan alınan borçlarla ilgili olduğundan kurumlar, borçlanmaya gittiğinde bu borcundan dolayı ödeyeceği faiz miktarını bu sınıra kadar indirebildiklerinden böyle gizli şekilde sermaye dağıtımına gitme gereği duymamaktadırlar. Çünkü, bu sınıra kadar zaten dağıtılacak sermaye paylarını borç olarak gösterdiklerinden bunu kullanmaktadırlar.

3.2.2.3. Transfer Fiyatlandırılmasıyla Örtülü Sermaye Dağıtımı

Transfer fiyatlandırması, bir işletmenin gelir-gider veya kar paylaşımı açısından bağlantılı olduğu, aynı çıkar birliğine dahil olan ana şirket ve bağlı şirketlerde ya da yönetimi ve denetimi açısından hakim durumda olduğu şirketlerin, iştirak ve şubeleriyle karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlamadır¹⁶⁸

Transfer fiyatlaması genel anlamda, aynı ticari organizasyon içinde yer alan bir işletmenin farklı departmanları, bölümleri, bağlı ortaklıkları, şubeleri veya iştirakleri ile diğer benzeri ortaklıkları arasında mal ve hizmet satışında veya benzeri diğer ticari

¹⁶⁶ Altar Ömer Arpacı, “Kurum Kazancının Tespitinde İndirelemeyecek Giderler”, (Çevrimiçi), http://www.alomaliye.com/altar_omer_kkeg.htm, Erişim: 23.04.2009.

¹⁶⁷ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 168.

¹⁶⁸ DOĞRUYOL, a.g.e., s.4.

işlemlerinde uyguladıkları fiyatlamadır¹⁶⁹. Diğer bir deyişle, transfer fiyatlaması bir işletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak kar paylaşımı itibariyle bağlantılı olduğu; aynı çıkar grubu içinde bulunduğu; alt, yan veya ana firma ya da şubeleriyle, mal ve hizmet alış veya satışı ile benzeri işlemlerde uyguladığı fiyat olarak tanımlanmaktadır¹⁷⁰.

Çokuluslu şirketlerin hızla büyümesiyle , çokuluslu işletmeler tarafından yapılan grup içi işlemlerin fiyatlandırılması, son zamanlarda önemli bir uluslararası vergileme sorunu haline gelmiştir. Transfer fiyatlandırması kavramı, özünde bir olumsuzluk içermemekle birlikte, çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlarını vergisel amaçlarla kötüye kullanmaları nedeniyle bir sorun haline almaktadır. Çok uluslu şirketler global karlarını maksimize etmek amacıyla bağlı işletmelerin bulunduğu vergi mevzuatına göre transfer fiyatları yüksek veya düşük tutulmaktadır¹⁷¹. Çok uluslu şirketler transfer fiyatlaması yoluyla kazançlarını kaçırma eğilimine sahiptirler; örneğin, çok uluslu şirketler transfer fiyatlaması yoluyla kazançlarını vergi oranları yüksek olan ülkeden vergi oranları daha düşük olan bir ülkeye kaydırmak suretiyle, ödeyecekleri verginin miktarını düşürebilmektedirler.

Transfer fiyatlandırması sisteminin en önemli stratejik amacı, vergi yükünü ulusal ve uluslar arası boyutta asgari düzeye çekmektir. Mamulün yüksek bir fiyattan vergi oranlarının daha yüksek olduğu bir ülkeye transfer edilmesi firmanın vergi yükünü azaltacaktır. Transfer, satın alan taraf için maliyetlerde artışa ve bulunduğu ülkede daha az vergi ödenmesine neden olacaktır. Aynı zamanda, satın alan tarafın ülkesinde göreceli olarak daha düşük vergi oranlarının uygulanması, yüksek kar marjları üzerinden daha az vergi ödenmesine neden olacaktır. Transfer işleminin daha çok uluslararası yapılması durumunda; vergi yükünün azaltılması, gümrük tarifelerinin azaltılması, kur riskinin

¹⁶⁹ Yenal Öncel, “Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 41. Seri, İstanbul, 2002, s. 2.

¹⁷⁰ **A.m.**

¹⁷¹ Fatih Saraçoğlu ve Ercan Kaya, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 216, (Eylül 2006), s. 151.

azaltılması yasal kısıtlamalara karşı korunmak ve rekabetçi baskılara karşı transferde yer alan tarafın rakiplerine karşı mücadele etmesini sağlamak gibi amaçlar bulunmaktadır¹⁷².

KVK'nın 11.maddesinin 1/c bendinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar kanunen kabul edilemeyen giderler arasında sayılmıştır. Burada yer alan hüküm ile amaçlanan vergiye tabi kazancın örtülü yollarla dağıtılıp kurum bünyesinde yapılacak vergilendirmenin kapsamı dışına çıkarılması önlenmektedir¹⁷³.

Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar, KVK'nın 13. maddesi gereğince kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Örtülü kazancı dağıtan şirket yönünden yapılmış olan ödemeler gider yazılamaz. Başka bir anlatımla bunlar kurum matrahından indirilemezler. Yani dağıtılan örtülü kazanç miktarının matraha ilavesi gerekir¹⁷⁴.

Azerbaycan vergi kanunlarında transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıyla ilgili net bir düzenleme bulunmamaktadır. ACVM'nin 14. maddesinde belirtildiği üzere şirketler ve onların ortakları, ilişkili kişilerle ticari faaliyetleri, (mal alışı, satışı, kiraya verme vs.) durumunda mal veya hizmetin pazar fiyatı dikkate alınmaktadır.

ACVM'nin 18'inci maddesinde ilişkili kişilerle aralarındaki ilişkilerde faaliyetlerinin iktisadi sonuçlarına veya onların temsil ettikleri kişilerin faaliyetine doğrudan etki gösterebilen gerçek veya tüzel kişiler, şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıda belirtilen pazar fiyatı, malı veya hizmetin piyasadaki arz ve talebin karşılıklı etkisiyle ortaya çıkan fiyattır. Gönderilmiş malların hacmi, malların mensei ülkesi, malların gönderilme süresi ve prosedürü, hizmetin tamamlanma süresi, mal veya hizmetin kalitesi gibi bazı etkenler pazar fiyatını etkileyen faktörlerdir¹⁷⁵.

¹⁷² İbrahim Organ ve Muhsin Çelik, "İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru:Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Dünyası Dergisi**, (Eylül 2006), s. 136.

¹⁷³ Süleyman Hayri Balcı ve Derviş Altınok, "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 299, (Temmuz 2006), s. 123.

¹⁷⁴ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde.13, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Erişim: 10.07.2008

¹⁷⁵ Mirelem Heslenli, **Maliye Ders Notları**, Tarakki Kitapevi, Bakü, 2006, s. 23.

Türk vergi kanunlarındaki transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının Azerbaycan kanunlarına göre farkı, Azerbaycan'da böyle bir tanımlamanın yapılmamış olmasıdır. Bu gibi durumlarda kanunun farklı bölümlerindeki düzenlemeler de pek uygulanmamaktadır.

Ayrıca kurumlar, herhangi bir kişi veya kuruluşla yaptığı faaliyetlerinden dolayı bir iş akti gerçekleştirmiş ve mukavele imzalamışlarsa, mukavelede belirtilen şartların kurumlar tarafından gerçekleştirilmesi gerekir; bir başka deyişle eğer kurumların ilişkili kişilerle yaptığı her hangi bir faaliyet mukaveleye bağlanmışsa, buradaki tutar ne olursa olsun o kadarlık kısmı vergiden indirilir. Zaten böyle durumlar kurumlar tarafından çok sık kullanılmaktadır. Örneğin, kurum ortaklarından veya küçük işletme sahibi olan birisi kendi adına da vergi numarası alarak veya ilişkili kişilerle faaliyette bulunarak vergiden kaçınmak yoluna gidebilmektedir.

Örnek: Azerbaycan'da faaliyet gösteren "A" şirketi ticari faaliyetinde kullanmak için piyasa kira değeri yıllık 15 000 AZN olan bir binayı Ahmet HASANOV'dan yıllık 25 000 AZN mükavele ile kiralamıştır. Ahmet HASANOV şirketin aynı zamanda sahibidir. Aynı yıl şirketin net karı 200 000 AZN olmuştur

Şirket sahibi, Azerbaycan vergi kanunundaki boşluklardan dolayı transfer fiyatlandırmasıyla vergi kaçakçılığı değil vergiden kaçınma yoluna gitmiştir. Bu örneğin devamını getirirsek aradaki kaçınmayı açıkça görebiliriz.

Eğer kanunlarda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü sermaye dağıtımı yasak olsaydı, yani, dağıtılan tutarın vergi matrahından indirilmesine Türkiye'de olduğu gibi izin verilmeseydi "A" şirketinin, 2009 yılında ödeyeceği vergi,

Kurumlar Vergisi	= 200 000 AZN x	%22	= 44 000 AZN
Ahmet HASANOV'un Geliri	= 200 000 AZN - 44 000 AZN	= 156 000 AZN	

Azerbaycan'daki mevcut kanuna göre, yapılan işlem (transfer fiyatlandırılmasına sebep olan işlem) hem ilişkili kişilerle faaliyeti çerçevesinde değerlendirildiğinde, hem de imzalanmış mukavele tutarı dikkate alındığında ortaya bir çelişki çıkmaktadır. Şöyle ki, söz konusu olan faaliyet (transfer fiyatlandırılmasına sebep olan faaliyet) karşılıklı kişilerle ilişki çerçevesinde değerlendirildiğinde, karşı tarafın gerçek kişi, tüzel kişi yada tam veya dar mükellef olması önemlidir. Çünkü indirimde söz konusu olan örtülü şekilde dağıtılan sermayeden de devlet stopaj yöntemiyle ayrıca bir vergi almaktadır. Ancak uygulanan stopaj oranları kurumlar vergisinin oranından düşük olduğundan şirketlerin çoğu bu yolu denemektedirler.

Yeniden örneğimize dönersek, "A" şirketi kurduğu kiralama faaliyetini karşılıklı ilişkili kişilerle yapmıştır. Eğer ACVM'nin 14. ve 18. maddelerine bakılırsa 2009 yılındaki vergileme işlemi şöyle olacaktır:

Önce söz konusu binanın yıllık piyasa kira bedeli bulunacaktır. Örnekte de belirtildiği üzere bu tutar 15 000 AZN teşkil etmektedir ve bu tutarı vergi matrahından indirebilecektir.

Kurumlar Vergisinin Matrahı	= 200 000 AZN – 15 000 AZN = 185 000 AZN
Kurumlar Vergisi	= 185 000 AZN x %22 = 40 700 AZN
Stopaj Yöntemiyle kesilen Vergi	= 15 000 AZN x %14 = 2 100 AZN
Ödediği Toplam Vergi	= 40 700 AZN + 2 100 AZN = 42 800 AZN
Ahmet HASANOV'un Net Geliri	= 200 000 AZN – 42 800 AZN = 157 200 AZN

Çoğu kez, kanunda belirtilen 14. ve 18. maddeler dikkate alınmadan ticaret kanunları uygulanır ve şirket başka kişiler veya kurumlarla iş, hizmet mal alışı satışı, kira vs. mukaveleler imzalarsa imzalanan mukavele gereği oradaki şartlar yerine getirilir. Bu ilişkili kişiler olsa dahi eğer mukavele imzalanmışsa mukavele dikkate alınır. Mukavele şartlarının biri de söz konusu faaliyetin bedeli veya fiyatıdır. Hangi fiyattan anlaşılmışsa

şirket vergi matrahını belirlerken bu tutarı dikkate alarak gerekli indirimi yapabilmektedir.

Yukarıdaki örneğimizde “A” şirketi ilgili kira sözleşmesini 25 000 AZN üzerine yapmışsa bu tutarın tamamını vergi matrahından indirebilmektedir. Ahmet HASANOV’un şirket sahibi olması durumu değiştirmez. Şöyle ki,

Kurumlar Vergisinin Matrahı	= 200 000 AZN – 25 000 AZN = 175 000 AZN
Kurumlar Vergisi	= 175 000 AZN x %22 = 38 500 AZN
Stopajla Kesilen Vergi Tutarı	= 25 000 AZN x %14 = 3 500 AZN
Ödenilen Toplam Vergi	= 38 500 AZN + 3 500 AZN = 42 000 AZN
Ahmet HASANOV’un Net Geliri	= 200 000 AZN – 42 000 AZN = 58 000 AZN

Örnek üzerinde de açıkça gördüğümüz gibi kanundaki boşluktan ve kanunların bir biriyle çelişmesinden şirketler çok fazla yararlanmaktadır. Özellikle yabancı kuruluşlu şirketler elde ettikleri gelirlerini bu yollarla yurt dışındaki alt şirketlerine veya ilgili kişilere aktararak vergiden kaçınmaktadırlar. Yerli şirketler de yurt dışında şirketler kurarak bazı işlerini onlara yaptırmakta ve bazı ticari faaliyetlerini onlarla yapmaktadırlar. Böylece transfer fiyatlandırılması yoluyla kurumların gelirleri başka yerlere aktarılmakta ve böylece vergiden kaçınmaktadırlar.

3.2.2.4. Yedek Akçeler

Yedek akçe ileride meydana gelebilecek risklere karşı ayrılan bir fondur. Kanuni yedek akçe, şartlar oluştuğunda ayrılması zorunlu olan karşılıklardır. Örneğin AŞ’lerde veya limited şirketlerde (LTD) veya kooperatiflerde kanuni yedek akçe ayrılma zorunluluğu vardır. Kanuni yedek akçe sözleşme ile ortadan kaldırılamaz veya kısıtlanamaz¹⁷⁶.

Kanuni yedek akçenin oranı birbirinden farklıdır. Örneğin TTK’ya göre AŞ’lerin ayırması gereken yedek akçeler safi karın % 5’i ile bu oran kooperatiflerde % 10’dur.

¹⁷⁶ Kurumlar Vergisi Rehberi, (Çevrimiçi),

www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/kurumlar%20vergisini%20Rehberi.pdf, Erişim: 25.01.2010

Burada ifadesini bulan safi kar vergi sonrası kardır. İhtiyari yedek akçe ise, ana sözleşmede veya genel kurul kararı ile belirlenmelidir ve kanuni yedek akçenin üzerindeki bir miktarı ifade eder¹⁷⁷.

Gerek ihtiyari olsun gerekse kanuni bütün yedek akçeler matraha dahildir. Yedek akçelerin Türk Ticaret Kanunu veya KVK'a göre düzenlenmesinin bir önemi yoktur. Ayrıca isminin yedek akçe olması da şart değildir. Yedek akçe açık ya da gizli, fevkalade ya da olağan da olabilir. Öte yandan bankalarda ayrılan karşılıklar veya şüpheli alacak karşılıkları veya zarar karşılıkları da yedek akçe olarak kabul edilir ve matraha dahil edilerek üzerinden vergi alınır¹⁷⁸. ACVM'nin 109.6.maddesinde belirtildiği üzere kurumların ayırdığı her türlü yedek akçelerinin vergi matrahından indirilmesi yasaklanmıştır.

3.2.2.5. Para ve Vergi Cezaları

Her türlü para ve vergi cezaları ile gecikme zammı ve gecikme faizi ödemelerin Kurumlar Vergisi matrahtan indirilmesi söz konusu olamaz. Örneğin trafik cezası bir para cezasıdır ve matrahtan indirilemez. VUK' ta düzenlenen vergi suçları için ödenen vergi cezaları ve gecikme faizi ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki kanunda düzenlenmiş olan gecikme zammının matrahtan indirilmesine izin verilmez. Zira bunların matrahtan indirilmesi ceza olma niteliği ile bağdaşmaz¹⁷⁹. ACVM'nin 109. maddesinde sayılan vergi matrahından indirilmeyen giderler arasında tüm mali cezalar da yer almaktadır. Dolayısıyla kurumların ödediği para ve vergi cezalarının Kurumlar Vergisi matrahından indirilmesi kanunla yasaklanmıştır.

3.2.2.6. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinden Daha Aşağıya İhracı

İtibari (yazılı) değer altında satıştan kaynaklanan zararlar, komisyon vb. şekilde yapılan ödemeler için yapılan giderler matrahtan indirilemez. Sadece, ihraç edilen

¹⁷⁷ A.e

¹⁷⁸ A.e

¹⁷⁹ A.e

menkul değerler için geçerlidir, satın alınan ve aktife kaydedilen menkul değerler için yapılan ödemeler bu kapsamda değerlendirilemez¹⁸⁰.

Örneğin tahvil ihracı bir menkul değer ihracıdır, İtibari değerinin altında satılması veya aracılık eden banka için ödenen komisyonlar indirim konusu yapılamaz. Ancak kanuni bir kayıt varsa, yani gider yazılabileceğine dair bir kayıt söz konusu ise, indirim konusu yapılabilir.

Azerbaycan Vergi kanunlarında bu konuda her hangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ayrıca, uygulamada da pek fazla görülmemektedir.

3.2.2.7. Alkollü İçki ve Tütün Mamullerinin Reklam Giderlerinin Bir Kısmı

Alkollü içki ve tütün mamulleri sağlığa zararlı kabul edildikleri için bunların reklamları sıkı kurallara bağlanmıştır. Bu kurallardan birisi de, bu amaç için yapılan reklam giderlerinin bir kısmının Kurumlar Vergisi matrahından indirilemesinin yasaklanması yönündedir. Bunun oranı da % 50'dir. Ancak aynı düzenlemede Bakanlar Kuruluna bu oranı yüzde yüze çıkarma ve yüzde sıfıra kadar indirebilme yetkisi verilmiştir. Eğer Bakanlar Kurulu yetkisini kullanarak bu oranı % 100 çıkarırsa bu zaman, artık bu tür harcamaların matrahtan indirilmesi mümkün olmaz¹⁸¹.

TVS'de bu türlü bir düzenleme bulunmasına karşın, Azerbaycan'da bu türlü bir giderin matrahtan indirilmesi veya indirilmemesi hüküm altına alınmamıştır. Ancak Azerbaycan vergi kanunlarında belirtilen her türlü ARGE giderlerinin matrahtan indirilmesi mümkün olduğundan, alkollü içkilerin ve tütün mamüllerinin reklamları için yapılan giderler de uygulamalarda vergi matrahından indirilebildiği görülmektedir.

3.2.2.8. Bazı Taşıtların Giderleri

İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan deniz ve hava taşıtlarının giderleri indirim konusu yapılamaz. Bu gider doğrudan gider olabileceği gibi amortisman da olabilir. Ayrıca bu taşıtların işletmeye kayıtlı olması ve de kira olması sonucu

¹⁸⁰ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde. 11

¹⁸¹ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde. 11

etkilemez. Her iki halde de bu taşıtlara ilişkin giderler ve amortismanlar gider olarak yazılamaz¹⁸². Ancak, Azerbaycan vergi kanunlarında bu konuda hiç bir düzenleme bulunmamaktadır.

Ancak işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olan bu tür harcamalar gider yazılabilir. Örneğin, bir hava yolları şirketinin uçak ya da helikopter için yaptığı masraf ve ayırdığı amortismanlar veya bir turizm şirketinin tekne kiralaması sonucu ödenen kira bedelleri böyledir. Yani işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili yapılan harcamalar gider olarak yazılabilir.

3.2.3. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu Açısından

GVK'nun 88. maddesinde, belli şartlarda gelir unsurları içerisinde meydana gelen zararların mahsubuna imkan tanımıştır. Örneğin ticari ve gerçek usule tabi zirai kazanç elde eden bir mükellef ticari kazançtan dolayı meydana gelen zararı, zirai kazançtan elde ettiği kazançtan indirerek daha az vergi ödeyebilir.

Zarar mahsubunun tabi olduğu bazı şartlar mevcuttur. Buna göre, zarar mahsubunun zararın meydana geldiği yıldan itibaren beş yıl içerisinde yapılması gerekir. Beş yıl içerisinde yapılamayan zarar mahsubunun sonraki yıllarda yapılması mümkün olmaz. Ayrıca, zarar mahsubu ile ilgili bazı kısıtlamalar da mevcuttur. Bu kısıtlama, bütün gelir unsurunda oluşan zararlar indirim konusu yapılamaz. Örneğin, diğer kazanç ve iratlardan oluşan zararların mahsubuna imkan tanınmamıştır¹⁸³.

Yine sermayede meydana gelen eksilmeler zarar mahsubuna konu olmaz. Buna göre, örneğin faaliyeti sona eren bir ticari ya da zirai işletmenin zararları sermayede meydana gelen eksilme kabul edilir ve indirilemez. Bu kısıtlama hem geçmiş yıl zararlarını hem de faaliyetin sona erdiği yıl zararlarını içerir. Aynı hususiyet menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için de söz konusudur. Kollektif ve komandit şirketlerin

¹⁸² 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde. 11

¹⁸³ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde. 9

tasfiye sürecine girmeleri halinde meydana gelen zarar da gerçek bir zarar kabul edilmez. Buradaki zarar sermayede meydana gelen eksilmedir ve indirilemez¹⁸⁴.

Zarar mahsubunda öncelikle ilk yıldan başlanmak kaydıyla zarar mahsubu yapılır. Ancak bu kesin bir kural değildir. Beş yıllık süre geçilmedikçe bu sıraya uyulmasa da zarar mahsubu yapılır. Her yılın zararı kendi içerisinde değerlendirilir. Bu zararın mali bilançoya göre hesaplanması gerekir. Ayrıca kurumlar vergisinden istisna kazançla ilişkin zararlar indirim konusu yapılamaz. Zararların beyannameye gösterilmesi de şarttır¹⁸⁵.

Azerbaycanda, kurumların ticari faaliyetlerinden dolayı elde ettikleri toplam gelirlerinden indirilmesine müsaade edilen masrafların, bu türlü toplam gelirden fazla kısmı, diğer gelirlerden düşürülmez, ancak gelecek dönemlerde ticari faaliyetlerinden elde edilen toplam gelirden düşülmesine izin verilir. Bunun için cari yıl için ortaya çıkan zarar 5 yıl geçerli olmakla sonraki dönemlere aktarılır¹⁸⁶. Böylelikle hem kanundaki düzenlemede hemde uygulamada kurumların ettiği zararlarının bir sonraki yıllara aktarılmasında her iki vergi sisteminde benzerlik görülmektedir.

3.2.4. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Açısından

Kontrol edilen yabancı kurum müessesesi 5520 sayılı yeni kurumlar vergisi yasası ile getirilmiştir. Uluslararası ticaretin artması ve vergi cennetlerinin yaygınlaşması ile kurumlar daha az vergi ödemek maksadı ile kazançlarını ve yatırımlarını yurt dışına çıkarma eğilimi içerisine girmektedirler. Bir nevi telafi edici vergi ya da anti dumping vergisi özelliği taşıyan müessese ile haksız ve olumsuz vergi rekabetinin de önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Zira bu müessese ile yerli firmaların yurt dışına çıkardıkları veya yurtdışından elde ettikleri kazançlar Türkiye’de elde edilmiş gibi vergilendirilerek bu haksız rekabetin önüne geçilmek istenmektedir¹⁸⁷.

¹⁸⁴ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde.9

¹⁸⁵ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde. 9

¹⁸⁶ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 161.

¹⁸⁷ Semih Öz, “Türkiye’de Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması”, TÜRMOB Yayınları, Ankara, s. 38

Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi bazı şartlar altında yapılmaktadır. Bunlar aşağıda açıklanmıştır.

İştirak edilen kurumun “yabancı kurum” olması; Buradan anlaşılması gereken iştirak eden kurumun “Türkiye Dışında” kurulmuş olmasıdır. Türkiye’de kurulması halinde bu şart gerçekleşmiş olmayacaktır.

İştirak edilen kurumun “kontrol edilebilir” olması gereki; Her ortaklık “kontrol edilebilir” sayılmaz. Bunun için kanun belli ölçütler getirmiştir. Bu şartlardan birisinin gerçekleşmemesi halinde şart yerine gelmiş kabul edilmediğinden vergilendirme de yapılmaz.

Buna göre, tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olması gerekir. Yurt içi kurumun yurt dışı kurumu kontrol etmesi görüldüğü gibi üç ölçüte bağlanmıştır. Bunlardan herhangi birisinin varlığı yeterlidir. % 50 alt sınırdır. % 50'nin altına düşen bir iştirakte kontrol edilen herhangi bir kurumdan söz edilemez. Yıl içerisinde iştirak payında bir değişiklik meydana gelmişse bunlardan en yüksek orana bakılır¹⁸⁸.

Üzerinde durulması gereken diğer bir konu da “kontrol edilen” nitelik taşımaya rağmen bazı kazançların vergi dışı olabileceğidir. Bir başka deyişle kontrol edilen yabancı kurum mutlak surette vergilendirilir bilgisi yanlıştır. Bunun nedeni KVK’da iştirak kazançları istisnasının varlığıdır. Bu konuda ileride bilgi verilecektir.

Yurt dışı kazançlarının kontrol edilen nitelikte olması tek başına bu kazançların vergilendirilmesi için yeterli değildir. Kontrol edilen yabancı kurum kazancını düzenleyen 5520 sayılı KVK’nın 7. maddesi bu kazançların vergilendirilebilmesi için başka şartlar da getirmiştir. Vergilendirmenin yapılabilmesi için aşağıda açıklanan üç şartın aynı anda gerçekleşmesi gerekmektedir¹⁸⁹.

¹⁸⁸ A.e. s. 50

¹⁸⁹ A.e. s. 51

i) *İştirakin Kazanç Bileşimi İçerisinde Pasif Karakterli Gelirlerin En Az % 25 Olması*

Pasif nitelikli gelirlerden kasıt; ticari, zirai ve mesleki kazanç dışında yer alan faiz, kar payı, kira, lisans ücreti ve menkul satış gelirleridir. Dikkat çektiği üzere bu tür kazançların ortak özelliği “irat” şeklinde olmasıdır. Ticari, zirai ve mesleki kazançlardan elde edilen gelirler ise aktif nitelikli olarak kabul edilir¹⁹⁰.

Bunun diğer bir anlamı aktif nitelikli kazanç niteliği taşıyan ticari zirai ve mesleki kazancın toplam gelir içerisindeki payının % 75’i geçmemesidir. Bir başka deyişle bu oranın aşılması halinde vergilendirilecek kontrol edilen yabancı kurum kazancından bahsedilemez¹⁹¹.

Örneğin, yabancı bir kurumun 100.000 TL olan gayri safi hasılasının bileşimi aşağıdaki gibi olsun

Ticari kazanç	30 000 TL
Kar payı	10 000 TL
Kira	5 000 TL
Menkul kıymet satış geliri	7 000 TL
SMK	25 000 TL
Zirai Kazanç	23 000 TL

Görüldüğü üzere kazancın % 78’i aktif karakterlidir. Bu yüzden kontrol edilen nitelik taşısa bile vergilendirilmez. Ancak örneğin kira geliri 5 000 TL değil de 25 000 TL olduğunu varsaydığımızda bu oran değişecek ve pasif karakterli gelirin toplam gelire oranı % 25’in üzerine çıkacaktır. Bu durumda kontrol edilen yabancı kurum kazancı vergilendirilmek durumundadır.

¹⁹⁰ A.e. s.51

¹⁹¹ A.e.

ii) İştirakin Yabancı Ülkede Toplam Vergi Yükünün % 10'un Altında Olması

Buradaki vergi yükü gelir üzerinden alınan vergiler (gelir ve kurumlar vergisi vb vergiler) açısından hesap edilir. Ancak vergi yükünün mali bilanço değil, ticari bilançoya oranlanması gerekir. Bundan amaç yine vergi cennetleri ile mücadele düşüncesidir. Zira yurtdışında düşük vergi ödenmesi haksız vergi rekabetine yol açacaktır¹⁹².

iii) İştirakin toplam gayrisafi hasılasının 100 000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

Bu düzenlemenin amacı da kazancın belli limitlerin altında olması halinde bunun vergi dışı tutulmasıdır. Böylece vergi idaresi düşük kazançların rekabet üzerinde olumsuz etkilerini göz ardı etmiş olmaktadır¹⁹³.

KVK'nın 7. maddesinde yapılan düzenleme ile TVS'ye giren Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı ile ilgili AVS'de her hangi bir düzenleme yapılmamıştır.

3.3. Muafiyet ve İstisnalar Açısından Karşılaştırma

Türkiye'de Kurumlar Vergisi'nden muafiyet ve istisnalar genel olarak KVK'nın 4. ve 5. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak geçici maddelerde yer alan istisnalarla birlikte özel kanunlarda yer alan birçok düzenleme bulunmaktadır. Özellikle dışa açık ekonomik büyüme programına bağlı olarak 1980-1994 yıllarında Kurumlar Vergisi Kanununda kazanç ve faaliyet türlerine göre çok sayıda istisna ve muafiyet hükmü getirilmiştir. 3946 sayılı kanunla yapılan değişiklikle 1.1.1994 tarihinden itibaren bu istisna ve muafiyetlerin çoğunluğu kaldırılmıştır. 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikler ile de bazı istisna ve muafiyetler kaldırılmıştır. 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5520 sayılı kanunla bazı istisna ve muafiyetler yeniden gözden geçirilmiş ve uygulanmaya başlanmıştır. Kurumlar vergisinden istisna kazançları üç grup halinde toplamak mümkündür. Bunlar Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan istisnalar, Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici

¹⁹² A.e. s.53

¹⁹³ A.e

maddelerde yer alan istisnalar ve diğerk kanunlarda yer alan kurumlar vergisi ile ilgili istisnalardır¹⁹⁴.

3.3.1. Kurumlar Vergisinde Muafiyetler Açısından

Muafiyet, vergiye tabi olan gerçek veya tüzel kişilerin, kanunla vergi dışı kalmasını ifade eder. Muafiyet geçici veya devamlı olabilir. Vergiden muaf kurumlar, muafiyetleri sırasında mükellefiyet tesis ettirmez ve beyanname vermezler. Ancak, bir kurumun kurumlar vergisinden muaf olması bildirim, defter tasdiki, defter tutma ve benzeri diğerk ödev ve yükümlülüklerine tesir etmez.

TVS'de Kurumlar Vergisin'den muaf olan kurumlar, KVK'nın 4. maddesinde sayılmıştır. Bu kurumların önemli bir kısmı kamu kuruluşu niteliğinde ve sosyal amaçlıdır.

- Darphane ve Damga Matbaası, Milli Piyango İdaresi ve Askeri Fabrika ve atelyeler (Bunlar kuruluşlarındaki maksadın dışında kalan işleri dolayısıyla vergiye tabidirler),
- Kamu idare ve müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek maksadıyla işletilen müesseseler (Okullar, okul atelyeleri, konservatuarlar, genel kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan ıslah ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap , gazete ve mecmua yayınevleri ve emsali müesseseler),
- Kamu idare ve müesseseleri tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi maksadiyle işletilen müesseseler (Hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, çocuk bakımevleri, hayvan hastaneleri ve dispanserleri, hayvan bakımevleri, veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin gibi müesseseler),
- Kamu idare ve müesseseleri tarafından içtimai maksatlarla işletilen müesseseler (Şefkat, rehin ve yardım sandıkları, fukara aşhaneleri, ceza ve

¹⁹⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 365.

- ıslahevleri atelyeleri, içtimai sigorta kurumları, öğrenci yurtları ve pansiyonları gibi müesseseler),
- Kamu idare ve müesseseleri tarafından Hükümetin veya yetkili idare mercilerinin müsaadesi ile açılan mahalli, milli veya milletlerarası mahiyetteki sergiler, fuarlar, panayırlar,
 - Beden Terbiyesi Teşkilatına dahil derneklere veya kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler,
 - T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ- Kur, Ordu Yardımlaşma Kurumu gibi kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile Sosyal Sigorta Kurumları,
 - Yaptıkları iş veya hizmet mukabilinde resim ve harç alan kamu müesseseleri,
 - İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen :
 - Mezbahalar (Kesim, taşıma ve muhafaza işlerine münhasır olmak şartıyla),
 - Köylere, köy birliklerine ve köy belediyelerine ait tarım işletmeleri ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane ve değirmenler ile bunların bağlı oldukları il sınırı içindeki yolcu taşıma işletmeleri,
 - Genel ve katma bütçeli dairelere ait olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konukevleri ve bunların kantinleri,
 - Kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar (Bu muafık, vakıfların iktisadi işletmelerini kapsamaz) ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar,
 - Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ve Özelleştirme Fonu,
 - Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulan ve bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip

- oldukları bu fonları ortaklarına dağıtmayarak küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler.

Vergi muafiyeti konusunda Türk Vergi Sistemi ile Azerbaycan Vergi Kanunlarında belirtilen kurumlar vergisinden muaf kurumlar arasında aslında keskin bir fark görülmemektedir. Ancak bazı durumlarda ilgili muafiyete söz konusu olan kurumun Azerbaycan'da bir karşılığı olmayabilmektedir. Örneğin Türk Vergi Sistemi'nde darphane ve damga matbaası, milli piyango idaresi gibi idareler Azerbaycan'da yoktur. Azerbaycanda para basma kararını MB verir bu kararı icra etmek AMB'nın görevidir. AMB-si da parayı yurt dışında bastırmaktadır. Ayrıca, şans oyunları ise devlet kurumu olan Kıymetli Kağıtlar İdaresi tarafından düzenlenmektedir.

3.3.2. Kurumlar Vergisinde İstisnalar Açısından

Kurumların istisna kapsamındaki gelirlerine ilişkin yapılan giderler indirimine konu olamaz. İstisnalar sürekli ya da süreli, tam ya da kısmi olabilir. Kurumlar vergisine ilişkin istisnalar KVK'nun 5. maddesinde düzenlenmiştir.

3.3.2.1. İştirak Kazançları İstisnası

İştirakler, yani bir kurumun başka bir kuruma sermaye koymak suretiyle katılması ve böylece ortak olması sonucu her iki kurum açısından da gelir doğar. İştirak edilen kurum açısından katılma bir gelir elde etme anlamındadır¹⁹⁵.

¹⁹⁵ Mehmet Özkara, “Kurumlar Vergisinde İştirak Kazançları İstisnası”, (Çevrimiçi), http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_kurumlar_istirak.htm, Erişim: 24.01.2010.

Bu istisna, mükerrer vergilendirmeyi önleme amacını taşır. İştirak edilen kurum eğer bir gelir söz konusu ise, kurumlar vergisini ödeyecek, arkasından iştirak eden kuruma hissesini devredecektir. Gelir, vergilendirilmiş olduğundan verilen hisse dolayısıyla ayrıca vergi almak mükerrer vergilendirmeye sebep olur. Dolayısıyla bu istisnadan yararlanan kurum iştirak eden kurumun gelirleridir¹⁹⁶.

5520 sayılı KVK'da, eskisinin aksine, bazı yeni düzenlemeler getirilmiştir. İştirak edilen kurumun yurt içerisinde veya yurt dışında bulunması farklı esaslara tabidir¹⁹⁷.

Yurt İçi İştirak Kazançları

- İştirak edilen kurum tam mükellef olmalıdır, buna karşın iştirak eden kurumun tam ya da dar yükümlü olmasının bir önemi yoktur.
- İştirak edilen kurumun vergiden muaf olmaması gerekir. Muafsa iştirak eden kurum iştirak etmeden vergilendirilmelidir.
- İştirak eden kurum ortaklarına iştirak payları nisbetinde ortaklık verilmelidir.

Yurt Dışı İştirak Kazançları

Yeni kanunda belli şartlarda dar yükümlü kurumlardan elde edilen iştirak kazançları da istisna kapsamına alınmıştır¹⁹⁸. Şartlar aşağıdaki gibidir.

- İştirak edilen kurum dar yükümlü olmalıdır. Bir başka deyişle kanuni merkez ve işyeri merkezinin her ikisi de yurt dışında bulunmalıdır.
- İştirak edilen kurum Türkiye'de tam mükellef olarak vergilendirilmemesi gerekir.
- İştirak edilen dar mükellef kurumun anonim ya da limited şirket niteliğinde olması gerekir. dolayısıyla diğer kurumlar bu haktan yararlanamazlar
- İştirak eden kurumun belli (yüzde) büyüklükte olması gerekir. Bu oran ise % 10'dur. Bunun anlamı, iştirak eden dar yükümlü kurumun ortağı olduğu yurt dışı kurumun en az % 10 hissesine sahip olması gerektiğidir.

¹⁹⁶ A.e.

¹⁹⁷ A.e.

¹⁹⁸ A.e..

- Diğer bir şart da iştirak eden kurumun iştiraktaki payına (%10) en az son bir yıldır sahip olmasıdır. Bunun amacı muvazaalı muamelelerin önüne geçilmesi düşüncesidir.
- İstisnanın bir diğer şartı da iştirak edilen kurumun kendi ülkesinde en az % 15 gelir ya da kurumlar vergisine tabi olması gerekir. Burada her ne şekilde olursa olsun (mahsup, iade, tevkif veya geçici vergi gibi) nihai olarak ödenen vergi önemlidir. Bu miktar % 15 ve üzeri ise sorun yoktur. Vergi yükünün Türkiye'deki vergi yükünü aşmış olmasının bir önemi yoktur.
- İştirak edilen kurumun kazançları kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Türkiye'ye getirilmelidir. Aksi halde dar yükümlü kurumun ülkesinde yararlanılan gelir teşvik edilmiş olur.

İstisnadan yararlanmanın son şartı da iştirak kazancının elde edildiği yurt dışı kurumun 'kontrol edilen' bir kurum olmaması gerekir. Çünkü, kontrol edilen yabancı kurum kazançları kazanca ilave edilerek vergilendirilmesi gerekiyordu.

Kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden tam mükellef AŞ'nin (istisnadan yararlanacak kurum) iştirak ettiği kurumun her birinin sermayesinin en az % 10 oranında payına sahip olmalıdır¹⁹⁹.

Türk Gelir Vergisi Kanununda yer alan iştirak kazançları istisnası hakkında, Azerbaycan vergi sisteminde ne kurumlar vergisine ait bölümde ne de gelir vergisi kısmında her hangi bir düzenleme bulunmamaktadır. sadece vergi mecellesinin ödeme kaynağı vergiler kısmındaki maddede şöyle bir bent verilmiştir. Eğer "gerçek veya tüzel kişiler, kurumların iştirak paylarından elde ettikleri gelirleri üzerinden daha önce kurumlar vergisine tabi tutuluyorlarsa, iştirak gelirini elde eden gerçek veya tüzel kişiler o gelir üzerinden bir daha kurumlar vergisi ödemeyecektir²⁰⁰". Dolayısıyla kurumlar iştiraklerinden dolayı elde edeceği iştirak kazançları Azerbaycan Vergi Kanunları'na göre

¹⁹⁹ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde. 5

²⁰⁰ Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, a.g.e., s. 161.

de vergiden istisna tutulmuştur. Her ne kadar kurumlar vergisine ait maddelerde yer almasa da diğer maddede bu konu hüküm altına alınmıştır.

3.3.2.2. Taşınmaz, İştirak Hisseleri ve Rüçhan Hakkı Satış İstisnası

Kanunda belirlenen şartların sağlanması halinde taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetler, intifa senetleri ve rüçhan hakkının satışından doğan kazançların % 75'i istisna kapsamındadır. Bu istisnanın amacı kurumların mali yapılarının kendi kaynakları ile güçlendirilmesidir²⁰¹.

Taşınmaz satış kazancı istisnası

Buradaki taşınmaz medeni kanun anlamındaki taşınmazdır. Bir başka deyişle GVK'da açıklanan taşınmaz (gayri menkul) kavramına atıf yapılmış değildir. Zira GVK gayri menkul kavramını oldukça genişletmiştir. Medeni kanunda ise taşınmazlar 704. maddede düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre, arazi, tapu siciline kaydı yapılan sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır.

Taşınmaz satış kazancı istisnasından yararlanmak için bazı şartların yerine getirilmesi gerekir. Bu şartlar,

- İstisnanın ikinci şartı taşınmazın 730 gün (en az iki tam yıl) süreyle işletmenin aktifinde yer alması gerekir.
- Taşınmaz satış gelirlerinin istisnaya konu olabilmesi için "satılması" gerekmektedir. Bir başka deyişle istisnalar dışında devir temlik gibi elden çıkarmalar sonucu ortaya çıkan kazanç istisnadan yararlanamaz.
- Tahsilatın en geç takip eden ikinci takvim yılında gerçekleşmesi de şarttır. Taşınmazlardan elde edilen gelirler beş yıl süre işletmenin aktifinde tutulmak zorundadır. Buradan elde edilen gelirin sermayeye eklenmesi ve işletmenin mali yapısının güçlendirilmesi esastır. Beş yıllık süreden sonraki uygulamalar önemli değildir. Ancak bu süre içerisinde istisnaya konu olan taşınmaz gelirleri başka bir hesaba nakil, işletmeden çekme ya

²⁰¹ Kurumlar Vergisi Rehberi, (Çevrimiçi), www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/kurumlar%20vergisine%20Rehberi.pdf, Erişim: 28.01.2010

da dar yükümlülerde ana şirkete aktarma gibi faaliyetler istisnanın amacına aykırıdır. Bu yüzden bu şartın ihlali istisna kazanç açısından vergi ziyayı anlamına gelir.

Bu istisnadan ana faaliyet konusu taşınmaz ticareti ve kiralaması olan kurumlar yararlanamaz. Zira bu kurumların sürekli işi taşınmaz ticareti ya da kiralanmasıdır. Kanun bu kurumları istisna kapsamı dışında tutmuştur. Aynı durum satış amacıyla inşaat faaliyeti yürüten kurumlar için de geçerlidir.

İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri ve İntifa Senetleri Satış Kazancı

İştirak Hisseleri; AŞ'lerin hisse senetlerini, limited şirketlere ait iştirak paylarını, hisseli komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık paylarını ve iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarını ifade eder.

Kurucu Senetler; Ana sözleşmeye hüküm koyarak şirket kurucularına safi kazançtan pay veya tasfiye artığından pay veya yeni hisse çıkarıldığında öncelik hakkı verilmesini ifade eder.

İntifa senetleri; Bu senetler çeşitli kişilere ayrıcalık sağlayan ancak oy hakkı vermeyen senetlerdir. Yalnız bunların ana sözleşmede yer alması ve genel kurulun kabulü gerekmektedir.

Yukarıdaki hisse ve senetlerden elde edilen gelirin istisnadan yararlanabilmesi için de bunların iki tam yıl (730 gün) kurumun aktifinde yer alması gerekmektedir. Daha erken satılan bu haklar dolayısıyla ortaya çıkan kazanç istisnadan yararlanamaz. Burada da satış zorunludur. Başka şekilde elden çıkarmalar istisna kapsamı dışındadır.

Satış bedelinin satışı izleyen yılı takip eden ikinci yıla kadar tahsilâtın yapılması, sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde beş yıllık süre ile değerlendirilmemesi şartları burada da geçerlidir. Son olarak burada da istisna tam değildir. Bu çerçevede toplam kazançların % 75'i istisnadan yararlanır.

Rüçhan Haklarının Satış Kazancı

Anonim ve hisseli komandit şirketlerde ortaklar sermaye artırımına gidildiğinde satılan bu hisselerin alımında öncelik hakkına sahiptirler. Buna rüçhan hakkı denir. Kişiler bu haklarını kendileri kullanmayıp başkasına devredebilirler. Hissedarlar bu haklarından vazgeçerek bu haklarını bir bedel karşılığı (satmak suretiyle) devredebilir. İşte bu hakkın satışı sonucu ortaya çıkan gelir aşağıdaki şartlarda istisnadır.

Azerbaycan'da taşınmaz, iştirak hisseleri ve rüçhan hakkı satış istisnası hakkında vergi kanunlarında hiçbir düzenleme bulunmamaktadır. Kurumların her türlü taşınmazlarının satışından vergilendirilmesi uygulamada görülmektedir. Ayrıca, kurucu ve itfa senetleri gibi senetler de Azerbaycan'da kullanılmadığından bu türlü bir istisnadan da söz edilmemektedir.

3.3.2.3. Risturn İstisnası

Risturn terimi genel olarak geri verme anlamına gelmektedir. Burada ifade ettiği anlam ise kooperatiflerin ortaklarıyla yaptıkları işlemlerden sağladıkları kazançların, kooperatifle yaptıkları işlem hacmi oranında ortaklara geri verilmesi ya da iade edilmesidir. Böyle bir uygulama ortağın kooperatifle yapmış olduğu işlemin fiyatının daha sonradan ortak lehine azaltılmasından ya da telafi edilmesinden başka bir şey değildir. Bir başka ifadeyle bu paylar, kooperatif kazancı olmayıp ortağın parasıdır²⁰².

Kooperatifler, kar elde etme ve kâr dağıtma amacı gütmeyen kuruluşlar olup, esas amaçları yeterli ekonomik güce sahip olmayan kişilerin mesleki ve geçimlerine ait gereksinimlerini karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle karşılamaktır. Kooperatiflerin yıl içinde ortaklarıyla yaptıkları işlemler sırasında ortakların ödedikleri değerden, yıl içinde yapılan masraflar, zararlar, yedek akçe ve fonlar ayrıldıktan sonra kalan kısmın, ortaklara geri ödenmesi veya bir fonda toplanması söz konusu olmaktadır. Kooperatifler Kanununun 38. maddesinin 1. bendinde “ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyetin sonunda elde

²⁰² Nazmi Karyağdı, “Kooperatiflerin Dağıttıkları Rüsturnların ve Kar Paylarının Elde Edenler Yönünden Vergilendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, (Mayıs 1996), s. 177.

edilen hasılatın tamamı gelir-gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenir” hükmü yer almıştır. Madde metninden de anlaşıldığı gibi kooperatifler, ana sözleşmelerinde açık bir hüküm bulunması koşulu ile, ortaklarla yaptıkları muamelelerden elde ettikleri yıllık hasılatı (gelir-gider farkını), ortaklarına (iade edilebilir anlamında) dağıtabilirler. Bu hasılat, aslında bir kar olmayıp, gelir artığı kazanç niteliğindedir ve dolayısıyla dağıtım kâr dağıtım niteliğinde değildir²⁰³. Kurumlar Vergisi Kanununun 5.maddesinde, kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlar, kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Ancak bu istisna ile ilgili Azerbaycan vergi kanunlarında hiçbir düzenleme bulunmamaktadır.

3.3.2.4. Emisyon Primi İstisnası

TVS’de kurulumların sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibar değeri aşan kısmı istisnadır. Emisyon primi olarak isimlendirilen bu istisna sadece AŞ’lere ait bir istisnadır. Gerek kuruluş esnasında gerekse sermaye artışına gittiklerinde hisse senetlerinin üzerinde yazılı olan değerden daha fazlaya satılması halinde elde edilen gelir herhangi bir şarta bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir²⁰⁴. Ancak, Azerbaycan vergi sisteminde böyle bir istisnaya yer verilmemiştir.

3.3.2.5. Yatırım Fonu ve Ortaklığı İstisnası

Bu istisna sermaye piyasasını teşviki amaçlanmaktadır. Yatırım fonu banka ve sigorta şirketleri tarafından kurulurlar. Risk sermayesi ve inancılı mülkiyet esasına göre çalışır. Buna göre aşağıdaki şartlarda kurulmuş olan yatırım fon ve ortaklıklarının gelirleri Türkiye’de kurumlar vergisinden istisnadır. Azerbaycan’da bu istisna hakkında hiç bir düzenleme bulunmamaktadır²⁰⁵

Öncelikle istisnadan yararlanabilmek için yatırım fon ve ortaklıklarının Türkiye’de kurulu olması ve belli alanlarda faaliyet yürütmesi gerekir. Burada aşağıdaki

²⁰³ Bumin Doğrusöz, “Kurumlar Vergisi, Kurum Kazancının Saptanması ve Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, (Nisan 1997), s. 103.

²⁰⁴ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde. 5.

²⁰⁵ Kurumlar Vergisi Rehberi, (Çevrimiçi),

www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/kurumlar%20vergisi%20Rehberi.pdf , Erişim: 28.01.2010

şartlarda olmak kaydıyla dar mükelleflerinde bu haklardan yararlanabildiğini görebiliriz²⁰⁶. Buna göre;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden (hisse senedi, tahvil, kar ortaklığı belgesi vb menkul kıymetlerin alım satımından) doğan kazançlar. Bunlar için herhangi bir sınırlama da getirilmiş değildir. Bir başka deyişle bu tür kazançların tamamı istisnadan faydalanır. Ancak bu kurumların portföy işletmeciliğinden kaynaklanmayan kazançları kurumlar vergisine tabidir.
- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları da aynı esaslara göre vergiden istisnadır.
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları da kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak buradaki fark bu kurumların bütün kazançları (sadece portföy işletmeciliğinden elde edilen kısım değil) vergiden istisnadır. Yani bir nevi muafiyettir.
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları istisnasında da yukarıdaki girişim sermayesi fonu ve ortaklıklarına ilişkin) şartlar geçerlidir.
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları; Bireysel emeklilik şirketlerinin katılımcıların ödedikleri katkı paylarını değerlendirdikleri yatırım fonlarından elde edilen gelirler istisnadır.
- Konut finansmanı fonları: Bu fonlar konut için kredi verenlerin bu işlemlerden kaynaklanan alacaklarını menkul kıymet olarak değerlendirdikleri fondur ve bu fondan elde edilen gelir istisnadır.
- Varlık finansmanı fonlarının kazançları da kurumlar vergisinden istisnadır. Varlık finansman fonu kurumların alacakları ve varlıkları için oluşturduğu fondur.

²⁰⁶ Kurumlar Vergisi Rehberi, (Çevrimiçi),

www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/kurumlar%20vergisi%20Rehberi.pdf , Erişim: 28.01.2010

3.3.2.6. Serbest Bölge Kazançları İstisnası

Serbest bölge, bir ülkenin siyasi sınırları içinde ancak, gümrük ve vergi sınırları dışında kalan, ticari, sınai ve hizmet faaliyetlerinin kolaylaştırılması amacıyla devlet müdahalesi en aza indirgenmiş, bir bakıma üçüncü ülke statüsündeki yer olarak tanımlanmaktadır²⁰⁷.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere ilişkin sınırsız ve süresiz vergisel teşvikler kaldırılmıştır. Zira; serbest bölgelerin haksız rekabete yol açtığı uzun yıllardır hem içte hem dışta eleştirilmekteydi. Bunun yerine belli şartlara dayalı istisna uygulamasına geçilmiştir. Ancak buradaki istisna da sınırsız değildir. Nitekim GVK ve KVK çerçevesinde tevkifat uygulaması devam etmektedir.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin kurumlar vergisi mükellefiyeti tesisi ettirmeleri gerekmektedir. Ancak bu mükelleflerin faaliyet kazançları ruhsatlarında belirtilen süre sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır. Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanamazlar²⁰⁸.

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni ya da iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

²⁰⁷ Kurumlar Vergisi Rehberi, (Çevrimiçi), www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/kurumlar%20vergesi%20Rehberi.pdf, Erişim: 28.01.2010

²⁰⁸ Kurumlar Vergisi Rehberi, (Çevrimiçi), www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/kurumlar%20vergesi%20Rehberi.pdf, Erişim: 28.01.2010

SONUÇ

Küreselleşmenin dünyada yaygın olduğu bir devrede dünyadaki her ülke yabancı sermayeyi ülkesine çekebilmek için kıyasıya mücadele etmektedir. Burada da vergi en önemli aktör olmaktadır. Çünkü yabancı sermayenin bir ülkeyi seçme nedenlerinden biri, belki de en önemlisi o ülkedeki vergi sistemi ve kurumlara sağlanan indirimlerdir. Bunun içindir ki her ülkede olduğu gibi Azerbaycan Vergi Sistemi'nde de Kurumlar Vergisi'nin yeri önemlidir.

Daha önce çeşitli kanunlar çıkartılarak uygulanan Kurumlar Vergisi 2001'den sonra Vergi Mecellesinde yer almıştır. 2001 yılında uygulamaya giren Azerbaycan Vergi Mecellesinde yer alan düzenlemelerin çoğu, diğer ülke mevzuatlarından yararlanılarak hazırlanmıştır. Özellikle, Türkiye, Ukrayna, Rusya, Almanya gibi ülkelerin vergi mevzuatlarından geniş bir şekilde yararlanılmıştır. Kurumlar Vergisine ait düzenlemelerden de bazıları Türk Vergi Sisteminde yer alan ilgili hükümlerden yararlanılarak düzenlendiği anlaşılmaktadır. Şöyle ki, 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile Türk Vergi Sistemi'nde Kurumlar Vergisinin genel teorisinde yer alan verginin konusu vergiyi doğuran olay, verginin tarafları mükellefiyet ve gelir kavramı gibi kavramlar, Azerbaycan Vergi Kanunlarında da benzerlik göstermektedir. Ayrıca, vergilendirme sürecinde de birçok benzerlik görülmektedir. Yani, mükelleflerin söz konusu kazançları elde etmesiyle başlayan vergilendirme, gelirin beyanı, matrahının belirlenmesi, indirimler yapılması, verginin hesaplanması ve tahsiline kadarki süreç Azerbaycan'da da aynıdır.

Aslında iki ülke vergi sistemlerinin benzerliklerinin yanında bir takım farklılıklar da vardır. Azerbaycan ve Türk Kurumlar Vergisi arasındaki önemli farklılıklardan biri verginin matrahından yapılan indirimlerdir. Türk Vergi Sistemi'ndeki uygulamada matrahtan öz sermaye üzerinden ödenen faizlerin indirilmesine izin verilmemektedir.

Aslında şirket bilançosunun aktifinde yer alan öz sermaye, zaten şirketin bir kaynağını teşkil ettiğinden bunlar üzerinden hesaplanan faiz tutarlarının da matrahtan indirilmesine izin verilmemektedir. Şirketin varlığından başka bir de şirket ortaklarının

şirkete koydukları sermaye de öz sermaye olduğundan yine matrahtan indirilmesine izin verilmemektedir. Sadece işletmelerin kullandığı yabancı kaynaklar üzerinden hesaplanan faizlerin vergi matrahından indirilmesine izin verilmiştir. Ancak, şirketlerin öz sermayeleri üzerinden hissedarlara ve ortaklara faiz ödemesi yapıldığında, bu gider Türk vergi kanunlarında kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirilmekte ve matrahtan indirilmesine izin verilmemektedir. Azerbaycan kanunlarında bu gibi durumlarda öz sermaye üzerinden hesaplanan ve ortaklara ödenen faizlerin gider olarak düşülmesine, Azerbaycan Merkez Bankasının yayınladığı yıllık bankalar arası kredi oranının %125'inden fazla olmamak şartıyla, izin verilmiştir. Aslında kanunun Kurumlar Vergisi'ne ait kısmında yer almayan bu sınırlama çoğu zaman vergileme sırasında göz önüne alınmamakta ve şirketler bu durumu kullanarak gelirlerinin belli bir kısmını vergi dışı bırakabilmektedirler. Bu durum Azerbaycan Vergi Sistemi açısından bir olumsuz durum ortaya çıkarmaktadır.

Bu türlü bir sınırlama örtülü şekilde dağıtılan sermaye üzerinden hesaplanan faizlerin vergi matrahından indirilmesinde de geçerli olmaktadır. Bu sebepten, Türkiye'de öz kaynaktan sağlanan borcun faizinin vergi matrahından indirilmesine izin verilmemesinden dolayı, şirketler bu şekilde örtülü sermaye dağıtımına gitmektedir. Aslında Azerbaycan'da sınırlı izin verilerek şirketlerin bu gibi davranışlara gitme ihtiyacı gerektirmemesi bir yararlı uygulama olarak düşünülebilir. Ancak, şirketler bu şekilde giderlerini matrahtan indirebildikleri için, yüksek faizlerle kendi ortaklarından ya da ilişkili kişilerden borçlanarak gelirin bunlar üzerinden hesaplanan faiz tutarı kadarlık kısmını vergilendirmeden, dolaylı bir şekilde kazanç olarak dağıtabilmektedirler.. Bu durumda şirket açısından bir avantaj söz konusu olmaktadır.

İki ülke vergi sistemlerinde matrahın belirlenmesinde ortaya çıkan farklılıklardan bir başkası da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusudur. Türk vergi kanunlarında bu konuda geniş bir uygulama olmasına karşın Azerbaycan'da böyle bir tanımlama yapılmamıştır. Sadece kurumların ilişkili kişilerle yaptıkları faaliyetlerinde piyasa değeri dikkate alınmaktadır.

Kurumlar vergisinde istisna ve muafiyetler konusunda da iki ülke arasında farklılıklar vardır. Öncelikle yatırım indirimleri konusunda Türkiye’de de yaygın olarak kullanılan bu indirim vergiye tabi tutulan gelirin belli bir kısmını vergi dışı bırakmakla uygulanmaktadır. Azerbaycan’da ise yatırım indirimi yatırım yapılan bölgeye göre vergi oranının indirilmesiyle uygulanmaktadır. Türkiye’de uygulanmakta olan bir başka farklı istisna da risturn istisnasıdır ki, bu konuda da Azerbaycan vergi sisteminde hiç bir düzenleme bulunmamaktadır.

Petrol ve doğalgaz ülkesi olan Azerbaycan, gelirinin esas kısmını bu iki kalemden elde etmektedir. Ancak son yıllarda inşaat sektöründe, sanayileşmede ve tarım gibi sektörlerde canlanmalar görülmektedir. Petrol ve doğalgaz gelirleriyle, ekonomik alım gücünün artması sonucunda tüketim ihtiyacını gören Türk yatırımcıları başta olmak üzere diğer ülke yatırımcılarının da perakende alanında yatırımları devam etmektedir. Tüm bu ilginin en önemli sebeplerinden biri de yatırımcılara sağlanan vergi indirimleridir. Özellikle kurumlar vergisi uygulamasındaki avantajlar şirketlerin yatırım yapma olanaklarını artırmaktadır.

İlk bakışta, yatırımcıların özellikle de yabancı yatırımcıların kararlarını bu türlü vergisel avantajlarla etkileyerek onları yurt içine çekerek vergi tabanını büyütmek ve böylelikle vergi gelirlerini artırmak çok rasyonel görülebilir. Azerbaycan vergi kanunlarında bazı boşlukların hala doldurulmaması da bir anlamda bununla açıklanabilir. Yani devletin vergi kanunlarında gerekli olan fakat kurumlar için dezavantaj oluşturacak düzenlemeleri yapmaması, bilinçli olarak geciktirmesi söz konusu olabilir. Fakat, her ne kadar vergi mükellefi sayılan kurumların lehine olan bu durumun diğer vergi tarafı (vergi alacaklısı) devlet için dezavantaj oluşturmasından kaçınmak gerekir. Dolayısıyla iyi bir vergi sistemi kurulması için en önemlisi hem mükellefin hem de devletin isteklerinin optimum noktasının bulunması gerekir.

Ayrıca, uygulamada vergi mecellesinin bütünlük sağlamadığı bazı durumlar da söz konusu olmaktadır. Şöyle ki, bazı konular Vergi Mecellesinin kurumlar vergisine ait bölümünde değil de başka bölümlerde atıf yapılarak ilgili madde uygulanmaktadır.

Bu gibi olumsuz durumların ortadan kaldırılması için öncelikle, kurumlar vergisine ait hükümler Türkiye’de ve diğer birçok ülkelerde olduğu gibi ayrıca kanun olarak düzenlenmesi, verginin konusundan, istisna ve muafiyetine kadar, Kurumlar Vergisini kapsayan tüm unsurların bu kanun çerçevesinde ele alınması yararlı olabilir. Böylelikle kanunların diğer maddelerine sıklıkla atıflar yapılma ihtiyacı önlenmiş olur.

Diğer bir taraftan, bazı, örtülü sermaye, yabancı kurum kazançları, transfer fiyatlandırılması gibi kavramlara tanımlamalar getirilmesi önemlidir. Bundan başka, vergi matrahının belirlenmesinde diğer maddelerle dikkate alınmaya çalışılan indirim durumlarının açık bir şekilde belirtilmesi kanunun netliği açısından önem taşımaktadır.

Ayrıca, sadece mevzuatın düzenlenmesi ve kanundaki boşlukların doldurulmasıyla, iyi bir vergi sisteminin oluşturulması düşünülmemeli, düzenlenen mevzuatın başarılı bir şekilde uygulanmasının en az mevzuatın düzenlenmesi kadar önemli olduğu dikkate alınmalıdır.

KAYNAKÇA

- Aksoy, Şerafettin: **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- Arpacı, Altar Ömer: **“Kurum Kazancının Tespitinde İndirelemeyecek Giderler”**, (Çevrimiçi), http://www.alomaliye.com/altar_omer_kkeg.htm, Erişim: 23.04.2009
- Aslan, Emrullah: **“Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”**, Yüksek lisans tezi, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi, Afyon, 2006.
- Ay, Hakan, Musayev, Geray: **“Piyasa Ekonomisine Geçiş Sürecinde Azerbaycan Vergi Sistemindeki Gelişmeler ve Vergi Gelirlerinin Kamu Hizmetlerinin Finansmanındaki Yeri”**, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, 2007, s. 23-40
- Balcı, Süleyman Hayri ve Altmok, Derviş: **“5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”**, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 299, (Temmuz 2006), sayfa 83-91.
- Bayragdarov, Nazim: **“Azerbaycan Gelir Vergisi ve Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi”**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa, 2005.
- Bulutoğlu, Kenan: **Türk Vergi Sistemi**, Batı Türkeli Yayınevi, İstanbul, 2004.

- Ceyhan, Murat : “**Verginin Yasallığı İlkesi**”, (Çevrimiçi), Http://www.Alomaliye.Com/Murat_Ceyhan_Verginin_Yasal.Html, Erişim: 28.06.2008.
- Doğrusöz, Bumin: “Kurumlar Vergisi, Kurum Kazancının Saptanması ve Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, (Nisan 1997), s. 103–107.
- Doğruyol, Muhittin: “Yeni Kurumlar Vergisi Kanununun Kapsamında Transfer Fiyatlandırması”, Yüksek Lisans Tesi, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2008.
- Düzgün, Özden: “**Vergilendirmede Adalet-Eşitlik İlkeleri Ve İltimli Kavramlar**”, (Çevrimiçi), <http://www.Muhasebetr.Com/Yazarlarimiz/Ozden/003/#>, Erişim: 28.05.2008
- Gencel, Ufuk: “Türkiyede Yatırım Kararları Üzerinde Kurumlar Vergisinin Etkisi: Bir Alan Araştırması”, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2007
- Giray, Filiz: “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı 9, 2005, Sayfa 63-66.
- Gökbunar, Ali Rıza: Ali Rıza Gökbunar, “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı 4, (1998). s. 33–45
- Hesenli, Mirelem: **Maliye Ders Notları**, Tarakki Kitapevi, Bakü, 2006.
- Hesenov, Seyidelem: **Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin Komentasiyası, Ümumi Hissəsinin**, Elm neşriyat, Bakü, 2005.
- Karyağdı, Nazmi: “Kooperatiflerin Dağıttıkları Rüsturnların ve Kar Paylarının Elde Edenler Yönünden Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, (Mayıs 1996). s. 85–93

- Kerimov, Aydın: **Muhasebe Uçotu ve Vergiler**, Ozan Neşriyat, Bakü, 2007.
- Kırbaş, Sadık: **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004.
- Koyuncu, Mesut: “Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslar Arası Transfer Fiyatlandırması”, **Maliye Hesap Uzmanları Derneği**, İstanbul, 2005 (Mayıs). s. 42–52
- Memmedov, Fazil,
Musayev, Akif ve
Kahramanov, Aslan, **Vergiler**, CBS Yayınevi, Bakü, 2001
- Memmedov, Fazil,
Musayev Akif, Mirdamed
Sadıgov,
Yaşar Kelbiyev ve
Zahid Rzayev: **Vergi ve Vergi Tutma**, CBS Yayınevi, Bakü, 2006
- Mirzeyeva, Afet: **Azərbaycan Respublikasının Vergi Hukuku**, Digesta Neşriyat, Bakü, 2007
- Musayev, Akif ve
Kahramanov, Aslan: **Vergi Medeniyeti**, Elm Neşriyat, Bakü, 2004
- Musayev, Akif, Kelbiyev,
Yaşar ve Hüseyinov,
Allahverdi: **Azərbaycan Respublikasının Vergi Xidmeti: İslahatlar ve neticeler**, Elm Neşriyat, Bakü, 2002
- Oktar, Ateş: **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2006
- Organ, İbrahim ve Çelik,
Muhsin: “İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, (Eylül 2006). s.132–141.
- Öncel, Türkan, Öncel,
Yenal: “Uluslararası Vergi Rekabeti”, **İstanbul Üniversitesi, Maliye Araştırma Konferansları**, 43–44. seri, İstanbul, 2003.

- Öncel , Yenal: “Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 41. Seri, İstanbul, 2002.
- Öz, Semih: “Türkiye’de Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması”, **TÜRMOB Yayınları**, Ankara, s. 57-90
- Özkara, Mehmet: “**Kurumlar Vergisinde İştirak Kazançları İstisnası**”, (Çevrimiçi), http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_kurumlar_istirak.htm, Erişim: 15.04.2009.
- Saraçoğlu, Fatih ve Kaya, Ercan: “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 216, (Eylül 2006). s. 44–49.
- Şenyüz, Doğan: **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Bursa, 2005.
- Şirinov, Natig: **Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin Xüsusi Hissəsinin İzahı**, Çəşioğlu Yayınları, Bakü, 2008.
- Tahirov, İlham: **Mülki Hukuk**, Kanun Neşriyat, Bakü, 2004.
- Uslu, Yakup: “Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Kanunu”, **TC Bakü Büyükelçiliği Maliye Müşavirliği**, Bakü, 2000 (Ekim).
- Veliyev, Dünyamalı, Yegane Balakışiyeva, İslam Refibeyli, Elnur İmanov ve Elçin Garabalov: **Vergi Hukuku**, Azərbaycan Üniversitesi Neşriyatı, Bakü, 2003.

URL-1, <http://www.aib.org.tr/proje/kooperatif.pdf>, Erişim: 15.02.2009.

URL-2, http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_muafiyeti_vergi_istisnasi_tarihiyati.html, Erişim: 22.07.2008.

URL-3, http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_orani_vergi_tarifesi.html,
Erişim: 10.03.2009.

URL-4, <http://www.frmtr.com/siyasal-bilgiler-hukuk/1034476-vergi-hukuku.html>,
Erişim: 18.03.2009.

URL-5, <http://www.isletme.biz/finansal-muhasebe/sirketler-ve-sirketlerin-ozellikleri.html> ,
Erişim: 16.10.2008.

URL-6, <http://www.taxes.gov.az/ganun/mecelle.shtml>, Erişim: 20.09.2008.

URL-7, http://www.legalistplatform.net/ozel_dosyalar/Kurumlar%20Vergisi%20%Rehberi.pdf,
Erişim: 28.01.2010

Azerbaycan Cumhuriyeti Anayasası, Kanun Neşriyatı, Bakü, 2009.

Azerbaycan Cumhuriyeti Mülkü Mecellesi, Kanun Neşriyat, Bakü, 2008.

Azerbaycan Cumhuriyeti Vergi Mecellesi, Hukuk Edebiyatı Neşriyatı, Bakü, 2008.

Kooperasiya Hakkında Azerbaycan Cumhuriyetinin Kanunu, Kanun Neşriyatı, Bakü,
07.02.1996.

Türk Gelir Vergisi Kanunu, 31.12.1960/193.

Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi, İstatistik Göstericileri, (Çevrimiçi),
<http://www.azstat.org/publications/azfigures/2009/az/020.shtml>, Erişim: 23.09.2009

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>,
Erişim:10.07.2008.