

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

TÜRK GELİR VERGİ SİSTEMİNDE GELİR KAVRAMI

123141

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

YÜKSEK LİSANZ TEZİ

SUAT HAYRİ ŞENTÜRK

AĞUSTOS-2002

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

123141

TÜRK GELİR VERGİ SİSTEMİNDE GELİR KAVRAMI

Suat Hayri ŞENTÜRK

123141

Karadeniz Teknik Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü'nce

Bilim Uzmanı (Maliye)

Ünvanı Verilmesi İçin Kabul Edilen Tezdir.

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 11.07.2002

Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 03.09.2002

Tezin Danışmanı : Doç. Dr. Osman PEHLİVAN

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Ahmet ULUSOY

Jüri Üyesi : Doç. Dr. İhsan GÜNAYDIN

Enstitü Müdürü : Prof. Dr. M.Aleaddin YALÇINKAYA

AĞUSTOS-2002

TRABZON

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

0.Sunuş

00.Önsöz

Günümüzde kamu harcamalarının finansmanında ülkelerin başvurdukları en önemli kaynaklardan birisi gelir vergisidir. Gelir vergisi isminden de anlaşıldığı gibi geliri vergilendirmektedir. Gelir kavramı gelir vergisinin hem matrahını hem de konusunu oluşturmaktadır.

Günümüzde ülkelerin tamamı gelir kavramını vergilendirmektedir. Ancak bu kavramın ülke gelir vergisi sistemleri açısından ifade etmiş olduğu anlam farklıdır. Değişik ülke uygulamaları dikkate alındığında bir ülke tarafından gelir şeklinde değerlendirilen bir takım unsurların başka bir ülke tarafından gelir olarak kabul edilmediği sonucuna varılmaktadır. Son zamanlarda gelir kavramı sayesinde, nasıl daha adil, daha tarafsız ve daha basit bir gelir vergisine ulaşılabileceği konusunda birçok ülkede tartışılmaktadır.

Modern anlamda gelir vergisi uygulamasına başlanılan 1950 'den, gelir kavramının köklüdeğişikliğe uğradığı 1998'e kadar Türk gelir vergisi sistemi'nde yer alan gelir kavramı tartışma konusu olmamıştır. 1998'de 4369 Sayılı Kanun ile gelir kavramının değişmesi bu konuyu tartışılır hale getirmiştir. 1999'daki 4444 Sayılı Kanun ile 4369 Sayılı Kanunla benimsenen yeni gelir tanımının hiç uygulanmadan 2002 sonuna kadar ertelenmesi tartışılabilirliğin boyutunu artırmıştır.

Bu çalışmada gelir kavramı ve tarihsel sırasıyla Türk Gelir Vergisi Kanunlarında benimsenen gelir kavramları ortaya konmaktadır. Ayrıca bir karşılaştırma imkanı verilebilmesi amacıyla, başta geliri en geniş anlamda kabul eden ABD olmak üzere değişik ülke uygulamalarına yer verilmektedir.

Çalışmanın ortaya çıkmasında her türlü desteği sunan danışmanım Doç. Dr. Osman PEHLİVAN'a teşekkür ederim.

01.İÇİNDEKİLER

Sayfa No

- 0.SUNUŞ
- 00.Önsöz
- 01.İçindekiler
- 02.Özet
- 03.Summary

GİRİŞ.....I-III

BİRİNCİ BÖLÜM GELİR KAVRAMI VE TÜRK GELİR VERGİSİNDE GELİR KAVRAMINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

1.1. GELİR KAVRAMI.....	1-18
1.1.1. Sözlük Anlamı ile Gelir Kavramı.....	1
1.1.2. İktisat Biliminde Gelir Kavramı.....	2
1.1.2.1. Ferdi (Bireysel) Gelir Kavramı.....	2
1.1.2.2. Makro (Toplumsal) Açından Gelir Kavramı.....	5
1.1.2.3. Milli Gelir Bireysel Gelir İlişkisi.....	6
1.1.3. Muhasebe Biliminde Gelir Kavramı.....	8
1.1.3.1. Muhasebe Biliminde Gelirin Ölçülmesinde Kullanılan Yaklaşımlar.....	10
1.1.3.1.1. Bilanço Yaklaşımı.....	10
1.1.3.1.2. Gelir Tablosu Yaklaşımı.....	11
1.1.4. Vergi Hukuku Açısından Gelir Kavramı.....	12
1.1.4.1. Kaynak Teorisine Göre Gelir Kavramı.....	13
1.1.4.2. Net Artış Teorisine Göre Gelir Kavramı.....	15
1.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GELİR KAVRAMI.....	19-46
1.2.1. GELİR KAVRAMININ TARİHİ GELİŞİMİ.....	19
1.2.2. GELİRİN ÖZELLİKLERİ.....	19
1.2.2.1. Gelirin Bir Gerçek Kişiye Ait Olması.....	20
1.2.2.2. Gelirin Yıllık Olması.....	21
1.2.2.3. Gelirin Elde Edilmiş Olması.....	22
1.2.2.4. Gelirin Gerçek ve Safi Olması.....	23
1.2.2.5. Gelirin Genel Olması.....	23
1.2.3. GELİR TÜRLERİ.....	24

1.2.3.1. Teşebbüs Gelirleri.....	24
1.2.3.2. Emek Gelirleri.....	24
1.2.3.3. Sermaye Gelirleri.....	25
1.2.3.4. Diğer Gelirler.....	25
1.2.4. GELİR UNSURLARI.....	26
1.2.4.1. Ticari Kazançlar.....	26
1.2.4.2. Zirai Kazançlar.....	28
1.2.4.3. Ücretler.....	30
1.2.4.4. Serbest Meslek Kazançları.....	32
1.2.4.5. Gayrimenkul Sermaye İratları.....	34
1.2.4.6. Menkul Sermaye İratları.....	35
1.2.4.7. Sair Kazanç ve İratlar.....	37
1.2.4.7.1. Değer Artış Kazançları.....	38
1.2.4.7.1.1. Vergilendirilecek Değer Artış Kazançları.....	39
1.2.4.7.1.2. Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları.....	42
1.2.4.7.2. Arızı Kazançlar.....	42
1.2.4.8. Kaynağı Ne Olursa Olsun Diğer Her Türlü Kazanç ve İratlar (4369).....	43
1.2.4.8.1. Gelire Giren Diğer Kazanç ve İratlar.....	44
1.2.4.8.2. Vergilendirilmeyecek Diğer Kazançlar ve İratlar.....	45

İKİNCİ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ ÜLKELERİN GELİR VERGİSİ SİSTEMLERİNDE VERGİLENDİRİLEBİLİR GELİRİN KAPSAMI

2. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE GELİR KAVRAMI.....	47-80
2.1. Amerika Birleşik Devletlerinde Gelir Kavramı.....	47
2.1.1. Brüt Gelir (Gross Income).....	49
2.1.2. Düzeltilmiş Brüt Gelir (AGI).....	51
2.1.3. Vergilendirilebilir Gelir (Taxable Income).....	53
2.1.3.1. Standart İndirim (Standart Deduction).....	53
2.1.3.1.1. Temel Standart İndirim.....	54
2.1.3.1.2. İlave Standart İndirim.....	54
2.1.3.2. Ayrıntılı İndirim (Itemized Deduction).....	55
2.1.3.2.1. Tıbbi Masraflar.....	55

2.1.3.2.2. Vergiler.....	56
2.1.3.2.3. Faizler.....	56
2.1.3.2.4. Hayırseverlik Ödemeleri.....	57
2.1.3.2.5. Kaza ve Hırsızlık Kayıpları.....	57
2.1.3.2.6. Çeşitli İndirimler.....	58
2.1.3.2.7. Taşınma Masrafları.....	58
2.1.3.2.8. Hobi Kayıpları.....	59
2.1.3.3. Muafiyetler.....	59
2.1.3.3.1. Kişisel Muafiyetler.....	59
2.1.3.3.2. Bağımlılık Muafiyetleri.....	60
2.1.3.4. Vergi Kredileri.....	60
2.1.3.4.1. Yaşlılar ve Sakatlar İçin Vergi Kredisi.....	61
2.1.3.4.2. Çocuk Vergi Kredisi.....	61
2.1.3.4.3. Kazanılmış Gelir Kredisi.....	62
2.1.3.4.4. Çocuk ve Bağımlı Kişi Kredisi.....	62
2.1.3.4.5. Eğitim Vergi Kredisi.....	64
2.1.3.4.6. Yabancı Vergi Kredisi.....	64
2.1.3.4.7. İş Kredisi.....	65
2.1.3.4.8. Sakatlık Kredisi.....	65
2.1.3.4.9. Adaptasyon Kredisi.....	65
2.2. İngiltere’de Gelir Kavramı.....	67
2.3. Almanya’da Gelir Kavramı.....	71
2.4. Hollanda’da Gelir Kavramı.....	71
2.5. Fransa’da Gelir Kavramı.....	72
2.6. İtalya’da Gelir Kavramı.....	72
2.7. İspanya’da Gelir Kavramı.....	73
2.8. Portekiz’de Gelir Kavramı.....	73
2.9. Belçika’da Gelir Kavramı.....	74
2.10. Yunanistan’da Gelir Kavramı.....	74
2.11. Lüksemburg’da Gelir Kavramı.....	74
2.12. Avusturya’da Gelir Kavramı.....	75
2.13. Macaristan’da Gelir Kavramı.....	75
2.14. Şili’de Gelir Kavramı.....	75

2.15. Slovenya’da Gelir Kavramı.....	76
2.16. Kanada’da Gelir Kavramı.....	76
2.17. Japonya’da Gelir Kavramı.....	76
2.18. İskandinav Ülkelerinde Gelir Kavramı.....	77
2.18.1. İsveç’te Gelir Kavramı.....	77
2.18.2. Filandiya’da Gelir Kavramı.....	78
2.18.3. Norveç’te Gelir Kavramı.....	79

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GELİR KAVRAMININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	81-104
3.1. TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİ AÇISINDAN GELİR KAVRAMININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	81
3.1.1. 5421 Sayılı GVK’ya Göre Gelir Kavramı.....	81
3.1.2. 193 Sayılı GVK’ya Göre Gelir Kavramı.....	82
3.1.2.1. 4369 Sayılı Kanun Öncesi Gelir Kavramı.....	83
3.1.2.2. 4369 Sayılı Kanun Sonrası Gelir Kavramı	87
3.2. YENİ GELİR KAVRAMININ VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	94
3.2.1. Yeni Gelir Kavramının Vergilemede Adalet Açısından Değerlendirilmesi....	95
3.2.2. Yeni Gelir Kavramının Ekonomik Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi.....	100
3.2.3. Yeni Gelir Kavramının Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi.....	103
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	105-112
KAYNAKÇA.....	113-120

ÖZET

Gelir vergisi açısından en önemli husus verginin konusunu ve matrahını oluşturan gelir kavramının belirlenmesidir. Günümüzde, bir çok ülkede gelir kavramının, nasıl daha adil, daha uygulanabilir, daha basit bir şekilde tanımlanabileceği konusunda tartışmalar yaşanmaktadır. Değişik ülke uygulamalarından bu kavramın belirlenmesinde ülkeler arasında bir fikir birliğinin olmadığı görülmektedir. Bir ülke tarafından gelir olarak kabul edilen bazı değerler diğerlerince bu kapsamda kabul edilmezler.

Modern anlamda gelir vergisi uygulamasına başlanılan 1950 yılından 1998 yılındaki 4369 Sayılı Kanun değişikliğine kadar geçen, yaklaşık elli yıllık dönemde gelirin ne olması gerektiği konusunda Türkiye’de önemli tartışmalar yaşanmamıştır. Ancak söz konusu değişiklik sonrasında, halen dahi en tartışmalı konulardan biri gelir kavramının nasıl algılanacağıdır.

Bu çalışmada tarihi sıra itibariyle Türk Gelir Vergisi Sistemi’nde kabul edilen gelir tanımları ortaya konmakta ve bunlar arasında bir karşılaştırma yapılmaktadır. Bu bağlamda, özellikle 4369 Sayılı Kanunla getirilen “yeni gelir” tanımı konusunda açıklamalar yapılmaktadır.

Değişik ülke uygulamaları da dikkate alındığında yeni gelir tanımının teorik olarak yerinde olduğu ve vergilemede adalet ilkesinin temini olumlu katkıda bulunacağı sonucuna varılabilir. Ancak ekonominin içinde bulunduğu olumsuz koşullar, altyapı ve teknik imkansızlıklar nedeniyle, kamuoyunda oluşan beklenti doğrultusunda tekrar ertelenmesi gerektiği ifade edilebilir.

Summary

The most important problem for Income Tax System is determination of taxable income concept which generate the subject and the tax base of income tax. In Today's contemporary World it is possible to find a lot of discussions in different countries about how income concept would be defined in a simpler way, how it would be more fair and applicable. Different country practices shows that there is no any consensus about definition of income concept. In other words, some values which is subject to income tax in some countries may not constitute any value for others.

In approximately 50 years period between 1950 (first income tax in a modern way was started to practice) and 1998 (4369 Numbered Law was modified) there was no any important discussion about which values should be a base for income tax. But after this law mentioned above, income concept has been and definition of it one of the most important subjects.

In this study, the main income definitions which are accepted as "income" according to Turkish Income Tax System are brought up in a chronacigal order and than offered a comperatif appraisal between this definitions. In this sense, there could be some explanations about definition of "new income" concept which is accepted in new 4369 Numbered Law.

When different country practices are also payed attention, new income concept can be evaluated as theoretically proper and claimed that it would help to maintaning equity principle of taxing. Nevertheless, it should be suggested in order to negative economic conditions, infrastructural and some tecnicl insufficiencies, this new income concept should be postponed as parallel to public's general expectations.

GİRİŞ

Kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı durumundaki vergilerden biri, bazı ülkeler açısından en önemlisi, kişisel gelir vergisidir. Kişisel gelir vergisinin önemi sadece kamu harcamalarının finansman aracı olmasından değil aynı zamanda gelir dağılımında adaletin sağlanmasından da kaynaklanmaktadır.

Ülkeler açısından bu derece hayati öneme sahip olan kişisel gelir vergisi sisteminin oluşturulmasındaki en önemli unsur vergilendirilecek gelir kavramının belirlenmesidir. Vergilendirilebilecek gelir, kişisel gelir vergisinin hem konusunu hemde matrahını oluşturmaktadır.

Vergilendirilebilecek gelir kavramının kapsamının ne olması gerektiği konusunda literatürde bir konsensüs söz konusu değildir. Bu konuda ileri sürülen görüşler genel olarak “kaynak teorisi ve “net artış teorisi” etrafında toplanmaktadır.

Kaynak teorisi, vergilendirilebilecek geliri iktisat bilimindeki üretim faktörleriyle ilişkilendirmek suretiyle açıklamaktadır. Bu teoriye göre gelir, üretim faktörlerinin üretime katılmaları sonucunda üretimden elde etmiş oldukları paylardır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere üretim faaliyetleri sonucunda oluşan değerler kaynak teorisi açısından gelir olarak kabul edilmektedirler. Ancak üretim faktörlerinin kendi değerlerinde meydana gelen artışlar gelir olarak değerlendirilmemektedirler.

Kaynak teorisinin benimsediği gelir tanımının vergilendirmede adaleti olumsuz etkileyecek düzeyde dar kapsamlı olması nedeniyle bu teoriye alternatif olarak net artış teorisi geliştirilmiştir. Bu teoriye göre gelir, hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın kişinin belli bir dönemde servetinde meydana gelen artıştır. Bu artışa dönem içinde yapılan harcamalar eklenir servete ilaveler bu artıştan çıkarılmaktadır. Ancak net artış teorisinin kabul ettiği gelir tanımının uygulanabilirliği çok zordur.

Her iki teorinin benimsemiş oldukları vergilendirilebilir gelir tanımlarının bünyelerinde taşımış oldukları eksiklikleri giderme noktasında iki teorinin bir bileşimi olarak karma teori geliştirilmiştir. Karma teoride ağırlık kaynak teorisinde bulunmakla

birlikte net artış teorisinden de yararlanılarak vergilendirilebilir gelir kavramı etkin bir şekilde kavranılmaya çalışılmaktadır.

Günümüzde ülkelerin tamamında kaynak ve net artış teorilerinin bileşimi niteliğinde olan karma teori uygulanmaktadır. Ancak bu bileşim, ülkelerin ekonomik yapılarına göre değişmektedir. Uygulaması ise farklı zamanlarda farklı yoğunlukta olabilmektedir. Örneğin İngiltere, kaynak teorisinin etkin olduğu bir karma sistem uygularken, ABD, Almanya, İsviçre gibi diğer gelişmiş ülkeler net artış teorisinin hakim olduğu bir karma sistem benimsemişlerdir.

Modern anlamda gelir vergisinin benimsendiği 1950 yılından 4369 Sayılı Kanun ile büyük ölçüde değiştirildiği 1998 yılına kadar Türk Gelir Vergisi Sistemi, kaynak teorisinin etkin olduğu bir karma sistemi uygulamıştır. Ancak 4369 Sayılı Kanun ile 193 Sayılı GVK'da gerçekleştirilen değişiklikler sonrasında bu karma sistem net artış teorisinin etkin olduğu bir yapıya bürünmüştür.

İlk defa düzenlenmiş olduğu 1950 yılından 4369 Sayılı kanun değişikliğinin yapıldığı 1998 yılına kadar ülkemizde vergilendirilebilir gelir tanımının ne olması gerektiği konusunda herhangi bir tartışma yaşanmamıştır. 4369 Sayılı Kanun ile 193 Sayılı GVK'nın vergilendirilebilir geliri tanımladığı birinci ve gelirin unsurlarını saydığı ikinci maddede gerçekleştirilen değişiklik sonucunda vergilendirilebilir gelirin kapsamı konusunda çok şiddetli tartışmalar yaşanmıştır. Söz konusu tartışmalar 4369 Sayılı Kanunun ilgili hükümlerinin uygulanmasının 4444 Sayılı Kanun ile 2002 yılı sonuna kadar ertelenmesi ile daha ileri boyutlara taşınmıştır. 4369 Sayılı Kanun ile vergilendirilebilir gelirin kapsamı konusunda gerçekleştirilen değişikliklerin uygulanmasını erteleyen kanun 2002 yılı sonunda otomatik olarak ortadan kalkacak ve 4369 Sayılı Kanun hükümleri yürürlüğe girecektir. Ancak söz konusu kanunun ertelenmesi için öne sürülen nedenlerin halen ve daha fazla mevcut olduğu yönünde görüşler vardır. Bu nedenlerden dolayı bu konuda tam bir belirsizlik bulunmaktadır.

Bu çalışmada 4369 Sayılı Kanun ile 193 Sayılı GVK'nın 1'inci ve 2'nci maddelerinde gerçekleştirilen değişiklik sonucu Türk Vergi Sisteminde kabul edilen vergilendirilebilir gelir kapsamının nasıl değişikliğe uğradığı ortaya konulmaktadır.

Tezin birinci bölümünde, gelir kavramının değişik bilim dallarında nasıl benimsendiği üzerinde durulmuştur. Bu bağlamda Türk Gelir Vergisinde kabul edilen vergilendirilebilir gelir tanımı ve bu tanımda gerçekleştirilen değişiklikler ele alınmaktadır.

İkinci bölümde, özellikle vergilendirilebilir geliri en geniş kavrayan ülke olarak kabul edilen ABD başta olmak üzere diğer bazı ülke vergi sistemlerinde gelir kavramının nasıl ele alındığı ortaya konulmuştur.

Üçüncü bölümde, tarihi seyri içinde Türk Vergi Sisteminde gelir kavramı değerlendirilerek, 4369 Sayılı Kanun ile gelir tanımında gerçekleştirilen değişiklikler bazı vergileme ilkeleri açısından analiz edilmektedir. Ayrıca bu bölümde, ABD ile Türkiye'deki gelir tanımları hususunda karşılaştırma yapılmaktadır.

Son olarak ise vergilendirilebilir gelir kavramı genel değerlendirilerek yapılan değişikliğin yeterli olup olmadığı noktasında öneriler sunulmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GELİR KAVRAMI VE TÜRK GELİR VERGİSİNDE GELİR KAVRAMINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

1.1. GELİR KAVRAMI

Gelir, kaynağı itibarıyla iktisadi bir kavram olmasına rağmen sadece iktisat biliminde incelenmemekte, muhasebe bilimi ve vergileme açısından da ele alınmaktadır. Bu bölümde öncelikle gelir kavramının sözlük anlamı üzerinde durulacak, sonra sırasıyla gelir kavramının iktisat, muhasebe ve vergi hukuku açısından ne anlam ifade ettiği açıklanacaktır.

1.1.1. Sözlük Anlamı ile Gelir Kavramı

Gelir kavramının birden fazla sözlük anlamı söz konusudur. Aşağıda çeşitli yerli ve yabancı sözlüklerde gelir kavramının nasıl tanımlandığına ilişkin örnekler sunulacaktır.

Türk Dil Kurumu Sözlüğü (1979)'nde gelir, bir kimseye yada bir topluluğa belli zamanlarda belli yerlerden sürekli olarak gelen para şeklinde tanımlanmaktadır (Türk Dil Kurumu Sözlüğü, 1979, s.314).

Türkçe Sözlükte (1998) ise, bir kimseye yada bir topluluğa belli zamanlarda belli yerlerden gelen para şeklinde tanımlanmaktadır (Türkçe Sözlük, 1998, s.486). Ayrıca aynı sözlükte gelir kavramının ikinci anlamı ise, “bir ekonomik birimin belli bir süre içinde kazandığı para (ücret, aylık, kira vb.)” şeklindedir. Meydan Larousse'da ise gelir, bir kimseye veya topluluğa belli zamanlarda gelen para şeklinde ifade edilmektedir (Meydan Larousse, 1981, s.73).

Gelir, belli bir zaman aralığında bir kişi, firma veya ekonominin sahip olduğu mal veya para (Öcal-Oktay, 1989, s.103) olarak tanımlandığı gibi bir ekonomik birime çeşitli yollardan sağlanan para (Hançerlioğlu, 1982, s.156) şeklinde de ifade edilmektedir.

Gelir, herhangi bir ekonomik birime sağlanan para, mal veya hizmet akımıdır (BannackBaxterDavro,1998,<http://www.xrefer.com/entry.jsp?xrefied=445491&secied.->). Oxford Üniversitesi tarafından yayınlanan Dictionary of Business (1996)'ta ise gelir; "bir kişi veya bir organizasyona belirli bir zaman içerisinde atfedilen ekonomik değer akışı" olarak tanımlanmıştır(<http://www.xrefer.com/entry.jsp?xrefied=164064&secid=->).

Vergileme açısından gelir kavramının sözlük tanımlarında yer alan bir kişi yada bir topluluk ifadeleri "gerçek kişi veya kurumlar" şeklinde değerlendirilmektedir. Nitekim Türk Vergi Sisteminde gerçek kişi ve kurumların vergilendirmesi ayrı yasalarla düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu gerçek kişilerin, Kurumlar Vergisi Kanunu ise kurumların vergilendirilmesi esaslarını düzenlemektedir.

Gelir kavramına ilişkin çeşitli sözlük tanımlarından sonra aşağıda gelirin farklı bilim dallarında hangi anlama geldiği ve nasıl kavrandığı değerlendirilecektir.

1.1.2. İktisat Biliminde Gelir Kavramı

Gelir kavramı, iktisat biliminde önemli bir yer tutmaktadır. İktisat bilimi geliri ferdi (bireysel) ve makro (toplumsal) olmak üzere iki açıdan ele almaktadır.

1.1.2.1. Ferdi (Bireysel) Gelir Kavramı

İktisat biliminde gelir kavramına ilişkin bakış açılarına göre çeşitli tanımlar yapılmaktadır. Gelir kavramı eğer bir bireyle ilişkilendirilmek suretiyle açıklanıyorsa bireysel gelirden söz edilir. İktisat bilimi gelir kavramını genellikle üretim faktörleriyle bağlantı kurarak açıklamaktadır¹. İktisat bilimine göre üretim faktörleri; emek, sermaye, toprak ve müteşebbistir. İşte bu faktörlerin üretime katılmaları sonucu aldıkları paylar olan ücret, faiz, rant ve kar iktisat bilimine göre geliri ifade etmektedir. Aşağıda iktisat biliminde bu bağlamda gelir kavramına atfedilen çeşitli tanımlara yer verilecektir.

¹ Gelir ancak bir üretim faaliyeti sonucunda elde edilen şeydir (Özelmas, 1971, s.191). Gelir üretime katılma karşılığında elde edilen mal yada hizmetlerin para ile ifade edilen değerlerine denir (Kesim, 1997, s.45).

Ekonomistler arasında geliri ilk tanımlayan kişi Adam Smith'tir. Adam Smith geliri; "sermayede bir azalmaya neden olmaksızın tüketilebilecek miktar" şeklinde tanımlamaktadır (Hendriksen, 1977, s.146). Modern ekonomik analiz, gelirin aslında maddi olmayan psikolojik tecrübelerin yarattığı bir tatmin akımı olduğunu kabul etmiştir. Geliri bu anlamıyla kabul eden yirminci yüzyıl iktisatçılarının gelire ilişkin tanımları ise şu şekildedir (Haig, 1965, s.71):

- Taussig'e Göre Gelir: Netice olarak üretim fayda yaratılmasından ibaret olduğuna göre, toplam gelir yaratılmış olan faydalardan veya tatminlerden meydana gelir. İktisadi mallar gaye değil ihtiyaçları tatmin eden vasitalardır. Yiyeceğimiz, giyeceğimiz ve ev eşyamızın bize manevi bir gelir sağladığı söylenebilir. Bunlar mevcut oldukları sürece fayda yaratırlar.
- Ely'e Göre Gelir: Gerçek gelir belirli bir süre içinde mal veya hizmetlerin kullanılmasından elde ettiğimiz tatminle ilgilidir.
- Seligman'a Göre Gelir: Biz esasen nesnelere faydaları dolayısıyla arzularız. Onlar bu faydayı ancak bir haz akımı şeklinde temin ederler. Bu duygu bizim gerçek gelirimizdir.

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı gibi iktisat bilimi geliri sadece nakdi (parasal) bir akım olarak kabul etmemekte, bunun yanında aynı (malsal) nitelikteki kazanımlar da bu kavram içerisinde değerlendirilmektedir. Aynı gelir kavramı nakit ödemeyle ilgisi olmayan mal ve hizmetlerin akımı veya tüketimini ifade etmek için kullanılmaktadır. Aynı gelir kaynaklarından bazıları şunlardır (Thomas, 1977, http://aspe.hhs.gov/hsp/Inc_concepts77/Chapter4.pdf):

- Aile fertleri tarafından evde üretilen,
- Tahmini kira (sahip olunan evde oturulması durumunda),
- Dayanıklı tüketim mallarından sağlanan hizmetler.

Aynı gelirler içerisinde yer alan gelir unsurlarından en önemlisini kişilerin kendi ihtiyaçlarını karşılayacakları maddelerin üretimini gerçekleştirmek suretiyle sağladıkları gelirler oluşturmaktadır. Söz konusu geliri ifade etmek için literatürde "öztüketim" kavramı kullanılmaktadır. Öztüketimin de gelir kavramı içerisinde değerlendirilmesi gerektiği Alfred Marshall tarafından şu şekilde ifade edilmektedir (Haig, 1965, s.72): "...

kendi elbisesini diken bir kadın, bahçesini kazan bir adam veya evini onaran bir kişi gelir elde eder. Tıpkı bu işleri görmek için ücretle tutulacak terzi, bahçıvan ve marangozun hizmetleri karşılığında kazandıkları gibi”

Gelirin fayda akımı veya aynı olarak kabul edilmesinin beraberinde getirdiği bir takım sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunlardan biri ve en önemlisi aynı gelirin parasal emsalinin (karşılığının) belirlenememesidir. Bu problem, kişilerin sağladıkları tatminlerin (gelirlerin) ölçülememesi ve karşılaştırma yapılamamasına neden olmaktadır. Bundan dolayı karşılaştırmaya esas olacak bir ölçü birimi gerekmektedir. Bu durum Taussig tarafından; “En doğrusu hemen her türlü ihtimali incelemede faydayı değil, nakdi geliri esas alan bazı müşahadeler ve ölçülerle yetinmektir” şeklinde ifade edilmiştir (Haig, 1965, s.72). Söz konusu problemlerin farkında olan Pigou’ya göre, günlük konuşmalarda gelir söz konusu edildiği zaman kastedilen nakdi gelirdir (Pigou, 1955, s.1).

Bu açıklamalardan sonra ekonomistlerin gelir konusunda yapmış oldukları tanımlar üç grupta toplanabilir (Hunter-Allen, 1940, s.279-280):

- a- Irving Fisher’in Temsil Ettiği Gruba Göre Gelir: Belirli bir dönem içerisinde kişinin sağladığı fayda akımının parasal değeridir. Bu tanım ekonomistlerin reel gelir tanımıdır. Bu tanımın sıkı uygulanması durumunda, alınan hizmetler ve tüketilen mallardan sağlanan fiziki gelirden tanımın kapsamına girmektedir.
- b- Robert Murry Haig’in Temsil Ettiği Gruba Göre Gelir: İki zaman noktası arasında kişinin ekonomik gücünde meydana gelen net artıştır. Bu görüşe göre gelir değerdeki artışı –realize edilsin edilmesin- içerir. Ayrıca hediye, miras vb. akımları da kapsamaktadır.
- c- Carl Plehn Temsil Ettiği Gruba Göre Gelir: Gelir tekrarlanabilen tüketilebilir akımlardır. Bu kavram Fisher’in fayda akımından daha geniş ancak Haig’in net birikiminden daha dar kapsamlıdır. Tekrarlanan tüketilebilir akımlar içerisinde ise şu unsurlar girmektedir: ücret ve maaşlar, faiz, kar payı, kira, imtiyaz hakları, net işletme geliri vs.

Anlaşılmaktadır ki ekonomistlerin kendi aralarında bireysel gelir kavramı konusunda tam bir görüş birliği söz konusu değildir. Bununla beraber gelir kavramının

aşağıda sıralanan noktaları içermesi gerektiği konusunda bir dereceye kadar anlaşma vardır (Benligiray, 1979, s.40):

- (1) Gelir net varlıktaki bir artıştır. Bu nokta ekonomideki gelirin temelini oluşturur.
- (2) Net varlıktaki artış olan gelir, gerçek gelir olmalıdır.
- (3) Gelir üretim sürecinde kazanılır.
- (4) Asıl ölçülmesi gereken gelecekteki gelirdir.

Bu özelliklerin tamamını bünyesinde barındıran gelir tanımı J.R.Hicks (1939) tarafından “ bir kişinin geliri, onun dönem başındaki durumunu dönem sonunda da korumak üzere tüketebileceği en çok miktardır” şeklinde yapılmıştır (Hicks, 1939, s.172 : Zacharis, 2002, s.2).

Ekonomistlerin gelir kavramı konusunda anlaştıkları bir diğer nokta da farklı gelir kavramları olduğu konusudur. Literatürde üç değişik gelir kavramı kabul edilmektedir (Berford, 1965, s.20):

- 1.Fiziksel gelir: Kişisel ihtiyaçların tatminini ifade eder.
- 2.Gerçek gelir: Ekonomik refahtaki artışı ifade eder.
- 3.Parasal gelir: Sahip olunan varlıkların parasal değerindeki artışı ifade eder.

1.1.2.2. Makro (Toplumsal) Açıdan Gelir Kavramı

Makro açıdan gelir ulusal düzeyde ve bireysel gelirin toplamı şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Makro açıdan ele alındığında gelir kavramının tanımı ferdi gelire göre daha karmaşık bir durum arz etmektedir. Ferdi gelirin belirlenmesi sadece kişinin belli bir dönemdeki ekonomik faaliyetlerinin tahmini sonucuna dayanır. Makro gelir ise bir ekonomide bir yıl içerisinde üretilen bütün mal ve hizmetlerin değerlerini içermektedir (Houghton, 1973, s.38-39). Bir ekonomideki gelir toplamı “Milli Gelir” kavramı ile ifade edilmektedir. Milli gelir kavramları gayrisafi milli hasıla (GSMH), safi milli hasıla (SMH) ve milli gelir (MG) şeklinde bölümlendirilebilir. Şimdi bu kavramların neyi ifade ettiğini açıklayalım.

- Gayri Safi Milli Hasıla: belli bir toplumda, belli bir dönem içinde genellikle bir takvim yılında üretilen mal ve hizmetlerin para ile belirtilmiş olan değerine denir.
- Safi Milli Hasıla: GSMH'dan yıpranma paylarının (amortisman) düşürülmesi sonucunda bulunmakta ve üretilen mal ve hizmetlerin net değerini göstermektedir. Bu durumu şu şekilde formüle edebiliriz.

$$SMH = GSMH - \text{Amortismanlar (Eskime ve aşınma payı)}$$
- Milli Gelir: Mili gelirin hesaplanmasında bir çok farklı yöntem söz konusudur. Ancak genellikle faktör fiyatları kullanılarak milli gelir hesaplanmaktadır. Milli gelir, bir ekonomide bir yıllık bir dönemde üretim faktörlerinin [emek+sermaye+doğal kaynak+müteşebbis] prodüktif hizmetleri karşılığında elde ettikleri gelirler [ücret+faiz+rant+kar] toplamına denir. Yani $MG = \text{ücret+faiz+rant+kar}$, şeklinde gösterilebilir.

Ancak milli gelir kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için vasıtalı vergiler ve sübvansiyonlarla olan ilişkisinin açıklanması gerekmektedir. Şöyle ki; vasıtalı vergiler satın alınan mal veya hizmetlerin fiyatları içerisinde gizlenmeleri dolayısıyla kişilerin gelirini azaltmaktadır. Sübvansiyonlar ise, devlet bütçesinden finanse edilmeleri sonucunda kişilerin gelirlerini arttırmaktadırlar. Bu anlatılanları şu şekilde formüle edebiliriz.

$$MG = SMH - [\text{Vasıtalı vergiler} + \text{Sübvansiyonlar}]$$

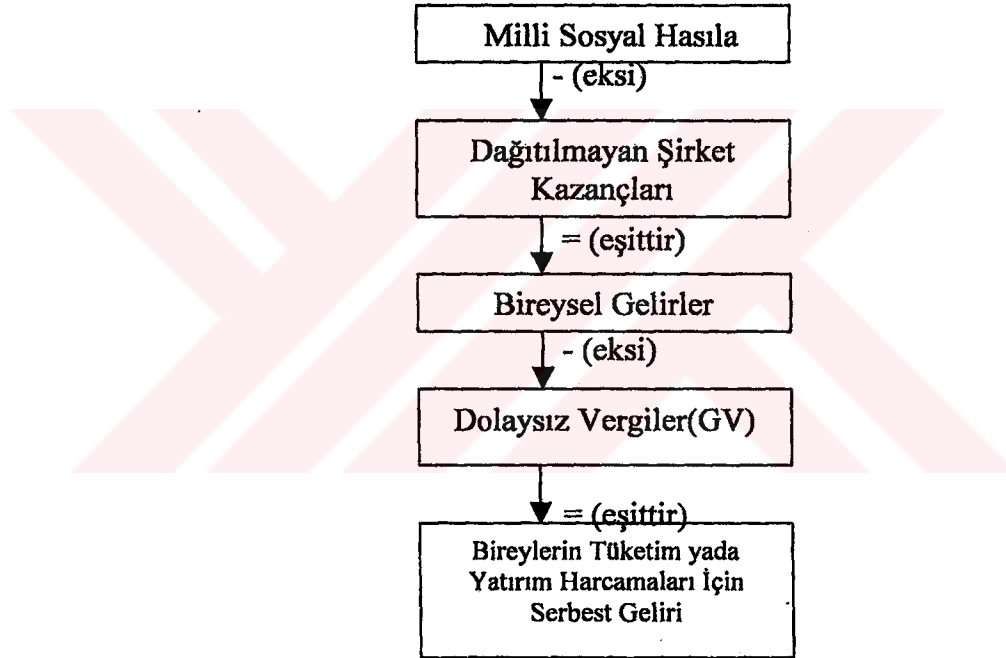
1.1.2.3. Milli Gelir Bireysel Gelir İlişkisi

Milli hasılanın hesaplanmasında olduğu gibi, bireysel net olmayan gelirden bu geliri elde etmek amacıyla yapılan giderlerin düşülmesi sonucunda bireysel net gelir elde edilmektedir. Burada bir hususa açıklık getirmek gerekir ki, milli sınırlar içindeki bireylerin eline geçen gelirin değeri, milli sosyal hasılanın tümü değildir (Ceyhan, 1975, s.16). Bazı ticaret şirketlerinin kazançlarını paydaşlarına dağıtmayarak oto finansman için kullanmaları doğal olarak sosyal milli hasılanın düşük çıkması anlamına gelecektir. Ayrıca kurum kazançlarının ortaklara dağıtılmaması durumunda da kurumlar vergisi uygulaması söz konusu olacaktır. Bu nedenle bireylerin eline kazançları üzerinden ödenen kurumlar vergisi kadar az değer geçecektir. Bireyler kendi ellerine geçen kazançları üzerinden de

kişisel gelir vergisi ödemekle yükümlüdürler. Bu ödemeler yapıldıktan sonra ancak kişisel serbest gelire ulaşabileceklerdir. Buna göre kişisel gelir kavramı aşağıdaki gibi oluşmaktadır.

Kişisel gelir, milli gelire dahil olduğu halde kişinin eline geçmeyen gelirlerin [emeklilik kesenekleri ve sosyal sigorta aidatları + dağıtılmayan şirket karları + kurumlar vergisi] milli gelirden çıkarılması ve milli gelire dahil olmadığı halde kişinin eline geçen gelirlerin [transfer ödemeleri] milli gelire eklenmesi ile hesaplanan bir büyüklüktür (Bocutoğlu, 1997, s.18). Yukarıda anlatılanlar şekil yardımıyla aşağıdaki gibi açıklanabilir.

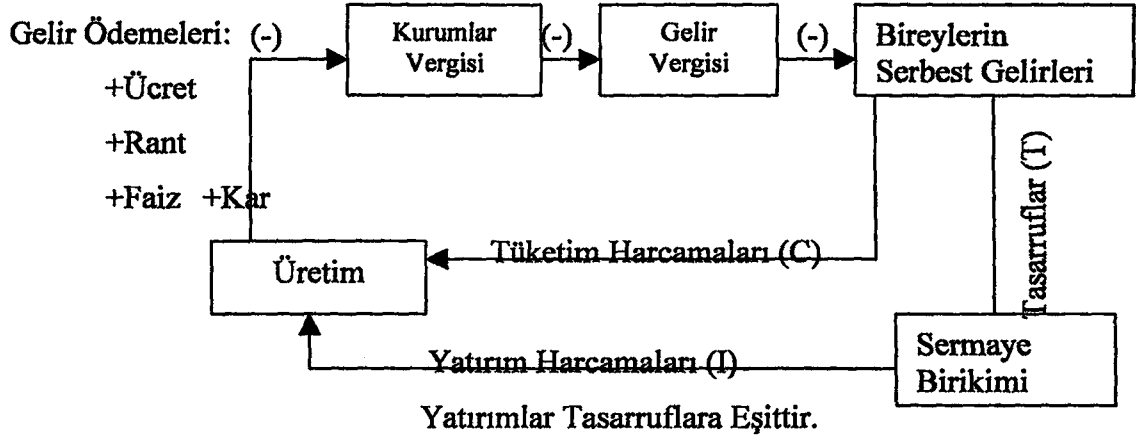
Şekil 1: Milli Sosyal Hasıla-Bireysel Gelir İlişkisi



Kişiler sahip oldukları serbest gelirleri iki şekilde değerlendirebilirler. Tüketim yada tasarruf dolayısıyla yatırım harcamaları şeklinde. Eğer serbest gelir tasarrufa dolayısıyla yatırım harcamalarına yöneltilirse gelir nitelik değiştirerek servete dönüşür. Bireyler, yıl içerisinde elde ettikleri gelirden daha fazlasını tüketim harcamalarına ayırabilirler. Bu durumda kişi aradaki farkı karşılayabilmek için servet yada sermayesine başvuracaktır ve doğal olarak bu unsurlarda bir azalma olacaktır. Yukarıdaki ifadelerden ulaşacak olduğumuz sonuç; sahip olunan gelirin tüketim ve tasarrufların toplamı olduğudur. Yani; *Kişisel Gelir = Tüketim + Tasarruf*; şeklinde yazılabilir.

Milli sosyal hasıla ile bireysel gelirin ilişkisini aşağıdaki sosyal hasıla dolaşım tablosundan anlamak daha kolay olacaktır (Ceyhan, 1975, s. 19).

Şekil 2: Sosyal Milli Hasıla Dolaşım Tablosu



$Y=C+I$; dolayısıyla

$I=Y-C$

$C=Y-I$

$T=Y-C$

$T=Y-(Y-I)$ ve $T=I$

1.1.3. Muhasebe Biliminde Gelir Kavramı

Muhasebe; işletmeyle ilgili mali bilgilerin toplanması, tahlil edilmesi, ölçülmesi, kaydedilmesi ve işletme yöneticilerinin yararlanabileceği mali tablolar şekline getirilmesi işlemlerinin tümüdür (Türedi, 1996, s.2).

Muhasebe kayıtlarına gerek duyulmasının temel nedeni işletme faaliyetleri sonucunda oluşacak olan ve işletmenin varlık nedeni karın doğru bir şekilde saptanmasıdır. Bu itibarla muhasebe, birinci derecede bir "gelir saptanması işlemi" dir (Yalkın, 1995, s.25). Kısa dönemde işletmeler zarar dahi etseler faaliyetlerine devam edebilirler. Ancak uzun dönemde, kar edememe durumu, işletmelerin piyasa dışına itilmelerine neden olabilir.

Muhasebe bilimi ekonomi biliminin benimsemiş olduğu gelir tanımından farklı bir gelir tanımı benimsemektedir. Bu farklılık, ekonominin kişi, kişi grupları ve toplumun gelirleriyle ilgilenmesi gereğinden kaynaklanmaktadır. Hemen belirtmek gerekir ki, muhasebe bilimi açısından gelir ve kar kavramları aynı anlama gelmektedir.

Muhasebe işlemlerinin uluslararası düzeyde belli bir standardizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmesi ile görevli olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu (IAC)'nın hazırlamış olduğu "Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulmasına İlişkin Çerçeve'de" kar kavramı şu şekilde tanımlanmıştır: Kar; bir muhasebe dönemi boyunca varlık oluşumları veya girişleri veya borç azalışları nedeniyle sermaye hareketleri hariç olmak üzere öz kaynaklarda artış şeklinde ortaya çıkan ekonomik değerdir (Önce, 1997, s.141).

Muhasebede işletme geliri, realize olan hasılatla bu hasılatın sağlanması yolunda tükenmiş maliyetlerin (giderlerin) karşılaştırılması sonucu arta kalan fazlalık olarak kabul edilebilir. Kısaca; $Gelir = Hasılat - Giderler$; şeklinde formüle edilebilir (Benligiray, 1975, s.39). Hasılat ve giderler dönemsel olarak ölçülür ve dönemsel gelir tablosunda gösterilir.

Gelir kavramının muhasebe biliminde neyi ifade ettiğini daha iyi bir şekilde anlayabilmek için tanımında geçen hasılat ve gider kavramlarının açıklanmaya ihtiyaçları vardır.

İşletmenin sahip olduğu kasa mevcudu, bankadaki vadesiz mevduat ve işletmenin alacaklarından borçlarının çıkarılması suretiyle kalan değerlerin toplamı parasal varlık olarak tarif edilmektedir. Parasal varlıkta bir artışa neden olan her ticari işlem hasılattır (Küçüksavaş, 1994, s.13).

Hasılat kavramı, Amerikan Yeminli Muhasebeciler Enstitüsünce; malların satışı ve hizmetlerin arzı sonucu oluşan ve malı alan veya hizmetlerden yararlanan müşterilere yüklenen borç kaydı ile tespit edilen değer olarak tanımlamıştır.

Hasılat aynı zamanda aktiflerin (işletmelerin normal faaliyetleri için elinde bulundurduğu hariç) mübadele veya satışından sağlanan karları, yatırımlardan elde edilen faiz ve kar paylarını, sermaye ilavesi ve sermaye hesabının ayarlanması dışında öz sermayede görülen artışları da kapsamaktadır (Kennedy-McMullen, 1967, s.175).

Gelir kavramının daha iyi açıklanabilmesi için değinilmesi gereken diğer bir kavram olan gider ise, kurumların varlıklarını sürdürmek için belirli bir zaman dilimi içinde kullandıkları ve tükettikleri mal veya hizmetlerin değeridir. Tanımdan da anlaşılacağı gibi, giderin biri kurumların varlıklarını sürdürebilme diğeri de işletilebilmesini sağlamak üzere iki yönü bulunmaktadır (Haftacı, 1999, s.22).

Türkiye’de Muhasebe Standartları’nın 4’üncü maddesinde ise gelir, işletmelerin olağan faaliyetleri sonucunda elde edilen ekonomik yararların brüt tutarıdır şeklinde tanımlanmıştır (TÜRMOB, 1997, s.57).

İşletme faaliyetleri sonucunda ulaşılabilecek olan kar sadece ortaklar ve yöneticileri değil aynı zamanda işletme dışındaki kişi ve kurumları da ilgilendirmektedir. Bankalar, alacaklılar ve potansiyel ortaklar bu kişi ve kurumlara örnek olarak verilebilir. Ayrıca devlet otoritesi de karın doğru bir şekilde saptanmasıyla ilgilenecektir. Çünkü bu kar devletin alacağı vergi miktarının üzerinden hesaplanacağı vergi matrahını oluşturmaktadır. Karın eksik saptanması veya hiç saptanmaması devletin vergi kaybına uğraması anlamına gelmektedir.

1.1.3.1. Muhasebe Biliminde Gelirin Ölçülmesinde Kullanılan Yaklaşımlar

Gelirin ölçülmesinde kullanılan iki temel yaklaşım bulunmaktadır. Bilanço ve Gelir Tablosu yaklaşımları. Aşağıda bu yaklaşımlar sırasıyla kısaca değerlendirilecektir.

1.1.3.1.1. Bilanço Yaklaşımı

Bu yaklaşıma sermayenin korunması yaklaşımı da denilmektedir. Sermayenin korunması kavramına göre sermaye muhafaza edilmedikçe ve maliyetler karşılanmadıkça kar kaydı alınmaz (Cemalcılar, 1999, s.623).

Bu yaklaşımda temel ilke, dönem başı ve dönem sonu öz sermayelerini karşılaştırarak aradaki farkın bulunmasıdır. Bu karşılaştırma vergi kanunlarına uygun olarak hazırlanmış mali bilançolar üzerinden yapılır. Buna göre ticari kazanç (kar) dönem sonu öz sermaye ile dönem başı öz sermaye arasındaki farktan oluşur. Ancak dönem içinde işletme sahipleri veya ortaklarca işletmeye konan değerler bu farktan indirilir. İşletmeden çekilen değerlerse bu farka ilave olunur. Bu durumu şu şekilde formüle edebiliriz:

$$Kar = [(DS \text{ Öz sermaye} - DB \text{ Öz sermaye}) + D.İçi \text{ Çekilen Değerler} - D. İçi \text{ Eklenen Değerler}]$$

Aradaki farkın müspet olması halinde dönem karından, menfi olması halinde ise dönem zararından bahsedilir.

Öz sermaye işletmenin aktifleri üzerinde; şahıs işletme ve şirketlerinde işletme, sermaye şirketlerinde ise hisse senedi sahiplerinin paylarını gösterir. VUK 182'inci maddede "Aktiflerin toplamı ile borçlar arasındaki müspet fark müteşebbisin işletmeye mevzuu varlığını teşkil eder" ifadesine yer verilmektedir.

GVK'nın 38'inci maddesine göre ise Türk Vergi Hukuku açısından gerek kazançlar üzerinden gelir vergisine tabi olanlardan gerekse bilanço esasına göre defter tutanların karları öz sermaye yaklaşımına göre hesaplanmaktadır. Öz sermaye yaklaşımında karın hangi faaliyetlerden sağlandığı bilinmez.

1.1.3.1.2. Gelir Tablosu Yaklaşımı

Bu yaklaşım muhasebecilerce en yaygın kullanılan geleneksel yaklaşımdır. Bu yaklaşımda varlıklarda ve borçlarda ortaya çıkan değişmeler yalnızca mali işlemlerden kaynaklandığı zaman kaydedilir. Mali işlem geniş anlamda kullanılarak hem iç hem de dış işlemleri içerir (Sözbilir, 1987, s.14).

İşletme defterinin sol tarafına tüm giderlerle dönem başı malların maliyet bedeli, sağ tarafına tüm hasılat ve dönem sonu malların maliyetleri kaydedilir. Bu yaklaşıma göre kar kavramı, şu şekilde formüle edilebilir. Kar = Hasılat – Giderler

1.1.4. Vergi Hukuku Açısından Gelir Kavramı

Vergiler için her ne kadar gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan şeklinde bir ayırım öngörülmekteyse de gerçekte vergilerin tamamı gelir üzerinden alınmaktadır. Bu konuda Pelin (1942) “her vergi bir bakıma bir gelir vergisidir” demektedir (Pelin, 1942, s.161). 20’nci yüzyılın ileri gelen maliyecilerinden F. Neumark ise bu durumu şu şekilde belirtmektedir (Neumark, 1946, s.7): “Bazan şöyle bir fikre rastlanmaktadır: her vergi bir bakımdan bir gelir vergisidir. Yani esas itibariyle gelir üzerine yüklenmeyen bir vergi mevcut değildir.” Ayırım vergilendirme işleminin yapıldığı esnada ortaya çıkmaktadır. Eğer vergi, gelirin elde edilmesi sırasında alınıyorsa gelir, harcanması sırasında alınıyorsa harcama ve birikimler üzerinden alınıyorsa servet vergilerinden söz edilir.

Tezimizin temelini gelir vergisi kanunu açısından gelir kavramı ve yapılan yasal düzenlemelerle gelir kavramında meydana gelen değişiklikler oluşturduğundan öncelikle bu bölümde gelir vergisi açısından gelir denilince neyin kastedildiği ortaya konulacaktır.

Gelir kavramının iktisat bilimi açısından kabul edilen tanımları vergi hukuku açısından aynen benimsenemezler. Vergi hukuku iktisat biliminin kabul ettiği gelir tanımından farklı, vergi kanunlarına uygun bir gelir tanımı benimser. Söz konusu tanımı ifade etmek amacıyla literatürde “mali gelir” kavramı kullanılmaktadır.

Vergileme açısından gelir kavramının ifade etmiş olduğu anlam zaman içerisinde büyük değişiklikler göstermiştir. İlkel toplumlarda çok zengin ve çok fakir kişiler bulunmamaktaydı. Herkes bir işle meşgul olmaktaydı ve kişilerin gelirleri hemen hemen sadece çalışma güçlerinden oluşmaktaydı. Kişinin sahip olduğu vergileme kabiliyetinin tespit edilmesinde bu husus göz önüne alınmaktaydı (Seligman, 1914, s.5). Zamanla gelirin elde edilme şekillerinde ortaya çıkan değişme ve çeşitlenmeler nedeniyle vergileme açısından ifade ettiği anlam değişmiş ve genişlemiştir.

Gelir vergisi açısından gelir kavramı çok büyük bir önem arz etmektedir. Bu önem gelir kavramının hem gelir vergisinin konusu hem de matrahını oluşturmasından ileri gelmektedir. Sahip olduğu bu önem nedeniyle gelir kavramı üzerinden çok fazla durulmakta ve neyi ifade ettiği konusunda değişik fikirler ileri sürülmektedir. Bu konuda

ileri sürülen fikirler (yada yapılan tanımlar) Kaynak ve Net Artış teorileri etrafından toparlanarak ifade edilebilir ².

1.1.4.1. Kaynak Teorisine Göre Gelir Kavramı

Bu teörinin öncülüğü Alman iktisatçılardan Von Herman tarafından yapılmış ve B. Fuisting, G. Cohn, A. Wagner, Newman, Phillipovich ve Schaffle gibi klasik kaynak nazariyecileri tarafından savunulmuştur. Kaynak teörisinin ileri sürmüş olduğu gelir tanımı iktisat teörisindeki gelir tanımına paralellik arz etmektedir. Bu teoriye göre gelir bir akım şeklinde ele alınmakta ve üretim faktörlerinin üretime katılmaları sonucunda aldıkları paylar şeklinde tanımlanmaktadır. Emek, sermaye, doğal kaynak ve müteşebbis olarak bilinen üretim faktörlerinin üretime katılma karşılığında üretimden almış oldukları payları ifade eden ücret, faiz, rant ve kar kaynak teörisi açısından geliri oluşturmaktadır.

Kaynak teörisine göre elde edilen herhangi bir değerin gelir olarak kabul edilmesi için aşağıdaki şartları taşıması gerekir (Türk, 1961, s.72):

- Gelirin beşeri ve maddi bir kaynaktan ortaya çıkması,
- Yeterli ölçüde uzunca bir zaman devresi içinde tekrarlanması ve
- Kaynağın devamlı olması gerekmektedir.

Kaynak teörisine göre herhangi bir gelirin vergilendirilmesi için iktisadi açıdan gelir kavramına dahil bulunması yeterli değildir; belli bir kaynaktan düzenli ve devamlı bir şekilde sağlanması da lazımdır (Nadaroğlu, 1995, s.402). Buradaki devamlılık gelirin geçici olmaması yani zaman içerisinde belirli sıklıklarla tekrarlanmaması anlamına gelmektedir. Bu nedenle herhangi bir üretim faktörü arzına bağlı olarak ortaya çıkmayan ve devamlılık özelliği bulunmayan miras, piyango, bağış, hile, kumar vb. şeklindeki kazanımlar kaynak teörisine göre gelir kabul edilmemektedir.

² Vergi hukuku açısından gelir kavramını açıklamada geleneksel olarak bu iki teori geçerliiyken bunlara alternatif olarak getirilen bazı yaklaşımlar da mevcuttur. Bu yaklaşımlardan biri Alman ekonomist Wilhelm Roscher tarafından geliştirilen ve Alman Gelir Vergisi Kanununda benimsenen "piyasa geliri teörisi", diğeri ise özellikle Nicolas Kaldor tarafından savunulan "haracma teörisi"dir.

Kaynak teorisine göre, üretim faktörlerinin üretime katılmaları sonucunda almış oldukları paylar ister nakdi ister aynı olsun gelir sayılmaktadır. Bu sebeple üretim faktörlerinin sahipleri bunları piyasaya sunmayıp doğrudan doğruya kendilerinin tükettikleri mal ve hizmetlerin üretiminde kullansalar dahi elde ettikleri değerler gelir sayılır (Bulutoglu, 1978, s.67). Kişinin sahip olduğu evde oturması, bahçesinde yetiştirdiği ürünleri tüketmesi, ihtiyaç duyduğu giysiyi dikmesi şeklinde gerçekleştirilebilecek olan tüketimler bu bağlamda düşünülmemekte ve öz tüketim kavramı ile ifade edilmektedir. Özetle kaynak teorisi öz tüketimi gelir olarak kabul etmektedir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki bu tür tüketimlerden sağlanan faydalar kişiden kişiye değişmektedir. Ayrıca bu faydaların nakit olarak ifade edilmesi imkansızdır. Bu nedenle uygulamada genellikle öz tüketim vergilendirilecek gelir kavramı içerisinde değerlendirilmemektedir.

Üretim faktörlerinin kendi değerlerinde meydana gelen artışlar (sermaye kazançları) kaynak teorisi açısından gelir olarak kabul edilmemektedir. Örneğin bir kişinin sahip olduğu gayrimenkulün belirli bir dönem başındaki değeri 1.000.000 TL iken bu değer dönem sonunda 1.500.000 TL'ye yükselirse aradaki fark (500.000 TL) kaynak teorisine göre gelir olarak kabul edilmektedir. Bunun sebebi olarak sermaye kazançlarının sadece sağladıkları gelir akımındaki artışın bir yansıması olarak kabul edilmesi gösterilmektedir.

Geliri iktisadi değerler akımı olarak kabul eden kaynak teorisi, üretim faktörlerinin değerinde meydana gelen yıpranma payının (amortisman) gayrisafi hasıladan indirilmesini kabul etmektedir (Aksoy, 1996, s.149). Ancak belirtmek gerekir ki, katıldıkları üretim faaliyetleri sonucunda üretim faktörlerinin uğramış oldukları yıpranmaların değerinin hesaplanabilmesi oldukça güç hatta imkansızdır. Kaynak teorisinin taşıdığı bir diğer sakınca ise şu şekilde ifade edilebilir. Her şeyden önce **vergi eşitliği**; vergileme açısından aynı durumda olanların aynı (**yatay adalet**), farklı durumda olanların ise birbirlerine kıyasla farklı işleme tabi olmasını (**dikey adalet**) öngörmektedir. Vergi ödeme gücü ise, kişinin kendisi ve ailesinin yaşamını sürdürmeye yetecek gelirin üzerindeki gelir kısmıdır. Bu durumda kişi yaşamı için gerekli gelir üzerinde bir ekonomik güce sahip olmuştur, dolayısıyla vergi ödemesi gerekir. Aksi takdirde belirli bir düzeyde gelir elde edebilmek için gerek emek gerekse sermaye gücünü belirli düzeyde riske eden, zahmete katlanan kişinin geliri sırf sürekli nitelikte olduğu için vergilendirilecek; oysa ödeme gücünün

açıkça artmasına neden olan bazı **arızı gelirler** (piyango vs.) kapsam dışında düşünüleceğinden bu durum vergi eşitliğini bozabilir (Edizdoğan, 1998, s.193).

1.1.4.2. Net Artış Teorisine Göre Gelir Kavramı

Bu teorinin öncülüğünü Alman iktisatçılardan G. Schanz yapmış ve Amerikalı iktisatçılar R.M. Haig ve H. Simons tarafından savunulmuştur.

Amerikalı Haig'e göre; "gelir, iki zaman arasındaki güçte meydana gelen artıştır ve net artış iki kısımdan oluşur: Tüketim ve net servet birikimi" (Haig, 1921, s.27).

Simons'a göre ise; "gelir, tüketim olarak yapılan cari değerlerle ilgili devrenin başlangıç ve sonu arasında mülkiyet haklarının değerindeki değişikliğin matematiksel toplamıdır"(Simons, 1938, s.50).

Net artış teorisine göre yapılan gelir tanımı kaynak teorisince kabul edilen gelir tanımından daha geniş kapsamlıdır. Gelir, belirli bir dönem içerisinde kişinin varlıklarının değeri aynı kalmak koşuluyla tüketebileceği değerler toplamıdır. Yani gelir, belirli bir dönem içerisinde kişinin mal varlığında meydana gelen net artış ile aynı dönem içerisinde gerçekleştirmiş olduğu tüketim değerlerinin matematiksel toplamı şeklinde ifade edilebilir (Due, 1963, s.125).

Yukarıda adı geçen iktisatçılar tarafından verilen gelir tanımları doğrultusunda net artış teorisi açısından gelir kavramı için; $Gelir = [(Dönem Sonu Net Varlıklar - Dönem Başı Net Varlıklar) + Dönem İçi Tüketim]$ şeklinde yazılabilir.

Yukarıda belirtilen gelir kavramının içeriği şu unsurlardan oluşmaktadır (Due, 1963, s.134 ; Ortaç, 1999,s.108):

1. Diğer kimselerden alınan miktarların toplamı eksi bu alımların gerçekleşmesi için yapılan harcamalar,
2. Diğer kimselerden para veya mal alımına sebep olmaksızın, dönem içinde tüketilen değerler (öztüketim dahil),

3. sahip olunan aktiflerin değerinde dönem içerisinde meydana gelen artışlar.

R. M. Haig'in de ifade ettiği gibi kişinin elde etmiş olduğu gelir iki kısımdan oluşur. Bunlar tüketim ve net servet birikimidir. Net artış teorisi bu iki unsuru kapsayacak şekilde çok geniş bir tanımla benimsemiştir. Net artış teorisinin kabul etmiş olduğu gelir kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için konu bir örnek yardımıyla açıklanabilir:

Örnek: *X Şahıs...yılı ile ilgili veriler şöyledir;*

- Dönem içi tüketim..... 2.000.000.000. TL
- Dönem başı varlıklar (net).....5.000.000.000. TL
- Dönem sonu varlıklar (net).....7.000.000.000. TL

Bu veriler ışığında X şahsınınyılı geliri net artış teorisine göre şu şekilde hesaplanır:

Gelir = [(Dönem Sonu Net Varlıklar –Dönem Başı Net Varlıklar) + Dönem İçi Tüketim] verilen değerler formülde yerine konulduğunda;

$$Gelir = [(7.000.000.000 - 5.000.000.000) + 2.000.000.000]$$

$$Gelir = 4.000.000.000. TL olacaktır.$$

Bu teoriye göre, bir gelirin vergi hukuku açısından gelir addedilebilmesi için belirli bir kaynaktan devamlı ve düzenli bir şekilde sağlanması şart değildir. Servette safi bir artış meydana getiren her türlü irat ve kazanç vergilendirilebilir bir gelirdir (Nadaroğlu, 1985, s.402).

Bu çerçevede düşünüldüğünde; sermayenin değerinde meydana gelen artışlar gelir kabul edilmektedir. Oysa kaynak teorisine göre bu şekilde elde edilen değerler gelir olarak nitelendirilmemektedir.

Ayrıca bu teoriye göre ekonomik faktörlerin her hangi bir etkisi olmaksızın miras, bağış ve bu gibi yollardan elde edilen değerler ile sürekli olarak elde edilmeyen ücret ve iratlar da gelir olarak sayılmaktadırlar (TOBB, 1992, s.118).

Net artış teorisi vergi ödeme gücü açısından önemli olan tüm unsurları dikkate alarak geniş anlamda bir tanım yapmakta dolayısıyla vergi adaletini en iyi şekilde gerçekleştirebilecek bir görünüm arz etmektedir. Ancak buna rağmen bünyesinde barındırdığı bir takım sakıncalar da bulunmaktadır. Söz konusu sakıncaları şu şekilde ifade edebiliriz:

- Her şeyden önce ekonomide meydana gelen ve sürekli bir hal alan fiyat değişiklikleri dolayısıyla serveti meydana getiren menkul ve gayrimenkul değerler açısından ortaya çıkabilecek olan değer artışlarının –herhangi bir satış olmaksızın- doğrudan doğruya tahmini işleminin idari bakımdan yenilmesi imkansız güçlüklerle bağlı olması her dönemin başı ile aynı dönemin sonu arasında servetin değerinde meydana gelen net artışı belirlemeyi hemen hemen olanaksız kılmaktadır (Turan, 1998, s.118).
- İkinci bir sakınca ise, öz tüketim kavramının yani kişinin kendi varlıklarından ve emek gücünden sağlayıp kullandığı mal ve hizmetlerin de tüketim kavramı içerisine dahil olması, belli bir dönemde tüketime ayrılan miktarın hesaplanmasını çok güçleştirmekte hatta imkansız kılmaktadır.

Yukarıda işaret edilen hususlar doğrultusunda hem kaynak hem de net artış teorileri olumlu yanlarına rağmen uygulama bakımından çeşitli güçlükleri de beraberinde taşımaktadırlar. Bu nedenle pek çok ülkede gerek kaynak teorisi gerekse net artış teorisi birleştirilmek suretiyle iktisadi anlamda gelir kavramından ayrı bir gelir kavramı (mali anlamda) tanımına gidilmektedir.

Vergi sistemlerinde mali anlamda gelir kavramı ortaya konulmaya çalışılırken genellikle her iki teoriden de faydalanılmaktadır. Ancak ağırlık derecesi zamana ve ülkeye göre değişmektedir.

Gelir vergisi kanunlarında verginin konusunu teşkil eden gelir kavramının içeriğinin belirlenmesi konusunda iki şekilde hareket edilmektedir (Neumark, 1946, s.22): Birinci yöntemde genel bir gelir tanımı kabul edilmekte ve sonra bir takım istisnalar getirilmektedir. İkinci yöntemde ise, genel bir gelir tanımı kabul edilmeyip, gelir vergisi bakımından gelir olarak kabul edilen bütün unsurlar ayrı ayrı (kazüistik bir şekilde) sayılmaktadır.



1.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GELİR KAVRAMI

1.2.1. GELİR KAVRAMININ TARİHİ GELİŞİMİ

Cumhuriyet döneminde geliri üzerinden alınan vergiler Osmanlı Devleti'nden kalan vergilerdi. Bu vergilerden biri olan harp vergisinin konusunu "kamu sektöründe çalışanlar, emekliler ve temettü vergisine tabi olmayan işçilerin gelirleri" oluşturmaktaydı.

Cumhuriyet döneminde gelir üzerinden alınan bir diğer vergi olan temettü vergisi 1914 yılında Fransız patent vergisi örnek alınarak hazırlanmıştır. Bu verginin konusunu "ticaret ve sanat gelirleri" oluşturmaktaydı. 1926 yılında gerçek gelirlerin vergilendirilmesi amacıyla temettü vergisi kaldırılarak yerine "kazanç vergisi" getirilmiştir. Bu verginin konusunu "ticaret ve sanat işleri ile uğraşan hakiki ve hükmi şahısların gelirleri" oluşturmaktaydı. Kazanç vergisinin getirilmesindeki amaç gerçek gelirlerin vergilendirilmesi olmasına karşın uygulamada kaldığı 1926-1950 döneminde bu hedefe ulaşamamıştır.

Kazanç vergisi özellikle 1929 Dünya Ekonomik Buhranı ve 2'nci Dünya Savaşı dönemlerinde beklenen hasılatı sağlayamayınca, bu eksikliği gidermek amacıyla geliri konu alan yeni vergiler konulmuştur. Söz konusu vergiler şunlardır:

- 1- İktisadi Buhran Vergisi,
- 2- Mali Muvazene Vergisi,
- 3- Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi.

Bu vergilerin ortak ve en temel özellikleri; "ücret ve ücret niteliğinde olan gelirleri" vergilendirmeleridir.

1.2.2. GELİRİN ÖZELLİKLERİ

193 sayılı GVK'nın birinci maddesinde, gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin gelirdir ifadesine yer verildikten sonra, gelir vergisi uygulamasının sınırlarını çizmek, kişi ve zaman boyutu açısından vergiye tabi tutulacak kazancın hangisi olacağı ve tutarının nasıl belirleneceği konusunda önemli ilkeler getiren genel bir tanıma yer verilmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre; "gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği

kazanç ve iratların safi tutarıdır". Bu tanım hangi gelirlerin vergiye tabi tutulacağını ayrıntılı bir şekilde ifade etmemekte fakat, gelir vergisinin kapsamına giren gelirin sınırlarını tayin bakımından büyük öneme sahip bulunmaktadır. Çünkü söz konusu tanım gelir kavramının belirlenmesinde uyulması gereken ilkeleri göstermektedir. Diğer bir ifadeyle bu tanım vergi hukuku açısından gelir kavramının taşıması gereken özellikleri göstermektedir. Bu özellikleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

1. Gelirin Bir Gerçek Kişiyeye Ait Olması
2. Gelirin Yıllık Olması
3. Gelirin Elde Edilmiş Olması
4. Gelirin Gerçek ve Safi Olması
5. Gelirin Genel Olması

1.2.2.1. Gelirin Bir Gerçek Kişiyeye Ait Olması

Kişi hukukun hak sahibi olma ve yükümlülük altına girme yetkisi tanıdığı varlıktır. Kişiliğe ilişkin esaslar Medeni Kanun(MK)'da düzenlenmiştir. Bu kanuna göre kişiler kendi aralarında ikiye ayrılırlar: Gerçek kişiler ve tüzel kişiler. Cismani bir varlığı olan insanlar gerçek kişileri oluşturmaktadırlar. Hukukun insanlara ait şeyler dışında hak sahibi olma ve yükümlülük altına girebilme yetkisi tanıdığı, cismani varlığı olmayan kişiler ise tüzel kişiler olarak karşımıza çıkmaktadırlar.

GVK gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlarla ilgilenir. Tüzel kişi ve kurumların gelirleri gelir vergisinin konusuna girmez. Bununla birlikte gerçek kişi unsurunun önem kazandığı bazı tüzel kişiliğe sahip ortaklıkların ortakları gelir vergisi kapsamına alınmıştır (Şenyüz, 1994, s.7).

Gelir vergisi mükellefi olan gerçek kişilerin fiil ehliyetine (medeni hakları kullanma ehliyeti) yani kendi başlarına hukuki işlem yapabilme ehliyetine sahip olmaları gerekmez. Mükellefiyet için medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olmak yeterlidir. Bu bağlamda sağ olarak doğması şartıyla ana rahmindeki çocuk dahi gelir vergisi mükellefi olabilir.

Gelir bir gerçek kişiye aittir ve kişiseldir. Burada gelir vergisinin sübjektif bir vergi olma özelliği karşımıza çıkmaktadır. Sübjektif vergiler bireyin gerçek ödeme gücünü kavramaya çalıştığından, yükümlünün yıllık net durumu bir bütün olarak yükümlendirilmek istenir (Öncel-Kumrulu ve Çağan, 1992, s.250). Gelir vergisi uygulamasında, bir kişiye ait vergi borcu hesaplanırken mükellefin şahsi ve ailevi durumu, verginin matrahı ve oranın saptanması bakımından çok büyük önem arz etmektedir. Şöyle ki, mükellefin evli veya bekar oluşu, sağlıklı veya sakat oluşu vs. gibi durumlar için yararlanacakları indirim ve tabi olacakları vergilendirme işlemleri farklı olacaktır. Bu durum nedeniyle vergilemede adaletin gerçekleştirilmesi açısından en uygun vergi kişisel gelir vergisidir.

1.2.2.2. Gelirin Yıllık Olması

GVK'nun vergilendirmeyi öngördüğü gelir, mükellefin belli bir dönem içinde elde ettiği gelirdir. Vergilendirme döneminin hükme bağlandığı GVK'nın 108. maddesinde bu durum, " gelir vergisinin vergilendirme dönemi, geçmiş takvim yılıdır" ifadesiyle belirtilmektedir. Bu madde hükmünde gelir vergisi açısından vergilendirme döneminin takvim yılı olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca GVK'nın 1. maddesinde yer alan tanımda da vergilendirme dönemi olarak takvim yılı esasının benimsendiği sonucuna varılmaktadır. Ancak 108. maddenin devamında vergilendirme döneminin takvim yılı esasından farklı olarak kabul edildiği istisna durumlar belirtilmektedir. Bunları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- İşlerinin özelliği dolayısıyla vergilendirme dönemini takvim yılı olarak uygun görmeyenler 1 Ocak dışındaki bir günden başlayan başka bir 12 aylık dönemi vergilendirme dönemi olarak kabul edebilirler (Örneğin 1 Temmuz-30 Haziran arasındaki 12 aylık dönem). Bu durumun söz konusu olabilmesi Maliye Bakanlığı'nın ön iznine bağlıdır.
- 12 aylık vergilendirme döneminden sapma durumu da takvim yılı esasının bir istisnasıdır. Bu sapma yeni işe başlama ve ülkeyi terk durumlarında söz konusu olmaktadır. Buna göre, örneğin 1 Eylül tarihinde işe başlayan bir mükellef için vergilendirme dönemi takvim yılı sonuna kadar olan 4 aylık dönemdir.
- Takvim yılı esasından saptmaya örnek olarak gösterilebilecek iki önemli uygulama daha bulunmaktadır. Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayri

menkullerin kiraya verilmesinde bir takvim yılında geçmiş yıllara ait olarak tahsil edilen kira bedelleri, tahsil edildikleri yılın geliri olarak kabul edilirler (GVK m.72). Ticari kazançlarda, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kazanç, işin bittiği yılın geliri olarak kabul edilir (GVK m.42).

1.2.2.3. Gelirin Elde Edilmiş Olması

Gelirin elde edilmesinden kasıt, kişinin geliri meydana getiren kazanç ve iratlara, fiilen veya hukuken tasarruf edebilir hale gelmesidir. Vergi kanunlarına göre herhangi bir vergiden söz edebilmek için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. GVK'da elde etme konusunda iki farklı esas benimsenmiştir. Bunlar tahakkuk ve tahsil esasıdır.

Tahakkuk Esası: Gelirin tahakkuku gelirin kesinleşmesi olarak ifade edilebilir. Vergiye tabi çeşitli faaliyetler açısından bir alacak kesinleşmiş ancak yükümlüye henüz ödeme yapılmamışsa gelir tahakkuk etmiş kabul edilir.

Tahsil Esası: Gelirin tahsili kazanç ve iratların nakden veya hesaben tahsil edilmiş olması demektir.

GVK çeşitli gelir unsurları açısından da farklı elde etme esaslarına yer vermektedir. Ticari kazanç, zirai kazanç, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlarda elde etme tahakkuk esasına bağlanmışken, ücretler, serbest meslek kazançları ve gayrimenkul sermaye iratları açısından ise tahsil esasına bağlanmıştır.

Gelirin elde edilmiş sayılması ister tahakkuk ister tahsil esasına bağlanmış olsun, bu gelire sahibinin tasarruf imkansızlığı olmaması gerekir. Tahakkuk etmekle beraber, tahsilinden makul bir şekilde ümit kesilmiş alacaklar, fiilen tasarruf imkanı bulunmayan varlıklarda elde edilmiş sayılırlar (Bulutoğlu, 1978, s.80).

1.2.2.4. Gelirin Gerçek ve Safi Olması

GVK prensip olarak “gerçek geliri” vergilendirmektedir. Gerçek gelir, bir para veya mal olarak belirli bir değerin elde edilmiş olmasıdır (Erginay,1990, s.145). İdari nitelikte bir ilke olan, gelirin gerçek olması; çeşitli ücret, kazanç ve iratlarda her zaman gerçek işlemlerin kaydedilmesi suretiyle hesaplanmasını öngörmektedir. Bu nedenle gelir, ancak iktisadi işlemlerin bir kayıt (muhasabe) düzenine bağlanması ile belirlenebilir (Akdoğan, 1996, s.12) Ancak bazı durumlarda gelirin gerçek tutarlarının belirlenmesindeki güçlük ve maliyet fazlalığı, gelirin bazı dış belirtilere göre yani götürü usule göre tespitine yol açmıştır. (Özel ve Şenyüz, 1987, s.9).

Gelirin safi olması ise, gelirden o gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerin düşülmesiyle gerçek gelire ulaşılabacağı ve matrahın bu surette tespit olunacağı prensibidir (TOBB, 1992, s.51). GVK’da her bir gelir unsuru açısından safi gelirin tespit edilebilmesi için kanunen kabul edilen indirimler ayrı ayrı belirtilmiştir.

Gelirin safi olması iki manaya gelmektedir. Birincisi, çeşitli kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratların elde edilmesi için yapılan kanuni masrafların ve o gelirin elde edilmesi için sermaye malları teçhizatında meydana gelen yıpranma ve aşınmaların (amortismanların) gayrisafi hasıllattan indirilmesi, ikincisi, bazen giderler gelirleri aşabilir, bu durumda zarar söz konusudur. Bu zararlar aynı dönemde elde edilen diğer kazanç ve iratlardan indirilir (Bulutoglu, 1978, s.43-44).

1.2.2.5. Gelirin Genel Olması

GVK’na göre bir gerçek kişinin gelir elde edebileceği yedi farklı unsur bulunmaktadır. Bu yedi unsurun nelerden ibaret olduğu GVK’nın 2. maddesinde belirtilmiştir. Bu farklı unsurların her birinden veya birkaçından gelir elde edilmiş olunması durumunda, elde edilen bu gelirlerin birleştirilerek tek bir beyanname ile verilmesi gerekmektedir. Yani bir gerçek kişinin değişik unsurlardan elde etmiş olduğu tüm kazanç ve iratlar toplanarak vergilendirilmektedir.

Gelirin genel olması müspet gelirler kadar zararlarında toplanması anlamına gelmektedir. Bu durumun sonucu olarak bir faaliyetten uğranılan zararın diğer faaliyetlerden sağlanan kardan indirimine izin verilmektedir. Gelirin genel olması artan oranlı bir yapıya sahip olan Türk Gelir Vergisi açısından çok büyük değer ifade etmektedir. Bu sayede elde edilen tüm kazanç ve iratların toplanarak artan oranlı tarifeye tabi tutulması mümkün olmaktadır.

Ancak, özellikle 1980'li yıllardan sonra uygulama alanı genişleyen stopaj yöntemi nedeniyle, bazı gelir unsurlarının beyan dışı kalması (gelirin genel olması ilkesinden sapmalar) söz konusu olmaktadır. Bu uygulama gelir vergisinin üniter olma özelliğini zayıflatmaktadır.

1.2.3. GELİR TÜRLERİ

GVK'da gelire giren kazanç ve iratlar yedi sınıf olarak belirtilmiş olmasına karşın temel özellikler göz önünde bulundurularak gelir dört kategoriye ayrılabilir.

1.2.3.1. Teşebbüs Gelirleri

Teşebbüs, bir kimsenin üretim faktörlerini bir araya getirerek ortaya çıkardığı ürünü piyasa talebine sunmasıdır. Teşebbüs gelirleri, kurulmuş olan bir teşebbüs çerçevesinde yürütülen faaliyetler sonucu elde edilmektedirler. Yürütülen faaliyetlerde ağırlıklı unsur sermayedir. Emek unsuru ise ikinci plandadır. Sermaye ve emek üretim sürecine katılarak teşebbüs gelirini oluştururlar.

Teşebbüs gelirleri açısından teşebbüsün varlığı ve sürekliliği hayati bir önem taşımaktadır. GVK'da yer alan gelir unsurlarından ticari kazanç ve zirai kazançlar bu kategoride değerlendirilirler. Elde edilen gelir kaynak teorisine göre tespit olunur.

1.2.3.2. Emek Gelirleri

Bu gelirler ya sadece emek karşılığında ya da emeğin ağırlıkta olduğu faaliyetler sonucunda sağlanmaktadır. Buradaki emek bedensel olabileceği gibi zihinsel de olabilir.

GVK'da yer alan gelir unsurlarından ücretler ve serbest meslek kazançları bu gelir kategorisi içinde değerlendirilmektedir. Ücret bağımlı, serbest meslek kazancı ise bağımsız emek gelirini ifade eder. Emek gelirleri kaynak teorisine göre tespit olunur.

1.2.3.3. Sermaye Gelirleri

Bu gelir türünde kişinin kendisi bizzat üretim faaliyetine katılmamaktadır. Sahip olunan servet veya biriktirilen paraların başkalarının kullanımına bırakılması sonucu bir irat oluşmaktadır. Kişi eğer üretim faaliyetine bizzat katılırsa elde edeceği gelir teşebbüs geliri olarak değerlendirilir.

GVK'da yer alan gelir unsurlarından menkul sermaye ve gayrimenkul sermaye iratları bu kategori içerisinde değerlendirilmektedir. Elde edilen gelirler kaynak teorisine göre tespit olunur.

1.2.3.4. Sui Generis Gelirler

Yukarıda ifade edilen gelir kategorilerine girmeyen bir takım kazanç ve iratlar bu kategori içerisinde değerlendirilmektedir. Diğer üç kategorinin aksine bu kategoride bulunan gelirler ortak özellikler taşımayan kazanç ve iratlardan oluşmaktadır. Bu nedenle bir terminoloji sorunu karşımıza çıkmaktadır.

193 sayılı GVK bu kategorideki gelirleri "sair kazanç ve iratlar" olarak isimlendirmektedir. Bu başlık altında da "değer artış kazançları" ve "arızı kazançlar" ayırımı yapılmaktadır. 4369 sayılı kanun ile yapılan değişikliklerle de bu gelirler "kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve irat" olarak isimlendirilmiştir. Sui generis gelirler net artış teorisine göre tespit edilmektedir.

1.2.4. GELİR UNSURLARI

1.2.4.1. Ticari Kazançlar

193 Sayılı GVK'nın 2. maddesinde sıralanan gelir unsurlarının ilki ticari kazançlardır. Ticari kazanç, üretim süreci sonucunda girişimcinin almış olduğu payı ifade etmektedir.

Büyük Larousse'da ticari kazanç tanımı şu şekilde yapılmıştır: Çeşitli hizmet, değer, mal, yiyecek vb.nin değış tokuşu alım ve satım etkinliği, çeşitli nesnelere alınıp satılmasıdır (Meydan Larousse, 1981, s.158).

Ticari kazanç gelir vergisine tabi tutulan unsurlardan en önemlisidir. 193 sayılı GVK'nın 37. maddesinde bu unsur; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazançtır" ifadesiyle tanımlanmaktadır. Kanun, yapılan bu genel tanımlamaya ilave olarak bazı faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç sayılacağını ayrıca belirtmektedir.

GVK'nun 37. maddesinin 2. fıkrası, duraksamaları önlemek ve açıklık getirmek amacıyla altı bent halinde bazı kazançların ticari kazanç sayılacağını hükme bağlamıştır. Söz konusu fıkra göre aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılırlar:

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden,
1. Coberlik (borsa uzmanlığı) işlerinden,
2. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden,
3. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden,
4. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım ve satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden,

5. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar.

GVK'nun yapmış olduğu ticari kazanç tanımında karşımıza iki kavram çıkmaktadır: Ticari ve sınai faaliyet. GVK bu faaliyetlerden neyi kastettiğini açıklamadığı gibi açıkça Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerine de atıfta bulunmamıştır. Ancak bu kavramların neyi ifade ettiklerinin anlaşılabilmesi için TTK hükümlerinden yararlanmak gerekmektedir.

Ticari faaliyetlerin neler olduğu TTK'da "ticari işler" başlığı altında belirtilmiştir. Buna göre, bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren muamele, fiil ve işler ticari işlerdir (TTK, m.3.) Ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletme sayılırlar (HUD, 1999, s.11).

Ticari işletme konusunda ayrıca Ticaret Sicili Nizamnamesi (TSN)'nde de düzenlemelere rastlanmaktadır. TSN'nin 14. maddesinde yapılan tanıma göre işletmenin özellikleri şunlardır:

- gelir sağlamayı amaç edinmeli,
- faaliyeti süreklilik arz etmeli,
- bağımsız olmalı,
- esnaf faaliyetinin sınırlarını aşmış olmalı.

Burada karşımıza açıklanması gereken bir kavram olarak esnaf faaliyeti çıkmaktadır. Esasen TTK açısından farklılık arz eden ticari faaliyet ve esnaf faaliyetleri GVK açısından aynı kabul edilmekte ve bu faaliyetler sonucunda ticari kazanç elde edileceği hükme bağlanmaktadır. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, GVK bazı şartları taşıyan mükellefler açısından esnaf muafılığı kurumunu düzenlemektedir.

TTK hangi işlerin ticari faaliyet olduğunu tarif etmemiş teker teker saymıştır (TTK m.12). Sayılmış olan bu faaliyetlerin GVK'da aksine bir hüküm yoksa, GVK açısından da ticari faaliyet sayılması gerekir (Aksoy, 1996, s.167).

Sınai faaliyet ise, çeşitli maddelerin üretim süreci içinde işlenerek, taşınarak, saklanarak, kişilerin ihtiyaçlarını karşılayacak niteliklere kavuşturulmasıdır. Hammaddeler, yarı mamül maddeler ya da diğer mallar bu şekilde yeni ve değerli bir mal haline getiriliyorsa söz konusu faaliyet sınai bir faaliyettir (Bulutoğlu, 1978, s.83).

Kısaca, ticari ve sınai faaliyetten doğan ve GVK'nın 37. maddesinin 2. fıkrasında belirtilen faaliyetler sonucu elde edilen kazanımların ticari olduğu söylenebilir (Kızılot, 1997, s.6729).

Ayrıca GVK'nun 37. maddesinin 3. fıkrasında kolektif ortaklıklarda ortakların, adi ve eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların, ortaklık karından aldıkları payın şahsi ticari kazanç hükmünde olduğu ifade edilmektedir (Bilici, 2001, s.133).

4369 Sayılı Kanun ile 193 Sayılı GVK'da gerçekleştirilen değişiklikler sonucunda ticari kazançlar ile ilgili düzenlemelerden en önemlisi bu kazançların tespitinde götürü usulün kaldırılarak yerine basit usulün getirilmesi olmuştur. Söz konusu değişiklik "gerçek gelirlerin" vergilendirilmesi yönünde atılan önemli bir adımdır. Bu değişiklik dışında vergiye tabi gelir kavramı açısından ticari kazanç ile ilgili düzenlemeler hemen hemen aynen korunmuştur.

1.2.4.2.Zirai Kazançlar

Zirai kazançlar gelir unsurlarından ikincisidir. Üretim faktörleri göz önüne alındığında zirai kazançlar karma bir nitelik taşımaktadır. Çünkü burada da tıpkı ticari kazançlarda olduğu gibi emek, sermaye ve girişim faktörlerinin bir araya getirilmesi söz konusudur.

GVK'nın 52. maddesinde zirai kazanç şu şekilde tanımlanmıştır: Zirai faaliyetlerden doğan kazançtır. Ticari kazançlarla ilgili düzenlemenin aksine yasa koyucu zirai kazançları; zirai faaliyet, zirai işletme, çiftçi ve mahsül kavramlarıyla bağlantı kurmak suretiyle kapsamlı bir şekilde tanımlamıştır. Bu nedenle zirai kazancın mahiyetinin tespiti için bu kavramların öncelikle açıklanması gerekmektedir.

Zirai faaliyet: GVK'nun 52. maddesinde zirai faaliyetle ilgili Şu tanıma yer verilmiştir: Arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiŐtirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle, nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalı, avlanması, avcıları ve yetiŐtiricileri tarafından muhafazasını, taŐınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair Őekillerde faydalanılmasını ifade eder. Yasa ayrıca bu maddede yapılan tanıma ek olarak ilk bakışta bu tanıma girmeyen bir takım faaliyetleri de zirai faaliyet olarak kabul etmiştir.

Zirai işletme: Zirai faaliyetin yapılmış olduğu yere denmektedir. Zirai işletmenin boyutları sınavi bir müessese önem ve geniŐliđinde olursa zirai kazanç değil ticari kazanç elde edilmiş olur.

Çiftçi: Zira iŐletmeleri iŐleten gerçek kiŐilere (adi Şirket ortakları dahil) denir.

Mahsül: Zirai faaliyetler sonucu üretilen maddelere denir.

GVK'nın 52. maddesinde belirtilen zirai faaliyetlerden sağlanan gelirlerin GVK açısından vergiye tabi gelir Şeklinde değerlendirilebilmesi için aşağıdaki özellikleri taşıması gerekir:

- kazanç elde etmek amacıyla gerçekleŐtirilmelidir,
- bir ekonomik organizasyon içinde gerçekleŐtirilmelidir.
- Süreklilik arz etmelidir.
- Bağımsız olmalıdır.

Bu özelliklerden herhangi birini taşımayan üretim yetiŐtirme gibi faaliyetler sonucu elde edilen kazanımlar GVK açısından zirai faaliyet olarak değerlendirilemezler. Dolayısıyla vergilendirilemezler.

Ticari faaliyet ve buna bağlı olarak doğan kazancın diğer gelir unsurlarıyla arasındaki sınırı belirlemek vergileme tekniği ve farklı vergileme hükümleri nedeniyle gerekmektedir. Bu bağlamda zirai faaliyet ile ticari faaliyet arasındaki farkı belirtmek gerekmektedir. Zirai faaliyet zirai üretim devamı sayılabilen faaliyetlerdir. Zirai faaliyet

sonucu elde edilen mahsullerin, bu faaliyetin çerçevesi içinde değerlendirilmesi icap eder. GVK'nun 52. maddesinde belirtildiği üzere mahsullerin dükkan ve mağaza açılmak suretiyle satılması halinde, zirai faaliyet mahsülün dükkan ve mağazaya kadar olan kısmını kapsar. Faaliyetin bundan sonrası ticari sayılır (Özbalcı, 1998, S.476).

4369 Sayılı Kanun ile zirai kazançların kapsamına ilişkin herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

1.2.4.3. Ücretler

GVK'nun 2. maddesinde sıralanan gelir unsurlarından üçüncüsü ücretlerdir. İktisadi açıdan ücret, bir gerçek kişiye emeği karşılığında ödenen bedeldir. Burada emek fikri veya bedeni olabilir. Buna karşılık elde edilen değerler ise nakdi (parasal) ya da ayni (mal şeklinde) olabilir.

GVK'nun 61. maddesindeki ücret tarifi 1980 yılında yapılan 2361 sayılı yasal değişiklik ile son şeklini almış ve oturmuştur. Buna göre ücret; bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile her türlü duraksama ve kötüye kullanımları önlemek amacıyla 61. maddenin 2. fıkrasında ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (malî sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartıyla kazancın belirli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş olmalıdır (Tuncer, 1998, s.77).

Bu hükümlere ilave olarak GVK'nın 61. maddesinin 3. fıkrasında belirtilen aşağıdaki ödemeler de ücret sayılmaktadır:

- İstisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,
- TBMM, il genel meclisi ve belediye meclisi üyelerine ödenen para, ayın ve menfaatler,
- Yönetim ve denetim kurulları başkan ve üyelerine bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- Sporculara transfer ücreti ve sair adlarla yapılan ödemeler,

- Bilirkişilere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi ve üyelerine yapılan ödemeler (spor müsabakalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler GVK'nın 29. maddesinin 14. bendine göre istisna kapsamındadır).

Ücret kavramı sadece GVK'da değil bunun dışındaki bir takım hukuk dallarında da tanımlanmıştır. Mesela, 1475 sayılı Kanun'un 26. maddesinde; "genel anlamda ücret, bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve nakden ödenen meblağı kapsar" tanımına yer verilmektedir. Bunun dışında ücret konusunda genel bir düzenlemeyi Borçlar Kanunu (BK) içinde görmekteyiz. BK'nın 313. maddesinde şu ifade yer almaktadır: "hizmet akdi, bir muameledir ki, bununla işçi muayyen veya gayrimuayyen bir zamanda hizmet görmeyi ve iş sahibi de ona bir ücret ödemeyi taahhüt eder" (BK m.313/1).

Ücret konusunda yapılan tanımlar bazı farklılıklar göstermesine karşın tüm tanımlarda belirleyici olan unsur bir hizmet akdinin varlığıdır. Hizmet akdi açısından belirleyici olan unsur ise bir işverene tabi olmaktır. GVK'nın 61. maddesinde yapılan ücret tanımında da bu özelliğe vurgu yapılmaktadır.

Hizmet akdinin tekabül ettiği ilişkinin hangi hukuk alanı sınırları içinde kaldığı GVK açısından önem ifade etmemektedir. İster kamu ister özel hukuk isterse iş hukuku hükümlerine tabi olsun GVK açısından ücret aynı vergileme işlemine tabi tutulmaktadır.

Ücret unsurunu diğer gelir unsurları ile karşılaştırdığımızda şunları söyleyebiliriz: Ticari kazanç, zirai kazanç ve serbest meslek kazançları bir organizasyon içinde doğdukları halde, ücret kişinin bedeni ve fikri mesaisinden kaynaklanmaktadır. Ücret gelirini diğer gelir unsurlarından ayıran temel özelliklerden biri de verginin ödenme zamanına ilişkindir. Ücretliler, vergilerini büyük çoğunlukla daha ücret ellerine geçmeden kaynakta tevkifat yoluyla ödemektedirler.

1.2.4.4. Serbest Meslek Kazançları

Serbest meslek kazançları emek gelirleri kategorisinde yer alan ikinci türü oluşturmaktadır. Serbest meslek faaliyetinde de emek kullanılır. Ancak belli ölçüde

uzmanlaşmış emekten yararlanılması söz konusudur. Öte yandan özellikle ücret gelirinden ayırt etmek üzere kullanılan bir ölçüye göre, serbest meslek kazancı bağımsız emeğin karşılığında elde edilmektedir (Öncel-Kumrulu ve Çağan, 1999, s.298). Ücret belli bir işverene bağlı olarak ve o işverenin emirleri doğrultusunda elde edilmektedir. Serbest meslek kazancında ise kişinin kendi nam ve hesabına ve mesleki bilgiye dayanarak iş yapması söz konusudur.

GVK'nın 65. maddesinde "her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır" tanımına yer verilmektedir. Bu tanımlamaya paralel olarak Kanun'un 2'nci fıkrasında serbest meslek faaliyeti şu şekilde ifade edilmektedir: "Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi ve mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır".

Tanıma göre, serbest meslek faaliyetinin varlığı için aşağıdaki üç şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir:

- Hizmet bir işverene bağlı olmadan yani serbest, kendi sorumluluğu altında yapılmalı,
- Sermayeden çok şahsi çalışmaya, ilmi ve mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanmalı,
- Ticari mahiyette olmamalıdır.

Bu şartlardan birincisi serbest meslek kazancını ücretlerden, ikinci ve üçüncüsü de ticari kazançlardan ayırt etmeye yaramaktadır (Bulutoglu, 1978, s.151).

Serbest meslek faaliyetinin bir diğer özelliği de devamlılıktır. Faaliyetin devamlılık özelliği, arzi olarak yapılan serbest meslek faaliyetinin, serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesine engel teşkil etmektedir. Dolayısıyla, arzi olarak yapılan serbest meslek faaliyetinden doğan kazanç GVK'nın 80. maddesine göre "diğer sair kazanç ve irat" olarak vergilendirilecektir (Demir, 1999, s.73).

Ancak hakemlerin tahkim işleri dolayısıyla aldıkları ücretler gibi birtakım mesleki faaliyetlerde devamlılık unsuru aranmaksızın serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmekte, kazançları da serbest meslek kazancı sayılmaktadır.

GVK'nın 66. maddesinde serbest meslek kazancı kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için serbest meslek erbabı; "serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler" şeklinde tanımlanmış ilave olarak serbest meslek erbabı sayılabilecekler üç madde halinde sayılmıştır:

1. Gümrük komisyoncuları, bilim borsası ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar,
2. Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar,
3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler,

4369 sayılı Kanun'un 36. maddesi ile 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 193 sayılı GVK'nın 66. maddesine iki bent eklenerek, yaptıkları faaliyetin serbest meslek faaliyeti olduğu konusunda kuşku uyanabilecek bazı kimseleri serbest meslek erbabı olarak saymış ve böylece daha önce içtihadı birleştirme kararlarına konu olmuş uyuşmazlıkların önüne geçilmiştir. Buna göre;

4. Dava vekilleri, müşavirler, dış poretezcileri, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları,
5. VUK'un 155'inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar, serbest meslek erbabı olarak sayılmıştır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda şu sonuca varılabilir: Serbest meslek kazancı serbest meslek erbabının, serbest meslek faaliyeti sonucu elde ettiği kazançtır.

1.2.4.5. Gayrimenkul Sermaye İratları

Gayrimenkul sermaye iratları servet gelirleri içinde yer almaktadır. Kişinin daha önceki birikimlerini kanalize ettiği gayrimenkul niteliğindeki haklarını belli koşullarda fikri ve sınai hakları ve bazı menkul malları başkalarının kullanımına bırakması karşılığında elde ettiği gelir, gayrimenkul sermaye iradı olarak adlandırılır. Bu irada, sermaye geliri, rant ya da kira da denilebilir (Öncel-Kumrulu ve Çağan, 1999, s.306).

GVK'daki gayrimenkul kavramı ile MK'daki gayrimenkul kavramları birbirinden farklıdır. MK'nın 632. maddesine göre gayrimenkul üç çeşittir: Arazi, tapu siciline bağımsız ve sürekli olmak üzere kaydedilen haklar ve madenler. GVK'da ise MK'da gayrimenkul olarak kabul edilmeyen bir kısım mallar, bir yerde gayrimenkul gibi sayılmış ve bunlardan elde edilen iratlarda, GVK'nın 70. maddesine göre gayrimenkul sermaye iradı olarak vergi konusu edilmiştir (Mutluer, 1973, s.103-108).

GVK'nın 70. maddesinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrufları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar, gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan iratlar aşağıdaki gibidir:

1. Arazi, bina , maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların ekleri,
2. Voli mahalleri ve dalyanlar,
3. Gayrimenkullerin ayrı olarak kiraya verilen ekleri , demirbaş eşyası ve döşemeleri,
4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,
5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, marka, ticaret ünvanı, desen model, televizyon filmi, ses ve görüntü bantları vb.nin kiralanması,
6. Telif hakları,
7. Gemi ve gemi payları,
8. Motorlu nakil vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat gibi mal ve hakların kiralanmasından elde edilen iratlar.

Yukarıda yazılı mal ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil buldukları takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre hesaplanır. Buna göre, gayrimenkul sermaye iradı, ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunmayan, gayrimenkul niteliğindeki mal ve hakların başkalarının kullanımına bırakılması karşılığında elde edilen kira geliridir (Pehlivan, 2001, s.144).

1.2.4.6. Menkul Sermaye İratları

Menkul kıymet, nakdi sermaye veya para ile ifade edilen değerleri temsil eden kağıtlara verilen addır. Günümüzde çok çeşitli menkul kıymetler bulunmasına rağmen literatürde en fazla bilinen hisse senedi ve tahvillerdir. Teorik açıdan menkul sermaye iradı her çeşit hisse senetleri, tahvil, hazine bonoları gibi menkul değerlerden her türlü senetli ve senetsiz alacak ile bankadaki mevduatlardan elde edilen kar payları (temettü), faiz, kira ve benzeri gelirleri ifade etmektedir (Erginay, 1974, s.181).

Menkul kıymetler, geçici bir süre elde tutulmak suretiyle fiyat değişmelerinden yararlanarak kazanç elde etmek (sermaye kazancı) veya kar payı, faiz ve benzeri irat elde etmek amacıyla edinilir. Buna göre menkul kıymet gelirleri iki kısımdan oluşur (Gedikli, 1996, s.36):

1. Menkul kıymet alım satım kazançları,
2. Menkul kıymet iratları.

Yukarıda tanımı verilen menkul kıymetlerin sahiplerine sağladığı gelirler menkul sermaye iradıdır. Bu irat genellikle faiz ve kar payı olarak isimlendirilmektedir. Bazı hallerde bir menkul kıymete bağlı olmaksızın da menkul sermaye iradı elde edilebilir. Örneğin, para bir menkul kıymet sayılmamasına rağmen paranın borç olarak verilmesi karşılığında sahibine sağladığı gelir de menkul sermaye iradı sayılmaktadır (Mercimekçi, 1994, s.4).

GVK'nın 75. maddesinde menkul sermaye iradı ile ilgili olarak şu tanıma yer verilmiştir: "Sahibinin ticari, zirai ve mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile

temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlardır”.

GVK'nın 75. maddesinin 1. fıkrasında bu genel tanımlama yapıldıktan sonra aynı maddenin 2. fıkrasında kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılacak gelirler aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

1. Her nevi hisse senetlerinin kar payları,
2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar,
3. Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları,
4. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık beyanname veren dar mükellefiyete tabi kurumların ticari bilançolara göre doğan kardan, yabancı ulaştırma kurumları ile özel beyanname veren dar mükellefiyete tabi kurumların, kurumlar vergisine matrah olan kurum kazancından kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım,
5. Her nevi tahvil faizleri, hazine bonosu faizleri ile gelir ortaklığı senetlerinden sağlanan gelirler,
6. Her nevi alacak faizleri,
7. Mevduat faizleri,
8. Hisse senedi ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller,
9. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,
10. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,
11. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları hesabı karşılığında ödenen kar payları.

Yukarıda yazılı iratlar; bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde dikkate alınır (GVK, m.75).

GVK açısından verginin doğması için yatırılmış olan menkul sermayeden bir iradın elde edilmesi şarttır. Menkul sermaye iki türlü irat sağlar: Kar payı ve faiz. Menkul sermaye bir sermaye şirketinin payı olarak işletilmekteyse, getirdiği irat kar payı veya

temettüdür. Ödünç verilen sermayenin getirdiği irada faiz denmektedir (Bulutoğlu, 1978, s.176). İki kavram arasındaki fark, katlanılan risk açısından ortaya çıkmaktadır. Kar payında pay sahibi işletme faaliyetlerinin riskine katlanırken faiz de ise böyle bir risk yoktur. Önceden tespit edilen miktar söz konusudur.

Menkul sermaye iradı açısından borç verme durumunun da ayrıca ifade edilmesi gerekmektedir. Kişi eğer işletmenin aktifinde mevcut kayıtlı olan parayı borç veriyorsa karşılığında elde edilen gelir ticari kazançtır. Ancak kendi özel mal varlığından verilen borç karşılığında elde edilen gelir menkul sermaye iradı olarak değerlendirilir. Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde ilke olarak stopaj yöntemi kullanılmasına rağmen istisnai bazı hallerde beyan usulüne göre vergileme yapılır.

1.2.4.7. Sair Kazanç ve İratlar

Sair kazanç ve iratlar GVK'nın 80'inci maddesinde yedinci gelir unsuru olarak düzenlenmiştir. İlk altı gelir unsurunda vergiye tabi gelir kaynak teorisine göre tespit edilmektedir. Çünkü söz konusu kazanç ve iratların kaynakları belirli ve sürekli. Oysa sair kazanç ve iratlar kapsamına giren gelirler açısından böyle bir özellik bulunmamaktadır. Bu nedenle bu unsuru oluşturan gelirlerin tespiti net artış teorisine göre yapılmaktadır.

Sair kazanç ve iratlar terimi ilk bakışta GVK'nun ikinci maddesinin ilk altı bendinde sayılan kazanç ve iratların dışında kalan bütün kazanç ve iratları kapsadığı kanısını uyandırmaktadır. Ancak durum bundan farklıdır. Yani 2'inci maddenin ilk altı bendine girmeyen diğer kazanç ve iratların tamamı bu gruba dahil değildir. Kanunun 80, mükerrer 80 ve mükerrer 82'nci maddelerinde sair kazanç ve iratların nelerden ibaret olduğu sayılmıştır. Sair kazanç ve iratlar anılan maddelerde gösterilenlerden ibarettir. Bunların dışında kalan herhangi bir kazanç ve irat bu unsurun kapsamına girmez. Nitekim 80'inci maddenin başlığında "gelire giren sair kazanç ve iratlar" denilmek suretiyle kavramın sınırlı olduğu belirtmiştir. Yani herhangi bir kazanç veya iradın bu unsurun kapsamına girmesi için iki niteliğe sahip olması gerekmektedir:

1. Kanunda açıkça yazılı olmalı,

2. Diğer (ilk altı unsur) unsurların dışında kalmalı.

193 sayılı GVK'nın 80'inci maddesi sair kazanç ve iratları; değer artış kazançları ve arızı kazançlar olmak üzere iki bölüm halinde alınmıştır.

1.2.4.7.1. Değer Artış Kazançları

Yaygın kullanımı ile sermaye kazancı olarak bilinen değer artış kazançları; gerçek kişilerin malvarlıklarındaki değer artışını paraya çevirmeleri sonucunda elde ettikleri kazançlar şeklinde tanımlanabilir. GVK'nın 80. maddesi kişilerin bir kısım sermaye varlığı unsurlarını bir süre ellerinde bulundurduktan sonra paraya çevirerek elden çıkarmaları sonucunda elde ettikleri gelirleri değer artış kazancı olarak nitelendirmiştir (Öncel-Kumru ve Çağan, 1992, s.58).

Değer artış kazançlarını sermaye iratları ile karıştırmamak gerekir. Sermaye iradı, menkul ve gayrimenkulleri emeğin katkısı olmaksızın başkalarının istifadesine arz etmenin karşılığında elde edilen kazançlardır. Halbuki değer artış kazancı sermayenin kendi değerindeki artışları ifade etmektedir. Ayrıca sermaye iratlarının akımı düzenli olmasına rağmen değer artış kazançları arızı niteliktedirler. Sermaye iratları ile değer artış kazançları arasındaki bir diğer fark ise vergilendirilmeleri bakımından ortaya çıkmaktadır. Sermaye iratları gelir kabul edilerek vergilendirilirken, değer artış kazançlarının vergilendirilmemeleri kural, vergilendirilmeleri ise istisnadır.

1.2.4.7.1.1. Vergilendirilecek Değer Artış Kazançları

GVK'nın mükerrer 80. maddesinde 7 bent halinde sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artış kazançları olarak kabul edilmiştir.

- a. İvazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere; hisse senetlerinin iktisap tarihinden başlayarak 3 ay içinde veya iktisaptan evvel elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile diğer menkul kıymetlerin (menkul

kıymet yatırım fonlarının katılma belgeleri hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

- b. GVK'nın 70/1-5 maddesinde yazılı haklar (GVK Mük. M.80/3): Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve beratları, alameti farika, marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi, ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkına veya kullanma imtiyazı gibi hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar,
- c. Telif hakları ve ihtira beratları (GVK Mük. m. 80/4): Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar,
- d. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar (GVK Mük. m.80/5). Ortaklık hakları ve hisseleri, her türlü ekonomik ortaklıklarda, ortakların hisse senetlerine bağlanmamış olan paylarını ifade etmektedir,
- e. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar (GVK Mük. m.80/6),
- f. Gayrimenkul ve bu nitelikteki hakların elden çıkarılması (GVK mük. m.80/7): İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70'inci maddenin fıkrasının 1, 2, 4, 7 nolu bentlerinde yazılı mal ve hakların iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar:
 - Arazi, bina, maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzleri,
 - Voli mahalleri ve dalyanlar,
 - Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,
 - Gemi ve gemi payları ile bilimum motorlu tahmil ve tahliye araçları.

Değer artış kazançlarının GVK açısından sair kazanç ve iratlar içerisinde gelir olarak kabul edilmesi ve vergilendirilebilmesi için aşağıdaki genel şartları taşımaları gerekmektedir (Bulutoğlu, 1978, s.188).

- 1) Söz konusu kazançların GVK'nın 2'nci maddesinde sıralanan ilk altı gelir unsuru içerisinde değerlendirilmemesi gerekir.
- 2) Kanunda sayılmış olan bu mal ve hakların amortismanına tabi olanlarının işletme sermayesine dahil varlıklardan olmaması gerekir.
- 3) Para (nakit) şeklinde elde edilmiş olmaları gerekmektedir.

193 sayılı GVK açısından değer artış kazançlarını genel olarak aşağıdaki dört grup altında toplayabiliriz.

a. Taşınmaz ve bu nitelikteki haklar: Söz konusu unsurlardan sağlanan gelirlerin GVK açısından gelir şeklinde değerlendirilip vergilendirilmeleri konusunda üç türlü sınırlama mevcuttur:

- Elde etme şekli bakımından sınırlama; elde etmenin bir maliyet karşılığında gerçekleşmesi gereklidir. Karşılıksız elde edilmiş taşınmaz ve bu hakların satılarak paraya çevrilmeleri durumunda elde edilen değerler gelir olarak değerlendirilmez.
- Süre bakımından sınırlama; söz konusu taşınmaz ve hakların satışının elde etme tarihinden itibaren 4 yıl içerisinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.
- Miktar bakımından sınırlama; elde edilen kazancın en az 3.5 milyar TL olması gerekmektedir. Bu miktarın altındaki kazançlar gelir olarak değerlendirilmemektedirler.

b. Taşınır değerler: Taşınır değerlerden sağlanan değer artış kazançlarını GVK açısından sair kazanç ve iratlar içerisinde gelir olarak kabul edilmeleri konusunda üç türlü sınırlama mevcuttur:

- Elde etme şekli bakımından sınırlama; söz konusu değerlerin "satılma" yoluyla elde edilmiş olması gerekmektedir. Bu şekilde elde edilmeyen taşınır değerlerden sağlanan kazançlar GVK açısından gelir olarak kabul edilmezler.

- Süre bakımından sınırlama; söz konusu taşınır değerlerin elde etme tarihinden itibaren 3 ay içerisinde elden çıkarılmaları durumunda sağlanan değer artış kazançları gelir olarak kabul edilir. Bu sürenin aşılması durumunda sağlanan kazançlar gelir olarak kabul edilmezler.
- Miktar bakımından sınırlama; paraya çevrilme karşılığında elde edilen kazancın 3.5 milyar TL'yi aşması gerekmektedir.

c. Fikri, edebi ve snai hakların satışından, devir ve temlikinden elde edilen kazançlar: Söz konusu hakların elde edilmeleri ve elde tutulma süreleri bakımından GVK'da herhangi bir sınırlama mevcut değildir. Hangi şekilde elde edilirse edilsin bu hakların devir ve temlikinden doğan kazançların 3.5 milyar TL'yi aşması durumunda gelir olarak kabul edilerek vergilendirilmeleri söz konusudur.

d. Ortaklık haklarının devir ve temlikinden, faaliyeti durdurulan bir işletmenin satılmasından doğan kazançlar: Faaliyeti devam eden bir işletmenin satılmasından sağlanan gelir değer artış kazancı değil, işletme sahibinin ticari kazancıdır.

Yukarıda yazılı mal ve haklar; bir işleme dahilse elde edilen kazanç ticari kazançtır. Aynı şekilde, bu işler ile sürekli uğraşıyorsa elde edilen kazanç ticari kazançtır.

1.2.4.7.1.2. Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları

1. Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin işleme dahil iktisadi kıymetlerin değeri ile; bilanço esasına göre defter tutmakta ise, bilançonun aktif ve pasifinde aynen bütün halinde devir alınması halinde değer artış kazancı doğmayacaktır (GVK, m.81/1).
2. Ferdi bir işletmenin bir sermaye şirketine devrolunması halinde GVK m81/2'ye göre;

- a. Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması,
 - b. Devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ,
 - c. Devrolunan ferdi işletmenin, sahip veya sahiplerinin şirketten devir bilançosuna göre hesaplanan özsermayesi tutarında ortaklık payı olması ve bu payı temsil hallerinde değer artış kazancı doğmayacaktır.
3. Şahıs şirketlerinin sermaye şirketine dönüşmesi: Kollektif ve adi komandit şirketlerin GVK m.81/2 numaralı bentte sayılan şartlara uyarak sermaye şirketi haline dönüşmesi halinde değer artış kazancı doğmayacaktır (GVK m.81/3).

1.2.4.7.2. Arızı Kazançlar

193 sayılı GVK'nun 82. maddesinde arızı kazançlar altı grupta açıklanmıştır:

1. Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar; Bilindiği gibi ticari muameleleri devamlı olarak yapanların bu işlerden sağladıkları kazançlar ticari kazançtır (GVK m.37). Aynı işlemlerin bir ticarethane açmaksızın ve arızı olarak yapılmasından elde edilen kazançlar ise arızı kazanç kabul edilmektedir (GVK m.82/1).

2. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetiyle serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat (GVK m.82/2).

3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ve peştemallıklar (GVK m.82/3).

4. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat (GVK m.82/4).

5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terkettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (GVK m.82/5).

6.Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı ülkeler arasında arızı olarak yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar (GVK m.82/6).

Yukarıda yazılı kazançlardan 1-4 numaralı bentlerde yazılı olanlarının (henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, arttırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) 3.5 milyar TL'yi aşan kısmı, diğerlerinde tamamı gelir olarak kabul edilerek vergilendirilir.

1.2.4.8. Kaynağı Ne Olursa Olsun Diğer Her Türü Kazanç ve İratlar (4369)

4369 sayılı Kanun ile 193 sayılı GVK'nın 1'inci maddesinde yer alan gelir tanımının değiştirilmesine paralel olarak aynı kanunun 2'nci maddesinde yer alan gelir unsurlarında da bazı düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre geliri oluşturan kazanç ve iratlardan 7'ncisi olan "sair kazanç ve iratlar", "kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar" şeklinde değiştirilmiştir.

4369 sayılı Kanun ile 7'nci gelir unsuru konusunda yapılan düzenlemede bu unsurun kapsamına giren gelirlerin nelerden ibaret olduğu üzerinde durulmamış ve ilk altı gelir unsuru içerisinde değerlendirilmeyen ve kanunun açık bir şekilde vergiden istisna etmediği bütün kazanç ve iratların bu unsurun kapsamını oluşturduğu kabul edilmiştir. Bu bağlamda arızı olarak elde edilen kazançlar piyango ikramiyeleri, kumar kazançları vs. diğer kazanç ve irat olarak vergiye tabi tutulacaktır.

4369 sayılı kanun değişikliği öncesinde sair kazanç ve iratların kapsamına giren gelirler, yeni düzenlemede de diğer kazanç ve iratlar kapsamında vergilendirilecektir. Ancak diğer kazanç ve iratların kapsamı çok geniştir. Normal olarak 2'nci maddenin 1-6 bendine girmesi gereken gelir unsurları da gelir doğurucu muamele bazında tespit edilip kavranmadığında tasarruf ve harcamadan hareketle diğer kazanç ve iratlar grubuna dahil gelir unsuru olarak değerlendirilip vergilendirilecektir (Özbalcı, 1998, s.624).

1.2.4.8.1. Gelire Giren Diğer Kazanç ve İratlar

4369 sayılı Kanununun 41'inci maddesiyle GVK'nın 80'nci maddesi 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiştir. Yapılan bu değişiklik sonucunda gelire giren diğer kazanç ve iratların sayılarak belirtilmesi uygulamasından vazgeçilip, kanunu 2'nci maddesinin 1-6 numaralı bentler içerisinde değerlendirilmeyen ve harcama veya servette bir artış şeklinde ortaya çıkan gelirler diğer kazanç ve irat olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Gelire giren diğer kazanç ve iratlar başlıklı değişik 80'nci maddeye göre; "bu kanunun 2'nci maddesinde 1-6 numaralı bentlerde yazılı gelir unsurları ile ilişkilendirilmeyen gelirler kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve iratlar olarak bu bölümde yer alan hükümlere göre vergilendirilecektir."

Ayrıca vergiden muaf esnafın bu faaliyetlerinden elde ettiği gelirin, alış ve gider belgelerinde yer alan tutarın iki katını, kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri gelirin aldıkları müstahsil makbuzunda yer alan satış tutarları toplamını aşan kısmı da diğer kazanç ve irat sayılmıştır.

Ancak, bu madde hükmüne göre vergileme yapabilmek için bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratlar kapsamındaki gelirin GVK 103. maddede yazılı tarifenin bir ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşması gerekmektedir.

1.2.4.8.2. Vergilendirilmeyecek Diğer Kazançlar ve İratlar

4369 sayılı Kanundan önceki vergilendirilmeyecek değer artış kazançları başlıklı GVK'nın 81'inci maddesi "vergilendirilmeyecek diğer kazanç ve iratlar" olarak değiştirilmiş, önceki şeklinde yer alan ilk üç bent aynen korunmuş, maddeye 4. ve 5. bentler eklenmiştir. Yeni şekliyle vergilendirilmeyecek diğer kazanç ve iratlar şunlardan ibarettir:

1. Ferdi bir işletmenin varislerce aynen devir alınması,
2. Ferdi bir işletmenin bir sermaye şirketine devrolunması,
3. Şahıs şirketlerinin sermaye şirketine dönüşmesi,

4. Veraset yoluyla veya ivazsız olarak meydana gelen intikaller,
5. İktisap şekli ne olursa olsun, hisse senetleri ve portföyünün en az %51'i; Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerinin, iktisap tarihinden başlayarak bir yıldan fazla süre ile elde tutulduktan sonra elden çıkarılması.

Dikkat edilirse yeni düzenleme ile her türlü kazanç ve irat vergileneceği için veraset neticesi veya ivazsız (bedelsiz ya da karşılıksız) intikal yoluyla kazanç ve irat edinimleri de doğal olarak gelir vergisinin konusuna girmektedir. Kanun koyucu bu unsurlardan sağlanan gelirlerin bu kapsamda değerlendirilmesini doğru bulmadığı için bunları istisnalar içinde sayarak vergilendirilecek gelir şeklinde kabul etmemiştir.

Bu açıklamalar doğrultusunda Türk Vergi Sistemi'ndeki gelir kavramına ilişkin olarak şunlar söylenebilir: GVK gelir kavramını belirlerken genel bir tanım yapmaktadır. Bu genel tanım vergiye tabi gelir kavramının taşıması gereken özellikleri ortaya koymaktadır. GVK açısından gelir kavramının tespitinde yapılan bu genel tanıma ilave olarak gelirin unsurlar itibarıyla de sayıldığı görülmektedir. Buna göre herhangi bir gelirin vergilendirilmesinde bu unsurlardan biri içerisinde değerlendirilmesi zorunluluğu vardır. Gelir unsurları sayılırken ağırlıklı olarak kaynak teorisinin etkisinde kalındığı sonucuna varılabilir. Nitekim bu unsurlardan ilk altısı belirli bir üretim faktörüyle bağlantılı olarak oluşmakta ve süreklilik göstermektedir. Sadece sonuncu gelir unsurunda bu özellikler bulunmamaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ ÜLKELERİN GELİR VERGİSİ SİSTEMLERİNDE VERGİLENDİRİLEBİLİR GELİRİN KAPSAMI

2.1. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE GELİR KAVRAMI

2.1.1. Amerika Birleşik Devletlerinde Gelir Kavramı

Günümüzde geliri en geniş anlamıyla kavrayan ülkelere örnek olarak ABD gösterilmektedir (Dworin,1995,s.103). Amerikan gelir vergisinin ilk yıllarında politikacılar ve mahkemeler kapsamlı ve çalışabilir bir gelir tanımı bulma konusunda bir takım sıkıntılarla karşılaşmışlardır (Pollack, 1996, s.226).

Amerikan gelir vergisi kanununda gelir kavramı tanımlanmamış olup aksi kanunda belirtilmedikçe hangi kaynaktan elde edilirse edilsin bütün gelirlerin brüt gelir (gross income) kapsamına girdiği belirtilmiştir (Eckstein, 1964, s.58 ; Marlow, 1995, s.493).

Amerikan kişisel gelir vergisinin temel prensibini, mükellefin bütün kaynaklardan sağlamış olduğu gelirlerin birleştirilmesi oluşturmaktadır (Musgrave ve Musgrave, 1994, s.325).

Amerikan gelir vergisi kanunlarında kabul edilen gelir tanımı Haig-Simons kapsamlı gelir tanımı üzerine inşa edilmiştir. Ayrıca vergilendirme birimi olarak aile esas alınmıştır (Kienzle, 1989, s.255). (Schanz) Haig-Simons geleneksel gelir tanımı “belirli bir dönem boyunca kişinin elde etmiş olduğu tüm kazanımlar sonucu varlığında meydana gelen artış” şeklinde yapılmıştır (King, 1995, s.117).

Amerikan gelir vergisi kanunlarında kabul edilen gelir tanımı Haig-Simons kapsamlı gelir tanımı olmasına rağmen bazı noktalarda bu tanımdan ayrılmaktadır. Bu noktaları şu şekilde sıralayabiliriz (Kienzle, 1989 ,s.256 ; Stiglitz, 1994,s.623):

- 1) Haig –Simons kapsamlı gelir tanımı gelirin ölçülmesinde nakit para ve aynı kazanınları dikkate alırken –örneğin barter (bir nevi takas) veya aynı şekilde sağlanan nakitdışı el değiştirmeler gelir olarak kabul edilmektedir-Amerikan vergi sisteminde bu tür uygulamaların yapılması çok zordur. Buna ilaveten sermaye kazançları ancak varlık satıldığında vergiye tabi olmaktadır (gelir kabul edilmektedir). Yani realize edilmeyen sermaye kazançlarında vergilendirme söz konusu değildir.
- 2) Yürürlükteki Amerikan vergi kanunlarında vergi mükellefleri için adalet temelli düzenlemelere (geniş düzeydeki tıbbi masrafların ve kaza masraflarının indirimi gibi) yer verilmektedir. Haig-Simons kapsamlı gelir tanımında ise bu indirimlere yer verilmemektedir.
- 3) Yürürlükteki Amerikan vergi kanunları bazı faaliyetler için özendirici düzenlemelere yer vermektedir. Hayırseverlik faaliyetleri ve işveren tarafından işçiye sağlanan sigorta hizmetleri (tıbbi, hayat, konut gibi)bu bağlamda düşünülebilir. Bu tür ödemelerin gelirden indirimine izin verilmektedir. Buna karşın Haig-Simons kapsamlı gelir tanımında bu tür indirimlere yer verilmemektedir.

Bu açıklamalardan sonra ABD’de bir kişiye ait bireysel vergi borcunun hesaplanmasında aşağıdaki formül esas alınmaktadır (Whittenburg ve A.Buller,1999,s.1-7):

Brüt Gelir

- (-) Düzeltilmiş Brüt gelir için indirimler
- (=) **Düzeltilmiş brüt gelir**
- (-) ayrıntılı indirim veya standart indirim
- (-) muafiyet ve istisnalar
- (=) **Vergilendirilebilir gelir * vergi oranı**
- (=) **Brüt vergi yükümlülüğü**
- (-) krediler
- (-) ön ödemeler(stopaj ödemeleri)
- (=) **Kişisel vergi borcu veya iadesi**

Yukarıdaki formülden de anlaşılacağı üzere ABD Gelir vergisi kanunu üç farklı gelir tanımını kabul etmektedir.

- Brüt gelir (Gross Income)
- Düzeltilmiş brüt gelir (Adjusted Gross Income)
- Vergilendirilebilir gelir (Taxable Income)

Bu üç farklı gelir kavramı arasında çok yakın bir ilişki olduğunu söylemek gerekir. Şöyle ki, kanunun açıkça vergi dışı bırakmadığı bütün gelirler kişinin gelirini oluşturmaktadır. Brüt gelirden gerçekleştirilen bir takım indirimler sonucu düzeltilmiş brüt gelire, düzeltilmiş brüt gelirden yapılan birtakım indirimler sonucu ise vergilendirilebilir gelire ulaşılmaktadır. Aşağıda bu farklı gelir kavramları ayrı ayrı incelenecektir.

2.1.1.1.Brüt Gelir (Gross Income)

Vergi mükellefinin vergi borcunun hesaplanmasının başlangıç noktasını brüt gelir (kavramı) oluşturmaktadır. ABD federal gelir vergisi kanununa göre, aşağıda sayılan unsurları içeren ancak bunlarla sınırlı olmayan, hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın bütün gelirler brüt gelir kapsamında değerlendirilmektedir (<http://www.tax-freedom.com/ta09003.html>).

1-	Hizmet bedelleri; Ücretler, komisyonlar, maddi yardımlar dahil
2-	Ticari faaliyetlerden elde edilen brüt gelir
3-	Arazi ile ilgili faaliyetlerden elde edilen kazançlar
4-	Faizler
5-	Kiralar
6-	Gayrimaddi hak gelirleri
7-	Kar payları
8-	Nafaka ve ayrı idame ödemeleri
9-	Düzenli ödemeler
10-	Yaşam sigortası ve düzenli gelir sözleşmelerinden elde edilen gelirler
11-	Emeklilik gelirleri
12-	Alacaktan vazgeçme gelirleri

13- Ortaklık brüt gelirinden alınan paylar
14- Ölüme bağlı gelirler
15- Bir varlığa veya birliğe bağlı gelirler

Aşağıda brüt gelirin içerdiği unsurlar daha ayrıntılı bir şekilde belirtilmeye çalışılmıştır. Şüphe duyulduğu zaman genel kural “vergi mükelleflerinin elde etmiş oldukları bütün gelirler -açıkça istisna edilmedikçe- brüt geliri oluşturmaktadır” şeklindedir (<http://www.irs.ustears.gov>).

Brüt Gelir Kapsamı:	
- Nafaka gelirleri	- İşçi rüçhanları
- Önceki yıllarda indirim konusu yapıp daha sonra yeniden elde edilen menfaatler	- Bir varlığa ve birliğe bağlı gelirler
- Geri ödemeler	- Tarım gelirleri
- İşverenden maliyetin altında gerçekleşen satın almalar	- Ücret ve maaşlar
- İkramiyeler	- Serbest dolaşım (free tours)
- Sözleşmenin bozulması durumunda tarafların sağladıkları tazminatlar	- Yasadışı faaliyetlerden sağlanan gelirler
- İş (ticaret) gelirleri	- Emlak satışından sağlanan gelirler
- Pazarlık ücretleri ve desteklemeleri	- Kumar kazançları
- Komisyonlar	- İşveren tarafından sağlanan 50.000 doların üzerindeki grup sigorta gelirleri
- Hizmet (emek) gelirleri	- Hobi gelirleri
- Kilise mensuplarından alınan yardımlar	- Teşvik ödülleri
- Manevi tazminatlar	- Faiz gelirleri
- Ölüm yardımları (vesayet gelirleri)	- Jüri görev ücreti
- Yönetici maaşları	- Yaşam için gerekli giyecek vs.
- Kar payları	- Harcırahlar
- Affedilen borçlar	- Askeri gelirler
- Zimmete geçirilen emanetler	- Noter harçları
- İşçi mükafatları	- Emeklilik maaşları
- İşçi ikramiyeleri	- Ganimetler
	- Meslek ücretleri
	- Taşınma masrafları karşılığı alınan gelirler
	- Kiralar

- Ödüller	- Seyahat indirimleri
- İmtiyaz hakkı gelirleri	- İşsizlik gelirleri
- Burslar	- Ücretler
- Kıdem tazminatları	- Dava kazanımından sağlanan gelirler
- Grev ve lokavt gelirleri	- Maluliyet gelirleri
- Tamamlayıcı işsizlik tazminatları	- Yarışma gelirleri
- Bahşişler	- İşverence sağlanan giyecek ve yatacak yer

Görüldüğü gibi brüt gelir kavramı içerisinde düşünülmeyen gelir hemen hemen yok gibidir. Ancak ulusal gelir idaresi (Internal Revenue Service) gelir olarak kabul edilmeyen birtakım kazanımlardan da bahsetmektedir. Bu tür kazanımları şöyle özetleyebiliriz (<http://www.irs.ustears.gov>):

- kaza ve hayat sigortası faydaları
- çocuk destek ödemeleri
- fiziki hastalık ve yaralanmalar için ödenen tazminatlar
- federal işveren desteklemeleri kanunu çerçevesinde yapılan ödemeler
- birleşik devletler sınırları dışında ve Alaska'da geçici yerleşen işverenlere hükümetçe sağlanan hayat pahalılığı yardımı
- papazlara sağlanan mesken yardımı
- eyalet ve mahalli idarelerden alınan faizler
- işverence sağlanan yemek ve kalacak yer
- askeri ödemeler
- burslar
- gazilik gelirleri
- sosyal güvenlik yararları
- işçilik tazminatları

2.1.2. Düzeltilmiş Brüt Gelir (AGI)

ABD'de kişisel gelir vergisinin üzerine oturduğu kavram düzeltilmiş brüt gelir kavramıdır (Hyman, 1987, s.433).

Amerikan gelir vergisi kanununa göre brüt gelirden aşağıda belirtilen indirimlerin yapılması sonucunda **düzeltilmiş brüt gelire** ulaşılmaktadır:

- 1.) Ticaret ve iş indirimleri
- 2.) İşçilerin belirli ticaret ve iş indirimleri
 - a. İşçilerin masrafları
 - b. Belirli sanatçı masrafları
 - c. Belirli memur masrafları
- 3.) Emlak satımı veya değişimi zararları
- 4.) Kiralar ve imtiyaz haklarıyla ilgili indirimler
- 5.) Hayat boyu kiracılara ve emlak kullanıcılarına belirli indirimler
- 6.) Emekli aylıkları, kar dağıtımı ve serbest meslek sahiplerinin yıllık planları
- 7.) Emeklilik tasarrufları
- 8.) Götürü emeklilik fonlarından sağlanan payın bir kısmı
- 9.) Tasarruf hesaplarındaki paranın erken çekilmesi karşılığı ödenen cezalar
- 10.) Nafaka ödemeleri
- 11.) Yeniden ağaçlandırma giderleri
- 12.) İşsizlik tazminatını tamamlayıcı nitelikteki gelirler
- 13.) Jürilik görev ücretleri
- 14.) Taşınma masrafları
- 15.) Tıbbi tasarruf hesapları
- 16.) Öğrenci borç senetleri faizleri

AGI kavramı çeşitli kaynaklardan sağlanan akım geliri içermesine rağmen kapsamlı gelir kavramından daha dardır.

AGI net servette meydana gelen (bütün) artışlar ile dönem tüketiminin toplamından oluşmaktadır. Kapsamlı gelir kavramı içerisinde yer alan bir çok unsur AGI kavramı içerisinde değerlendirilmemektedir. Söz konusu unsurlardan bazılarını şu şekilde ifade edebiliriz (Boadway ve Wildsin, 1984, s.415-416):

1. Tahmini gelir (imputed income) ölçümünde karşılaşılan zorluk nedeniyle genellikle AGI dışında tutulmaktadır.

2. Transferler: hediye ve anma şeklindeki kazanımlar net servette artış meydana getirmesine rağmen AGI dışındadır
3. sermaye kazançları: sermaye kazançlarının bir kısmı AGI içerisinde yer almaktadır.
4. Kar payları: ilk 100 dolar (evliler için 200dolar)'lık kısım AGI dışındadır
5. Faizler: eyalet ve yerel yönetim birimlerinin ihraç ettikleri bonolardan sağlanan faizler AGI dışındadır.
6. Emekli maaşları ve IRA yardımlarıdır: İşçinin AGI'sının belirlenmesinde işverenin yaptığı IRA ödemeleri dikkate alınmaz.

2.1.3. Vergilendirilebilir Gelir (Taxable Income)

ABD'de kişisel vergi borcunun hesaplanmasında vergilendirilebilir gelir çok büyük bir öneme sahiptir. Bu önem vergi oranlarının bu tutar üzerine uygulanmasından kaynaklanmaktadır. Vergilendirilebilir geliri hesaplamak için düzeltilmiş brüt gelirden bir takım indirimler gerçekleştirilmektedir. Bu indirimler şunlardır:

- istisna ve muafiyetler
- ayrıntılı indirim yada standart indirim

Mükellefler ayrıntılı indirim veya standart indirim konusunda tercih hakkına sahiptir. Aşağıda bu indirimler daha ayrıntılı olarak incelenecektir.

2.1.3.1. Standart İndirim (standart deduction)

Standart indirim hakkının tercih edilmesi durumunda mükellefler statülerine göre herhangi bir belge sunumuna gerek olmaksızın düzeltilmiş brüt gelirden belli bir miktar indirim hakkı elde ederler. Mükellefin brüt gelirin standart indirim miktarından daha az olması durumunda ise vergilendirilebilir gelir yok demektir. İki çeşit standart indirimden bahsedilebilir;

2.1.3.1.1. Temel Standart İndirim :

Standart indirim hakkına sahip olan herkes için uygulanmaktadır. 2000 yılı için temel standart indirim miktarı mükellefe aşağıdaki şekilde uygulanmaktadır (<http://www.infoplease.com/ipa/A0005980>).

<u>Mükellefin statüsü</u>	<u>Tutar(2000)</u>
Bekar	4000\$
Aile reisi (hh)	6450\$
Evli(beraber veya dul bayan)	7350\$
Evli(ayrı bayan)	3675\$

2.1.3.1.2. İlave Standart İndirim:

Özel nitelikli bir indirim türü olan ilave standart indirim mükelleflerin tümüne değil yalnızca bir kısmına uygulanmaktadır. İlave standart indirim hakkının mükellef eşleri açısından da uygulanabilir olduğunun unutulmaması gerekmektedir. Ancak bağımlılar açısından böyle bir hak bulunmamaktadır. Son olarak da temel ve ilave standart indirim miktarlarının her yıl enflasyon oranında artırılarak uygulandığını söylemek gerekir. Standart ve ayrıntılı indirim konusunda mükelleflerin tercih hakkı olmasına rağmen bir takım mükellefler açısından standart indirimden yararlanmak mümkün değildir. Standart indirim hakkı bulunmayan mükellefler şunlardır (<http://www.4.law.cornell.edu/uscode/26/63-text.html>):

1. Eşi ayrıntılı indirim hakkından yararlanan ve beraber beyanda bulunan evli bireyler.
2. Yerleşik olmayan yabancılar.
3. Yıllık hesap dönemlerinin değişimi sonucu kısa dönem vergi beyannamesi dolduran mükellefler.

2.1.3.2. Ayrıntılı İndirim (Itemized Deduction)

Ayrıntılı indirim hakkının tercih edilmesi durumunda mükellef yapmış olduğu masrafları belgelere dayandırarak indirim konusu yapabilecektir. Ayrıntılı indirime konu olan masraflar ise aşağıdaki şekilde sayılabilir.

2.1.3.2.1. Tıbbi Masraflar

Mükellef kendisi, eşi ve bağımlı kişiler için yapmış olduğu masrafları indirim hakkına sahiptir. Ancak bazı tıbbi harcamaların doğal olduğu ve indirim konusu yapılmaması gerektiği yönünde kongre kararının olduğunun da unutulmaması gerekir. Tıbbi masraflar şu harcamalardan oluşmaktadır.

- İlaç ve iğne masrafları,
- Doktor, dişçi , hemşire ve diğer tıbbi uzman ücretleri,
- Hastane ücretleri,
- Lens, gözlük, işitme cihazı vs. masraflar,
- Tıbbi ulaşım ve barınma,
- Tıbbi yardımlar (tekerlekli sandalye ve rehber köpek gibi),
- Doğum kontrol hapları,
- Akupunktur tedavi masrafları,
- Psikiyatrist masrafları,
- Tıbbi sigorta primleri.

Mükelleflerin ayrıntılı indirim konusu yapabilecekleri tıbbi masrafların hesaplanması ise aşağıdaki gibi formüle edilebilir.

(+) Doktor, ilaç, hastahane, iğne masrafları ve tıbbi sigorta primleri(A)
(+) Diğer tıbbi masraflar ve dış masrafları (barınma, ulaşım, lens vs.) (B)
(-) Sigorta şirketlerince ödenen tazminatlar(C)
Toplam(D) = (A+B)-C
(-) Düzeltilmiş brüt gelirin %7.5'ini (E) Aşan kısım indirim konusu yapılabilir.

2.1.3.2.2. Vergiler

Ayrıntılı indirim konusu olan diğerk bir masraf ise mahalli idarelere ve yabancı ülkelere ödenen vergilerdir. Böyle bir indirimdeki amaç çifte vergilemenin önlenmesidir. İndirim konusu yapılabilecek vergiler şunlardır:

Gelir vergileri (Eyalet, mahalli idare ve yabancı ülke)

Emlak vergileri (Eyalet, mahalli idare ve yabancı ülke)

Menkul vergiler (Eyalet ve mahalli idare)

İndirim konusu yapılamayan vergiler ise şunlardır:

Federal gelir vergileri

Sosyal güvenlik vergilerinin işçilik payları

Veraset ve intikal vergileri

Yabancı vergiler (Mükellef yabancı vergi kredisini seçmişse)

Genel tüketim vergisi

Genel satış vergisi

Akaryakıt vergisi

2.1.3.2.3. Faizler

Faiz, emanet fonun kullanımı için ödenen bedel şeklinde tanımlanabilir. Mükellefler belirli faiz ödemelerini indirim hakkına sahiptirler. ABD Gelir Vergisi Sistemi açısından indirim konusu yapılacak olan faiz borç paraya ödenen faizdir. Kişisel amaçlar için borç senetlerine ödenen faiz ayrıntılı indirim konusudur(Tamamı değil).İndirim konusu yapılabilecek kişisel faiz çeşitleri şunlardır:

-İpotek faizi

-Yatırım faizi

-Pasif faaliyetlerle ilgili faizler

Faiz kabul edilmemeleri nedeniyle indirim konusu yapılamayan harcamalar ise şunlardır:

-Servis ücretleri

-Kredi araştırma ücretleri

-Konvertibl tahvil primleri

-Borç senet ücretleri

2.1.3.2.4. Hayırseverlik Ödemeleri

Kongre bireyleri sosyal sorumluluk konusunda teşvik etmek amacıyla hayırseverlik ödemelerini indirim kapsamına almıştır. Ancak bu tür ödemelerin indirim konusu yapılabilmeleri için nakit şeklinde yapılmış olmaları gerekmektedir. Mükellefin sahip olduğu evin tahmini değeri indirim konusu yapılamaz. İndirim konusu yapılabilecek hayırseverlik ödemeleri şunlardır:

- ABD, eyalet ve politik alt bölümlere kamu yararına yapılan yardımlar (Federal borcu azaltan yardımlar gibi),
- Daha ziyade eğitim, bilim, edebiyat vs. gibi amaçlarla kurulmuş yurtiçi hayırseverlik organizasyonlarına yapılan yardımlar,
- Kilise, sinagog ve diğer dini organizasyonlara yapılan yardımlar,
- Savaş veteran organizasyonuna yapılan yardımlar,
- Sivil savunma organizasyonuna yapılan yardımlar,

Genel olarak vergi mükellefleri Düzeltilmiş Brüt Gelirlerinin %50'sini aşan hayırseverlik ödemelerini indirim konusu yapamazlar.

2.1.3.2.5. Kaza ve Hırsızlık Kayıpları

Bu tür kayıplar ayrıntılı indirim konusu yapılabilecekleri gibi eğer işle ilgiliyeler AGI'den de indirilebilirler. Beklenmedik ani olaylar malın veya emlağın tamamen veyahut kısmen yok olmasına neden olabilir. Fırtına, yangın, sel veya araba kazası gibi olaylar sonucu oluşan zararlar indirim konusu yapılabilir. Ancak otomobil kazası tamamen mükellefin ihmali sonucu meydana gelirse indirim talep edilemez.

Mükellef eğer hırsızlık olayının gerçekleştiğini ispat edebilirse uğramış olduğu kaybı indirim konusu yapabilir. Hırsızlık kayıpları olayın meydana geldiği yıl değil fark edildiği yıl indirim konusu yapılmaktadır.

Kaza ve hırsızlık kayıpları ile ilgili indirim konusunda da bazı sınırlandırmalar mevcuttur. Mesela 100\$'lık kayıpların indirimi söz konusu değildir. Ayrıca AGI'nın

%10'unun altındaki kişisel kayıplar da indirim konusu yapılamazlar (İşle ilgili kayıplar için bu şekilde bir sınırlama bulunmamaktadır. Konuyu bir örnek yardımıyla şu şekilde ifade edebiliriz:

Mükellef X'in 2000 yılı için AGI'sı 24000\$, hırsızlık kaybı ise 4000\$'dır. Bu veriler ışığında X mükellefinin indirim konusu yapabileceği miktar şöyle hesaplanır:

Brüt kayıp	4000\$
Kabul edilmeyen kayıp	(100\$)
Net kayıp	3900\$
AGI'nın %10'u	(2400\$)
İndirimi kabul edilen kayıp	1500\$

2.1.3.2.6. Çeşitli İndirimler

Bu şekildeki indirimler iki kategoride değerlendirilmektedir:

- a. AGI'nin %2'lik kısmı ile sınırlandırılan indirimler: Bu kategorideki indirimlere örnek olarak;
 - Hesaplanmayan plan altında karşılanmayan işçi masrafları
 - Yatırım harcamaları
 - Diğer çeşitli indirimler (sendika aidatı, iş arama masrafları, profesyonel abonelik giderleri) verilebilir.
- b. Sınırsız indirimler: Bu kategorideki indirimlere örnek olarak;
 - Çalışma masrafi ile ilgili zararlar
 - Belirli menkul vergileri
 - Kumar kazançları ile sınırlı kumar kayıpları verilebilir.

2.1.3.2.7. Taşınma Masrafları

Taşınma masraflarının ayrıntılı indirim konusu yapılabilmesi için gerekli şartlar şunlardır:

- I. Mükellef işyerini değiştirmiş olmalıdır. İşverenin değişmesine gerek yoktur. Aynı işyerine bağlı iki farklı işyeri olabilir.

- II. Mükellef belli bir mesafenin üzerinde hareket etmelidir. Yerleşim yeri ile yeni işyeri arasında en az 50 mil olmalıdır.
- III. Mükellef yeni işyerinde belli bir süre kalmış olmalıdır. 12 aylık sürede en az 39 hafta.

Taşınma masrafları iki şekilde kategorize edilebilir:

- a)Ev eşyaları ve kişinin taşınması
- b)Taşınma sırasındaki yemek ve barınma masrafları

2.1.3.2.8. Hobi Kayıpları: Hobi gelirleri ile sınırlı olarak indirim konusu yapılabilirler.

2.1.3.3. Vergi Muafiyetleri

2.1.3.3.1. Kişisel Muafiyetler

Kişisel muafiyetler vergi mükellefinin kendisi, eşi ve bakmakla yükümlü olduğu her bir kişi açısından söz konusudur. (www.infoplease.com/ipa/A_0005932). Kişisel muafiyetler vergi mükelleflerine belli miktar gelirlerini vergilendirilebilir gelir dışında tutma imkanı sağlamaktadır. 1985 yılından itibaren kişisel muafiyet miktarı her yıl enflasyon oranına endeksli olarak yükseltilmektedir (Hyman, 1987. s.443).

Başka bir vergi mükellefine bağımlı olduğunu iddia edenler bu muafiyetten yararlanamazlar. 2000 yılı için kişisel muafiyet miktarı her bir kişi için 2800 \$'dır.

Mükelleflerin düzeltilmiş brüt gelirleri belli bir düzeyi aştığında kişisel muafiyet indirimi her 2500\$ için (ayrı yaşayan evliler için 1250\$) %2 oranında uzatılır.

1998 yılı için eşik(sınır) miktarları	
<u>Mükellefin Durumu</u>	<u>Eşik Miktarı</u>
Bekar	124500\$
Evli(Beraber)	166800\$

Evli(Ayrı)	33400\$
Aile Reisi	155650\$
Örnek:	
X, AGI - 173250\$	
-	$(\$173250-124500)/2500 = 19.5 = \%20$
-	$\%2X \%20 = \%40$
\$2800X%40=1120 \$ indirilemez.	
\$ 2800-1200= 1680 \$ indirilebilir.	

2.1.3.3.2. Bağımlılık Muafiyetleri

Bu tür muafiyetler vergi mükellefi veya eşler dışında kalan ve akrabalık ilişkisi bulunanlar için söz konusudur. Bağımlılığın kabulü için beş tane test bulunmaktadır.

- Gelir Testi : Bağımlı kişi 2000 yılı için 2800 dolardan az brüt gelir elde etmelidir.
- Destek Testi: Bağımlı kişi aldığı desteğin yarısından fazlasını mükellef ve eşinden almak zorundadır.
- Ortak Beyanname Testi: Bağımlı kişi eşi ile ortak hesaplarına doldurmak mecburiyetinde değildir.
- Hemşehrilik Testi: Bağımlı kişi Amerikan vatandaşı veya Amerika'da yerleşik başka bir ülke vatandaşı olmak.
- Aile üyesi veya yakınlık Testi: Bağımlı kişi mükellef veya eşi ile akraba olmak.

2.1.3.4. Vergi Kredileri

Amerikan gelir vergisi kanunlarında mükellefler lehine getirilen önemli düzenlemelerden bir tanesi de vergi kredileridir. Vergi kredisinin ne olduğunu anlayabilmenin en iyi yöntemi vergi indirimi ile karşılaştırılmasıdır. Vergi kredisi, daha önce ifade etmiş olduğumuz aşamalardan geçerek hesaplanan vergi borcu üzerinden direkt bir indirim şeklinde gerçekleştirilmez. Halbuki vergi indirimi, vergilendirilebilir gelir matrahı üzerinden hesaplanmaktadır.

Amerikan gelir vergisinin artan oranlı bir yapıya sahip olması nedeniyle vergi indirimleri yüksek gelir düzeyindeki mükellefler açısından daha büyük faydalar sağlamaktadırlar. Oysa vergi kredileri mükelleflerin gelir seviyeleri ile ilgili olmaksızın eşit düzeyde fayda sağlar.

2.1.3.4.1. Yaşlılar ve Sakatlar İçin Vergi Kredisi

Amerikan gelir vergisi kanunları yaşlılar ve sakatlar için vergi kredisi hakkı içermektedir. Bu krediden yararlanmak isteyen mükelleflerin en az 65 yaşında olmaları gerekmektedir. Ayrıca 65 yaşın altında tam veya kısmi maluliyet dolayısıyla emekli olmuş ve kamu veya özel işverenden emekli aylığı alan mükellefler de bu krediden yararlanma hakkına sahiptir.

2001 yılı için kredi miktarları;

- Bekarlar	-750\$
- Evli ve beraber yaşayanlar	- 1125\$

şeklindedir.

Yıllık düzeltilmiş brüt gelirleri belirli bir seviyenin üzerinde olan mükellefler bu krediden yararlanamazlar. 2001 yılı için bu seviyeler: Bekarlar için 17500, beraber yaşayan evliler için 25000 dolar olarak uygulanmaktadır (http://www.infoplease.com/ipa/A_0005938.html).

2.1.3.4.2. Çocuk Vergi Kredisi

Mükellefler, 1998 yılından itibaren bakmakla yükümlü oldukları çocuk sayısına göre de vergi kredisi hakkına sahip olmuşlardır. Bu kredi imkanından yararlanabilmek için gerekli şartlar şunlardır:

- Çocuk 17 yaşın altında olmalıdır.
- Çocuk ABD vatandaşı olmalıdır.
- Çocuk Bağımlı olmalıdır.

Maksimum kredi miktarı her bir çocuk için 500\$'dır. Ancak üç veya daha fazla çocuk sahibi olan mükellefler ilave çocuk vergi kredisi hakkına sahiptirler.

Mükelleflerin yıllık düzeltilmiş brüt gelir miktarları;

- Evliler (Beraber yaşayan)	-110000\$
- Evliler (Ayrı yaşayan)	-55000\$
- Bekarlar	-75000\$

Mükelleflerin geliri eşik seviyelerini aşarsa, bu seviyeleri aşan her 1000\$ için kredi miktarı 50\$ azaltılarak uygulanır.

2.1.3.4.3. Kazanılmış Gelir Kredisi

Belli bir seviyenin altında gelir elde eden mükellefler açısından söz konusudur. İade edilebilir olma özelliği taşıması nedeniyle çok büyük bir öneme sahiptir. Uygulamada “negatif gelir vergisi” etkisi göstermektedir (Whittenburg ve Altus-Buller, 1999, s.5-6).

2001 yılı için maksimum kazanılmış gelir kredisi miktarları;

- Çocuğu bulunmayan mükellefler	-353\$
- Tek yetişkin çocuklu mükellefler	-2353 \$
- İki veya daha fazla çocuklu mükellefler	- 3888 \$

Mükelleflerin yıllık düzeltilmiş brüt gelir miktarları belirli bir seviyenin üzerine çıkarsa kazanılmış gelir kredisi azaltılarak uygulanır. Bu seviyeler; çocuksuz aileler için 5800, çocuklu aileler için 12700 dolar şeklindedir.

Yıllık düzeltilmiş brüt gelir miktarlarının belirli düzeyleri aşması durumunda ise kazanılmış gelir kredisi sıfır olarak uygulanır. Yani uygulanamaz. Aşağıdaki tablo bu konuda bilgi vermektedir.

Ailenin durumu (statüsü)	<u>AGI</u>	<u>EİC</u>
Çocuk yok	10700\$	-0\$
Bir çocuk	27450\$	-0\$
İki veya fazla çocuk	51152\$	0\$

2.1.3.4.4. Çocuk ve Bağımlı Kişi Kredisi

Bu kredi mükelleflerin bakmakla yükümlü oldukları çocukları ve diğer bağımlılar için yapmış oldukları masrafları açısından uygulanmaktadır.

Bağımlı kişi tekse kredi miktarı 2400\$, iki veya daha fazla ise 4800\$ olarak uygulanır. Yıllık düzeltilmiş brüt gelirleri 10000 dolardan az olan mükellefler bağımlı kişiler için yapmış oldukları harcamaların %30'unu (yukarıda ifade edilen miktarları aşmamak kaydıyla) bu kredi yoluyla vergi borçlarından indirim konusu yapabilirler. 10000 \$'ı aşan her 2000 \$ için yararlanılacak kredi düzeyi %30'dan %1 oranında azaltılarak uygulanmaktadır. Ancak bu oran %20'den daha az olamaz.

<u>AGI</u>	<u>Uygulanabilir kredi(%)</u>
10000\$'a kadar	30
10001-12000	29
12001-14000	28
14001-16000	27
16001-18000	26
18001-20000	25
20001-22000	24
22001-24000	23
24001-26000	22
26001-28000	21
28000 ve yukarısı	20

Bu konuyu bir örnek yardımıyla ifade edelim.

Örnek: X ve Y evli ve beraber yaşamaktadırlar.

X'in yıllık AGI'sı -16000\$

Y'nin yıllık AGI'sı 8500\$ dır.

1 çocukları bulunmaktadır ve çocuk için yapılan yıllık masraf toplamı 4000 \$'dır.

Bu veriler ışığında bu ailenin yararlanabileceği kredi miktarını şöyle hesaplayabiliriz.

Toplam masraf	-4000 \$
Maksimum kredi düzeyi	-2400 \$ (tek çocuk)
Uygulanabilir kredi (%)	- 22
İndirim (kredi) miktarı	-528 \$

2.1.3.4.5. Eğitim Vergi Kredisi

İki farklı şekilde ve 1998 yılından beri uygulanmaktadır. Uygulama amacı, düşük ve orta gelir düzeyindeki ailelerin yüklenmiş oldukları eğitim masraflarına yardımcı olmaktır. Bu kredi, eğitim, seyahat, kitap, oda vs. gibi masrafları kapsamaktadır.

a. HOPE Kredisi

Miktarları; İlk 1000 dolar için %100, takip eden 1000 dolar için %50'dir.

Her bir öğrenci için katlandığı eğitim masrafı 1700 dolar ise bu kredi yoluyla indireceği miktar;

$$1000\$ \times \%100 = 1000$$

$$700\$ \times \%50 = 350$$

$$\text{Toplam} = 1350 \text{ dolardır.}$$

b. Hayat Boyu Öğrenim Kredisi

Yararlanılabilecek kredi miktarı; 5000 dolara kadar %20'dir. Kredi miktarı her bir öğrenci için yıllık maksimum 1000 \$'dır. 2003 yılından itibaren 5000 dolarlık düzey 10000\$'a yükseltilecektir.

Örneğin ailenin çocuk için katlanmış olduğu yıllık eğitim masrafı 1200 \$ ise hayat boyu öğrenim kredisi yoluyla indirim konusu yapabileceği miktar; $1200\$ \times \%20 = 240\$$ 'dır.

2.1.3.4.6. Yabancı Vergi Kredisi

Bu kredi mükelleflerin Amerika dışındaki ülkelere ödemiş oldukları vergiler açısından uygulanmaktadır. Kredi miktarı genellikle diğer ülkelere ödenen vergilere denktir. Ancak bazı sınırlamalar bulunmaktadır.

Kredi miktarı şu formüle göre belirlenmektedir:

Net yabancı gelir / Toplam Vergilendirilebilir Gelir (ABD) X Vergi Yükümlülüğü

Konuyu bir örnek yardımıyla ifade edelim.

Örnek: Z şahsı (mükellef)

Ülke	Gelirler(\$)	Vergi Oranı	Ödenen Vergi(\$)
K	20000	%15	3000
L	30000	%50	15000
Toplam = 18000			
Amerika'daki gelir			-80000\$
Kredi Öncesi Vergi Yükümlülüğü			-35000\$

Yukarıdaki veriler ışığında Z şahsının yararlanabileceği yabancı vergi kredisi miktarını şöyle hesaplayabiliriz:

Net yabancı gelir/Toplam vergilendirilebilir gelir(ABD) X Vergi Kredisi Öncesi ABD vergi Yükümlülüğü; $50000(30000+20000)/20000+30000+80000 \times 35000 = 13462 \$$ (Kredi miktarı)

Örnekte de görüldüğü gibi Amerika dışındaki ülkelerde (K L) ödenen vergi miktarının (18000\$) tamamı yabancı vergi kredisi yoluyla indirilememiştir. Ancak, 13462\$'lık kısım indirim konusu yapılabilmektedir.

2.1.3.4.7. İş Kredisi

Vergi kanunları mükellefler açısından iki iş kredisi sağlamaktadır.

a. İş fırsatı kredisi

İşsizler grubundan işçi çalıştırmaları için işverenlere verilen destektir. İlk yıl işçiye ödenen 6000 \$'lık ödemenin %40'lık kısmı indirilebilir.

b. Refah kredisi

Belirli kalite düzeyindeki işçilere verilen ücretler için uygulanmaktadır. İşçilere ilk yıl için ödenen ilk 10000\$'lık ücretin %35'i indirim konusu yapılabilir. Bu oran işçiliğin 2. yılında %50'ye yükseltilir.

2.1.3.4.8. Sakatlık Kredisi

2.1.3.4.9. Adaptasyon Kredisi

Kredi miktarı 5000 \$'dır. Mükellefin yıllık düzeltilmiş brüt gelir miktarı, 75000 \$ seviyesini aştığında bu miktar azaltılarak uygulanır ve 115000 \$ seviyesinde sifıra indirilir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda Amerikan Federal Gelir Vergisinin kabul etmiş olduğu gelir konusu ile ilgili olarak şu genel değerlendirme yapılabilir:

Amerikan gelir vergisinin temelleri 1900' lü yıllara kadar inmektedir. Federal Gelir Vergisi Kanunu (IRC)'nun kabul edildiği 1913 yılında verginin konusunu oluşturan gelir kavramının içeriği konusunda belirsizlikler bulunmaktaydı. Ancak bu belirsizlikler politikacılar ve özellikle Yüksek Mahkemenin (Supreme Court) yapmış olduğu çalışmalar sonucunda zamanla giderilerek gelir kavramına sağlam bir içerik kazandırılmıştır. Amerika uygulamasında gelir kavramına asıl içeriği kazandıran kurum Yüksek Mahkemedir. Hangi unsurların gelir şeklinde değerlendirilerek vergilendirileceği, hangilerinin de gelir olarak değerlendirilmeyeceği dolayısıyla vergilendirilmeyeceği konusunda nihai karar yetkisi bu mahkemeye aittir.

Günümüzde gelir vergisi açısından gelir kavramını en geniş şekilde kavrayan ülke olarak ABD kabul edilmektedir¹. Amerikan Federal Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden istisna edildiğine dair kanunda açık bir düzenleme bulunmayan bütün gelirler, hangi kaynaktan ve ne şekilde elde edilirse edilsin gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Yani herhangi bir gelirin vergilendirilmemesi için kanunda açıkça "istisna" şeklinde belirtilmiş olması gerekmektedir. Bu şekilde bir düzenlemenin bulunmadığı bütün gelirler gelir vergisi açısından gelir olarak kabul edilmektedir.

Federal Gelir Vergisi Kanununun yapısı bakımından bir değerlendirme yapılacak olursa ; açıkça bir tipleştirme yapıldığı sonucuna varılabilir. Kanun gelir kavramı

¹ Amerikan Federal Gelir Vergisi Kanununda yer alan gelir kavramının çok geniş bir kapsama sahip olduğu yönündeki genel görüşün aksini iddia edenler de bulunmaktadır. Larken ROSE "Vergilendirilebilir Gelir(Taxable Income)" adlı çalışmasında bu konudaki iddialarını şu şekilde dile getirmektedir: "Yaygın kamu ters yönde olmasına rağmen, bir çok Amerikalının geliri federal gelir vergisinin konusunu oluşturmamaktadır... Federal Gelir Vergisi Kanununun 61'inci bölümündeki (26 USC Sec.61) brüt gelir tanımında yer alan "hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın" ifadesinin anlamı söz konusu maddede 15 unsur halinde sıralanan bütün gelirler şeklinde anlaşılmaktadır. Oysa bu ifade tamamen kaynak(source) kelimesine dayanmaktadır. Hangi (whatever) kelimesi kaynak kelimesindeki anlamı bütün (all) kelimesinin anlamı kadar genişletmemektedir... Bölüm 61'de yer alan brüt gelir tanımının içeriği 1954'ten beri alt bölüm 861 (26 USC s. 861) ve takip eden bölümlerdeki düzenlemelere göre belirlenmektedir. Söz konusu düzenlemeler Bölüm 61'deki düzenlemeleri sınırlandırmaktadır.

konusunda oldukça esnek ve geniş bir tanım yapmış ve gelirin ortaya çıkabileceği bütün şekilleri bu tanım kapsamına almıştır. Söz konusu kapsam dışında tutulmak istenen gelir oluşumları istisnalar olarak kanunda belirtilmiştir.

29.07.1998 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun ile 193 sayılı GVK’nın 1’inci maddesinde yer alan gelir tanımı değiştirilerek Amerikan Federal Gelir Vergisi Kanununda yer alan gelir tanımına yaklaştırılmaya çalışılmıştır. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için 193 sayılı GVK’nın 2’nci maddesinde sıralanan gelir unsurlarından 7’ncisi “kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar” şeklinde değiştirilmiştir. 4369 sayılı Kanun ile 193 sayılı GVK’da gerçekleştirilen bu değişiklikler sonucunda gelirin kavranması konusunda bir anlayış ve yöntem değişikliğine gidilmiştir. Yapılan bu değişiklik ile çift saymalı pozitif liste usulü (gelir kaynaklarını ve istisnaları ayrı ayrı sayan usul) terk edilerek Amerika’da uygulanan negatif liste usulü (bütün gelir türlerini kapsama alıp varsa istisnaları sayan usul) uygulamasına geçilmiştir. Ancak 4369 sayılı Kanun ile benimsenen gelir tanımının içeriği konusunda bir takım belirsizlikler bulunmaktadır. Amerikan uygulamasında 1913 yılından günümüze kadar gelir kavramının taşıdığı belirsizlikler giderilerek sağlam bir içeriğin oluşturulduğu görülmektedir.

2.2. İngiltere’de Gelir Kavramı

İngiliz vergi yasalarında bir gelir tanımına yer verilmemiş, gelirin sedüller şeklinde sınıflandırılmasıyla yetinilmiştir. Söz konusu sınıflandırmaya temel teşkil eden unsurlar, karlar ve sermaye kazançlarıdır. Bu unsurlar İngiliz gelir vergisi sisteminde verginin konusunu oluşturmaktadır. Yapılan bu sınıflandırma 1803 Gelir Vergisi Kanununu temel olarak almaktadır.

İngiliz gelir vergisinde vergilendirilebilir gelir kavramının kapsamı oldukça geniş tutulmaktadır. Uygulamada açıkça vergi dışı bırakılmayan bütün gelirler vergilendirilebilir gelirin kapsamını oluşturmaktadır (Tanzi, 1969,s.17). Mükellefin yabancı ülkeler ile İngiltere içinden elde ettiği bütün gelirler gelir vergisinin konusuna girmektedir.

İngiliz vergi sisteminde vergilendirilen gelirler dört ana başlık altında toplanmıştır: A,D,E,F.D türü ayrıca kendi içinde altı alt türe ayrılmaktadır. B ve C tür gelirler ile D tür gelirlerin 4,7,8'inci alt türlerinin kaldırılmasından sonra kalan türlerin ve alt türlerin kapsadığı gelirler aşağıdaki şekildedir (Benlikol ve Müftüoğlu, 2000, s.102):

A grubu gelirler:	Gayrimenkul kiralari
D grubu gelirler:	
1'inci alt tür:	Ticari kazançlar
2'nci alt tür:	Serbest meslek kazançları
3'üncü alt tür:	Faizler
5'inci alt tür:	Yurt dışı kar payı, ticari veya diğer gelirler
7'nci alt tür:	Diğer kazançlar
E grubu gelirler:	Ücretler
F grubu gelirler:	İngiliz şirketlerinden sağlanan kar payları

İngiltere'de sedüler gelir vergisi sistemi hakim olduğundan her bir gelir grubu ve alt gelir grubu açısından kapsam, indirimler, tahakkuk esası ve ödeme tarihleri ayrı ayrı belirlenmiştir.

A grubu gelirler: İngiltere'de gayrimenkullerden elde edilen kira ve diğer gelirleri kapsamaktadır. Genel olarak arazi ve binalarla ilgilidir. Ancak yaygın olarak arazi sahipliğinden sağlanan gelir şeklinde anılır. Gelir yıllık olarak hesaplanır ve bu gelirden sigorta, tamir, bakım vs. gibi giderlerin indirimine izin verilir. Eşyalı kiralanmış binalar ile belli bir yere bağlı botlar ve karavanlar da bu grup içerisinde kabul edilmektedir.

D grubu gelirler: Bu gruptaki gelirler açısından mükellefin İngiltere'de ikamet etmesi önem taşımaktadır. Kira ve ücretler dışında kalan tüm kazançlar bu gruba dahildir.

I.	alt grup – ticari kazançları kapsamaktadır.
II.	Serbest meslek kazançlarını kapsamaktadır.
III.	Tevkifata tabi tutulmayan faiz gelirlerini kapsamaktadır. Bunlar:
a.	Ulusal Tasarruf Bankası Hesapları Faizi, İlk 70 paund vergiden istisnadır.
b.	%3 ½ Harp Tahvilleri
c.	Ulusal Tasarruf Siciline Kayıtlı Devlet Tahvilleri
d.	Özel alacaklar
IV.	alt grup. Yabancı servet ve tahvillerden alınan faizler
V.	Yabancı ülkelerdeki yatırımlardan elde edilen

	gelirlerdir. Ücret dışındaki tüm gelirler bu alt grup içerisinde.
VI.	A, C, E ve D grubu alt gruplarına girmeyen bütün gelirler bu alt gruba dahildir. Örneğin patent gelirleri.

E grubu gelirler: Ücret gelirlerini kapsamaktadır. Hizmet karşılığı olarak alınan nakdi ve aynı her türlü ödeme bu gruba girer. Vergi stopaj usulü ile alınır.

F grubu gelirler: İngiliz şirketlerinden alınan kar payı ve benzeri gelirleri kapsamaktadır.

İngiliz gelir vergisi sistemine göre vergilendirilebilir gelir kavramının kapsamını aşağıda sıralanan gelir unsurları oluşturmaktadır (<http://www.uktax.demon.co.uk>; Adam ve Frayne, 2001, s.2-3):

- emekli maaşı,
- geçersiz bakım indirimleri ve geçersiz ilave emekli aylıkları
- özel emekli aylığı,
- dulluk maaşı,
- bankalar tarafından sağlanan brüt faiz, yerel idare ve yapı kooperatiflerinden sağlanan faiz,
- ulusal tasarruf yatırımlarından sağlanan faiz,
- hisse senetlerinden ve yetkili kredi kuruluşlarından sağlanan kar payları,
- kredi kuruluşlarından sağlanan diğer gelirler,
- iş veya meslektan sağlanan gelirler,
- emlak gelirleri, sigorta poliçelerinden sağlanan vergilendirilebilir gelirler,
- ortak gelirlerden sağlanan paylar,

Bu açıklamalardan sonra İngiliz vergi sisteminde kişisel gelirin tanımlanmasını bir tablo yardımıyla gösterecek olursak aşağıdaki gibi ifade edebiliriz:

Tablo: İngiliz Vergi Sisteminde Gelirin Tanımlanma Tablosu

Kazanılmış Gayri Safi Gelirler	Gayri Safi Yatırım Geliri
- Emek gelirleri	- Yatırım geliri (D Sedülü)
- E sedülüne dahil diğer gelirler (emeklilik gelirleri vs.)	- Kira geliri (A sedülü)
- Karlar (Ticari K ve SMK) D-I D-II	- Vergisi kaynakta kesilen faiz geliri
- Yurtdışı emeklilik ve diğer gelirler (D-V)	- İngiliz şirketlerinden sağlanan kar payları
- Diğer gelirler(D-IV)	- Konut kooperatifinden sağlanan faiz gelirleri
(-) Eksi	(-) Eksi
- işçinin emeklilik ödemeleri	sedül A'ya göre indirilebilen masraflar
- işçilik masrafları	(bakım; sigorta, tamir vs.)
- kayıplar	
- sermaye (yatırım) indirimi	
- sermaye yardımı	
(=) Eşittir	(=) Eşittir
Toplam Kazanılmış Gelir	Toplam Yatırım Geliri
Toplam Gelir (Toplam Kazanılmış Gelir + Toplam Yatırım Geliri)	
	(-) Eksi
Toplam İndirimleri	
- Uygun faiz ödemeleri	
- Emekli ikramiyeleri	
- Nafakalar	
- Bakım ödemeleri	
- Diğer yıllık ödemeler	
	(=) Eşittir
Toplam Net Gelir	
	(-) Eksi
Kişisel İndirimler	
	(=) Eşittir
Vergilendirilebilir Gelir	

Kaynak: Inland Revenue Statistics, 1980. s.92.

2.3. Almanya'da Gelir Kavramı

Almanya'da vergilendirilebilir gelir yedi unsurdan oluşmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir (<http://www.horwarth.de/htmlpage/taxation/indi.htm#18>):

1. Tarım ve orman gelirleri
2. Sanayi ve ticaret gelirleri
3. Serbest meslek gelirleri
4. Ücret gelirleri
5. Yatırım gelirleri
6. Kira ve benzeri gelirler
7. Diğer gelirler (belirli sermaye kazançları, emekli maaşları)

2.4. Hollanda'da Gelir Kavramı

01 Ocak 2001 tarihinden itibaren vergilendirilebilir gelir üç ayrı kategoride değerlendirilmektedir (http://www.minfin.nl/default.asp?CMS_ITEM=MFCR371331580708211D5BFFF00104B3FBE32):

Kategori 1: Emek ve evde (öztüketim) sağlanan gelirler. Aşağıda ifade edilen gelirler bu kategoride değerlendirilmektedirler.

-	emekten sağlanan gelirler (işçilik gelirleri), nakit veya ayni,
-	diğer faaliyetlerden sağlanan gelirler,
-	periyodik ödemeler şeklinde sağlanan gelirler,
-	evden sağlanan gelirler (kişinin kendi evinde oturması),
(-) Eksi	
-	gelir sağlama masrafları (indirim) –herkese uygulanır-,
-	gelir sağlamak için negatif masraflar,
-	negatif kişisel indirim,
-	çocuk bakım masrafları,
-	kişisel indirim (sadece yerleşikler için)

Kategori 2: Gerçek hak sahipliğinden sağlanan gelirler.

- şirketlerden sürekli şekilde sağlanan faiz geliri,

- sermaye kayıp ve kazançları

Kategori 3: Tasarruf ve yatırımlardan sağlanan gelirler. Bu kategoriye giren gelirler aşağıdaki gelirlerden oluşmaktadır:

- Banka ve tasarruf sahiplerinden sağlanan gelirler,
- İkinci bir ev sahipliğinden sağlanan gelirler,
- Hisse senetleri ve diğer pay senetlerinden sağlanan gelirler.

Hollanda'da yerleşik olanlar ve olmayanlar yukarıda belirtilen kategorilerden dünya genelinde elde etmiş oldukları para ve para ile temsil edilebilen bütün gelirler üzerinden gelir vergisine tabi tutulurlar.

2.5. Fransa'da Gelir Kavramı

Fransız vergi sisteminde vergiye tabi gelir konusunda bir tanımlama yapılmamıştır. Ancak, gelir unsurlara ayrılarak tespit edilmeye çalışılmıştır. Gelir unsurları aşağıdaki gibidir (Tanzi, 1969, s.7; Benlikol ve Müftüoğlu, 2000, s.47):

1. Ücret, maaş, emekli maaşı, ömür boyu gelir,
2. Tarım kazançları,
3. Ticari ve sınai kazançlar,
4. Ticari olmayan kazançlar (serbest meslek kazancı ve diğer gelir unsurlarına girmeyen gelirler bu kategoride toplanmıştır)
5. Menkul sermaye iratları,
6. Gayrimenkul sermaye iratları,
7. Şirket yönetici gelirleri

2.6. İtalya'da Gelir Kavramı

İtalyan vergi sisteminde de vergilendirilebilir gelire ilişkin bir tanımlama yapılmamıştır. Gelir, Fransa'da olduğu gibi unsurlar şeklinde ifade edilmiştir. Gelirin unsurları aşağıdaki gibidir (Benlikol ve Müftüoğlu, 2000, s.53):

1. Gayrimenkul gelirleri,
2. Menkul gelirleri,
3. Ücret gelirleri,

4. Serbest meslek kazançları,
5. Ticari kazançlar,
6. İştirak kazançları,
7. Diğer gelirler

2.7. İspanya'da Gelir Kavramı

İspanya vergi sistemine göre vergiye tabi kazanç ve iratlar aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır (Benlikol ve Müftüoğlu, 2000, s.58):

1. Ücret gelirleri,
2. Gayrimenkul sermaye iratları,
3. Mesleki ve sınai faaliyet gelirleri,
4. Değer artış ve azalışları (iki yıldan önce sahip olunan mal ve hakların satışından sağlanan değer artış kazançları vergi dışıdır)

2.8. Portekiz'de Gelir Kavramı

Portekiz vergi sistemi açısından vergilendirilebilir gelir dokuz unsura ayrılmaktadır (Maliye Bakanlığı, 1998, s.163):

1. Ücret gelirleri (- İşverene tabi ücret gelirleri, - Kendi kendine ücret gelirleri),
2. Serbest meslek kazançları,
3. Ticari ve sınai teşebbüs gelirleri,
4. Tarımsal teşebbüs gelirleri,
5. Sermaye kazançları,
6. Gayrimenkul gelirleri,
7. Yatırım gelirleri,
8. Emeklilik gelirleri,
9. Diğer gelirler (Piyango ve oyun kazançları vs.)

2.9. Belçika'da Gelir Kavramı

Belçika vergi sistemi açısından dört çeşit gelir söz konusudur (Benlikol ve Müftüoğlu, 2000, s.79):

- 1) Gayrimenkul gelirleri,
- 2) Menkul gelirleri,
- 3) Mesleki gelirler (Ücret, maaş, emekli maaşı, sigorta gelirleri, primler, kar payı, huzur hakkı vs. gibi adlar altında elde edilen tüm ödemeleri kapsar. Mesleki bir faaliyet çerçevesinde bağımlı veya bağımsız olarak yapılan işler sonucu elde edilen menfaatler de bu gruba dahildir),
- 4) Diğer gelirler (Arızı spekülasyon gelirleri, bilim ve sanat adamlarına yapılan ödemeler, gayrimenkul değer artışları, Belçika şirketlerine ait hisselerin değer artışları, yardımlar vs. den oluşur).

2.10. Yunanistan'da Gelir Kavramı

Vergilendirilebilir gelir yedi unsur çerçevesinde ele alınmaktadır (Maliye Bakanlığı, 1998, s.164). Bu unsurlar aşağıda sıralanmıştır.

- 1) Menkul gelirleri,
- 2) Gayrimenkul gelirleri,
- 3) Ticari kazançlar,
- 4) Zirai kazançlar,
- 5) Ücretler,
- 6) Serbest meslek kazançları,
- 7) Diğer gelirler

2.11. Lüksemburg'da Gelir Kavramı

Lüksemburg vergi sisteminde gelir sekiz ayrı unsura ayrılarak tespit edilmeye çalışılmıştır (Maliye Bakanlığı, 1998, s.164). Bu unsurlar aşağıdaki gibidir:

- 1) Ticari kazançlar,
- 2) Zirai ve orman kazançları,

- 3) Serbest meslek kazançları,
- 4) Ücretler,
- 5) Emeklilik gelirleri,
- 6) Sermaye gelirleri,
- 7) Kira ve leasing gelirleri,
- 8) Çeşitli gelirler (arazi kazançlar ve değer artış kazançları)

2.12. Avusturya'da Gelir Kavramı

Gelir, aşağıdaki unsurlar şeklinde sayılmıştır (Maliye Bakanlığı, 1998, s.166):

- 1) Tarım ve ormancılık gelirleri,
- 2) Serbest meslek gelirleri,
- 3) Ticari kazançlar,
- 4) Ücretler,
- 5) Menkul sermaye iradı,
- 6) Gayrimenkul sermaye iratları,
- 7) Diğer gelirler

2.13. Macaristan'da Gelir Kavramı

Gelir, aşağıdaki unsurlar şeklinde sayılmıştır (Maliye Bakanlığı, 1998, s.167):

- 1) Serbest meslek kazançları
- 2) Ücretler,
- 3) Menkul sermaye iradı,
- 4) Gayrimenkul sermaye iratları,
- 5) Diğer gelirler

2.14. Şili'de Gelir Kavramı

Vergilendirilebilir gelir iki temel kategoriye ayrılarak kapsanmaya çalışılmıştır (<http://209.41.108.131/guides/chile/ch13.htm>):

Birinci Kategori: Gayrimenkul gelirleri, tarım gelirleri, yatırım gelirleri, sanayi gelirleri, ticari gelirler, madencilik gelirleri, sigortacılık gelirleri, bankacılık

gelirleri, finansal kuruluşlardan sağlanan gelirler ve genel olarak ikinci kategori içerisinde değerlendirilmeyen gelir unsurları bu kategori içerisinde değerlendirilmiştir.

İkinci kategori: Ücretler, maaşlar ve kişisel hizmet sonucu sağlanan bütün gelirler bu kategoride değerlendirilmektedir.

2.15. Slovenya'da Gelir Kavramı

Vergilendirilebilir gelir aşağıdaki unsurlar şeklinde sıralanmıştır
(<http://www.gzs.si/eng/busenv/finance62.htm>):

- Kazanılmış gelirler,
- Sermaye kazançları,
- Gayrimenkul gelirleri,
- Menkul gelirler,
- Zirai kazançlar,
- Ticari gelirler

2.16. Kanada'da Gelir Kavramı

Kanada'da vergilendirilebilir gelir genel olarak şu dört unsurdan oluşmaktadır
(<http://www.legalline.ca/tax/170.html>):

- emek gelirleri (ücret maaş ve işveren tarafından verilen hediyeler),
- ticari gelirler (mesleki gelirler, ticari gelirler ve bazı kira gelirleri),
- yatırım gelirleri (faiz ve kar payı),
- sermaye kazançları

2.17. Japonya'da Gelir Kavramı

Japonya'da vergilendirilebilir gelir aşağıdaki kategorilerden oluşmaktadır.

- Faiz gelirleri:
- mevduatlardan sağlanan gelirler
- hazine bonolarından sağlanan gelirler
- borç senetlerinden sağlanan gelirler
- şirket ortaklarından sağlanan gelirler
Kar payı gelirleri:
- Şirketlerden (hisselerinden) sağlanan
- Yatırım ortaklıklarından sağlanan

- Emlak kira gelirleri
- Ticari gelirler
- Emek gelirleri: Ücret, maaş, ikramiye ve her türlü nitelikteki diğer alımlar
- Emeklilik gelirleri
- Odun gelirleri: Satın alındığı tarihten itibaren 5 yıl içinde satılırsa
- Sermaye kazançları
- Sıradışı gelirler: Süreklilik arz etmeyen gelirler (hediye, piyango vs.) bu kategoride değerlendirilir.
- Diğer gelirler: Yukarıdaki kategorilerden hiç birine girmeyen gelirler bu kategoride değerlendirilmektedir

Kaynak: <http://www.ccic-net.or.jp/~business/indi.htm>

2.18. İskandinav Ülkelerinde Gelir Kavramı

1980'lerin sonları ve 1990'ların başlarında İsveç, Finlandiya, Norveç ikili gelir vergisi sistemi uygulamasına geçmişlerdir. Bu sistem daha sonraları Avusturya ve Belçika gibi ülkelerde de uygulanmıştır. İkili gelir vergisi sisteminin esasını, emek ve sermaye gelirlerinin farklı vergilendirilmeleri teşkil etmektedir. Bu sistemde mükellefin elde etmiş olduğu gelirler emek ve sermaye gelirleri şeklinde iki genel kategoriye ayrılmaktadır. Bu kategorilerden emek gelirleri artan oranlı bir tarifeye göre, sermaye gelirleri ise sabit ve düşük oranlı bir tarifeye göre vergilendirilmektedir (Sorensen, 2001, s.1). Global gelir vergisi sisteminde ise mükellefin elde etmiş olduğu bütün gelirleri toplanarak tek ve bir tarifeye göre vergilendirilmektedir. İkili gelir vergisi sisteminde gelirin emek ve sermaye gelirleri şeklinde bir ayırma tabi tutulmasındaki temel amaç sermayenin ülke dışına çıkışını önleyerek yurtiçinde değerlendirilmesini sağlamaktır (Shibata, 2001, s.7).

Aşağıda ikili gelir vergisi sistemini uygulayan ülkelerde gelir kavramının nasıl ele alındığı incelenecektir.

2.18.1. İsveç'te Gelir Kavramı

İsveç gelir gruplarının sayısını az tutmakla birlikte bu gruplara giren gelir unsurlarının kapsamını geniş tutarak net artış teorisindeki gelir tanımına yaklaşan ülkelere örnek teşkil eden bir ülkedir. İsveç'te vergiye tabi gelir tanımlanmamıştır. Prensip olarak dünya genelinden elde edilen bütün gelirler istisna edilmedikçe vergiye tabi gelir kapsamındadır.

İsveç gelir vergisi sisteminde gelir temel üç kategoriye ayrılmaktadır (http://www.baseregion.com/incentives_and_cost/corporate_tax/default.asp):

1.Emek gelirleri

Emek sahibinin işi dolayısıyla sağlamış olduğu bütün alımlar; ücret, maaş, emekli aylıkları, yemek yardımları, seyahat desteklemeleri, işveren tarafından tahsis edilen araba vs. bu kategori içerisinde değerlendirilmektedir.

2.Sermaye kazançları

Kar payları, faizler, hisse senetlerinin satışından sağlanan gelirler, emlak gelirleri, bu kategori içerisinde değerlendirilmektedir.

3.Ticari kazançlar

Ticari faaliyetlerden sağlanan bütün kazançlar bu kategori içerisinde değerlendirilmektedir.

2.18.2. Filandiya'da Gelir Kavramı

Finlandiya gelir vergisi sisteminde herhangi bir gelir tanımlaması mevcut değildir. Dünya genelinden sağlanan para ve para ile temsil edilebilen bütün gelirler vergilendirilebilir gelir kapsamında değerlendirilmektedir. Finlandiya uygulamasında gelirler iki kategoride değerlendirilmektedir:

1.Sermaye gelirleri

Bu kategori içerisinde şu gelirler bulunmaktadır:

- Değer artış kazançları,
- Faiz gelirleri,
- Temettü gelirleri,
- Kira gelirleri,
- Yaşam sigortası gelirleri,
- Ticari kazançlar,

- Ortaklık payları,

2.Kazanılan gelirler(Emek gelirleri)

Ücretler ve emekli aylıkları başta olmak üzere sermaye gelirleri kategorisi dışında kalan bütün gelirler bu kategori içerisinde değerlendirilir.

2.18.3. Norveç'te Gelir Kavramı

Norveç gelir vergisi sisteminde iki farklı gelir kavramı bulunmaktadır(<http://odin.dep.no/fin/engelsk/p4500279/p4500281/006041-990057/index-dok000-b-h-a.html>):

1.Genel gelir: Net gelir vergisi matrahıdır ve mükelleflerin elde etmiş oldukları bütün gelirleri toplamından oluşur. Emek, sermaye ve ticaretten sağlanan her türlü gelirler genel gelir kapsamında değerlendirilir. Söz konusu gelirin toplamından vergi muafiyetleri ve indirimlerin gerçekleştirilmesine izin verilmektedir. Bu muafiyet ve indirimlerden bazıları şöyle sıralanabilir: Borç faiz ödemeleri, emek ve ticaret gelirlerine sağlanan temel vergi indirimleri.

2.Kişisel gelir: Brüt gelir vergisi matrahıdır ve emek gelirleri ile emeklilik gelirlerinin toplamından oluşmaktadır. Emek gelirleri terimi ücretlerin, serbest çalışma gelirlerinin ve işveren tarafından para dışında sağlanan diğer menfaatlerin toplamını ifade etmektedir. Genel olarak işveren tarafından işçiye sağlanan bütün menfaatler kişisel gelir kavramı içinde değerlendirilir.

Değişik ülke uygulamalarından görüldüğü gibi geliri kavramada iki farklı yaklaşım bulunmaktadır. Birinci yaklaşımda gelir kavramına ilişkin bir tanım verilmemekte ve kanunun istisna şeklinde saymadığı her şey bu kavram içerisinde değerlendirilmektedir. Söz konusu yaklaşım ABD' de uygulamasını bulmaktadır. İkinci yaklaşımda ise gelir kavramına ilişkin bir tanım genellikle verilmemekle beraber gelir şeklinde düşünülen kazanımlar kanunda unsurlar halinde açıkça belirtilmektedir. ABD dışındaki tüm ülkelerde gelir bu yaklaşıma göre tespit edilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan görüldüğü gibi gelir kavramını belirlemede ülkeler arasında çok büyük farklılıklar bulunmamaktadır. Buna rağmen bir ülke tarafından vergilendirilen bir gelir diğerleri tarafından vergi dışı bırakılabilmektedir. Ülkeler gelir kavramını belirlerken genellikle şu unsurlardan sağlanan gelirleri bu dikkate almaktadır:

- 1- Emek gelirleri (bağımlı ve bağımsız emek),
- 2- Ticaret gelirleri,
- 3- Menkul ve gayrimenkul gelirleri,
- 4- Tarım ve orman gelirleri,
- 5- Emeklilik gelirleri,
- 6- Diğer gelirler (sermaye kazançları, piyango ikramiyeleri vs.)



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GELİR KAVRAMININ DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİ AÇISINDAN GELİR KAVRAMININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergilendirmeye esas alınacak gelirin ne olması gerektiği konusunda bütün kazanç ve iratları ayrıntılı bir şekilde ifade edebilecek bir tanımın yapılamaması, hatta imkansızlığı, ülkeleri genel nitelikte tanımlar yapmaya ve gelirleri unsurlar itibariyle belirlemeye mecbur bırakmıştır (Kütükçü, 1993, s.13).

Türkiye’de GVK’nın uygulamaya konulduğu 1950 yılından günümüze kadar vergi hukuku açısından gelir kavramı belirlenirken yukarıda ifade edilen durum geçerli olmuştur. Gerek kabul edilen ilk kanun olan 5421 sayılı GVK, gerekse bu kanunun uygulamasını sona erdiren 193 sayılı GVK’da gelir kavramına ilişkin genel bir tanım verilerek, geliri oluşturan kazanç ve iratlar bu tanım paralelinde, unsurlar itibariyle sıralanmıştır. Böylelikle gerçek kişilerin elde edebilecekleri bütün gelirlerin kavranması ve vergilendirilmesi amaçlanmıştır.

3.1.1. 5421 Sayılı GVK’ya Göre Vergilendirilebilir Gelir Kavramı

Türkiye’nin modern anlamda uygulamaya koyduğu ilk Gelir Vergisi Kanunu olan 5421 sayılı GVK’da gelir, “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımda geçen kazanç kavramı yalnız emekle sermayenin birleşmesinden elde edilen hasılatı, irat kavramı ise, menkul ve gayrimenkullerden elde edilen hasılatı ifade etmektedir.

Görüldüğü gibi 5421 sayılı GVK, yapmış olduğu gelir tanımında gelirin kapsamını oldukça geniş tutmuş ve elde edilebilecek olan bütün gelir çeşitlerini kavramaya özen göstermiştir. 5421 sayılı GVK bu tanıma paralel olarak gelir kavramını unsurlar itibariyle de ifade etmiştir. Buna göre gelirin unsurları şunlardan oluşmaktadır:

1. Ticari kazançlar
2. Ücretler
3. Serbest meslek kazançları
4. Gayrimenkul sermaye iratları
5. Menkul sermaye iratları
6. Sair kazanç ve iratlar

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda 5421 sayılı GVK'daki gelir tanımı ve geliri oluşturan unsurlar birlikte değerlendirildiğinde göze çarpan en büyük eksiklik tarımsal faaliyetlerden elde edilen gelirin gelir kapsamının dışında tutulmasıdır. Türk toplumunun çok büyük bir kısmının tarım sektöründe çalışıyor olması ve çok partili hayata geçilmesiyle bu kesimin oluşturduğu baskı sonucu böyle bir uygulamaya gidilmiştir. Ancak gelirin çok büyük bir kısmının sağlandığı tarım sektörünün vergilendirilmemesi çok büyük bir kaynak kaybı doğurmuştur (Bulutoğlu, 1978, s.111).

31.12.1960 tarihinde kabul edilen 193 sayılı GVK ile 5421 sayılı GVK uygulamadan kaldırılmıştır.

3.1.2. 193 Sayılı GVK'ya Göre Vergilendirilebilir Gelir Kavramı

Halen yürürlükte bulunan 193 sayılı GVK'ya göre, iki farklı gelir tanımı vardır. Bunlardan biri, 29.07.1998 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun'la düzenlenmiş olan; ancak, uygulaması 14.08.1999 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 4444 sayılı Kanun ile 2002 yılı sonuna kadar ertelenmiş olan gelir tanımıdır. Diğerisi ise, 14.08.1999 tarihli resmi gazetede yayımlanmış olan 4444 sayılı Kanunla getirilmiş olan ve sadece 1999-2002 dönemindeki kazançlar için uygulanması öngörülen geçici gelir tanımıdır.

14.08.1999 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4444 sayılı GVK'ya eklenen geçici 5'inci madde hükmüyle gelir tanımı (ve buna paralel olarak gelir unsurları) değiştirilmiştir. Gerçekleştirilen bu düzenleme ile 1960 yılından 4369 sayılı Kanun ile değiştirilene kadar uygulanan gelir tanımı ve unsurlarının uygulama süresi belli

bir süre ile (2002 yılı sonuna kadar) uzatılmıştır. Yani 4369 sayılı Kanun öncesi döneme dönüş yapılmıştır.

3.1.2.1. 4369 Sayılı Kanun Öncesi Gelir Kavramı

193 sayılı GVK'nın 1'inci maddesinde gelir kavramı ile ilgili olarak şu tanıma yer verilmektedir: "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." 193 Sayılı GVK'nın 1'inci maddesinde yer alan (ve 4444 sayılı kanun ile uygulanmasına 1999-2002 dönemi gelirleri için de devam edilen) bu tanım tek başına (2'nci maddeden bağımsız olarak) ele alındığında GVK'nın geliri en geniş biçimde kavradığı ve hiçbir geliri unsurunun kapsam dışı bırakılmadığı sonucuna varılmaktadır. Çünkü, söz konusu tanımın kapsamına almadığı herhangi bir gelir çeşidi bulunmamaktadır. Bu nedenle 1'inci madde hükmüne göre yapılacak değerlendirmede GVK'nın geliri kavramında net artış teorisini benimsediği söylenebilir.

Ancak belirtmek gerekir ki, modern anlamda bir gelir vergisinin uygulanmaya başlandığı 1950 yılından günümüze kadar GVK açısından gelirin tespitinde 1'inci madde hükmünden ziyade 2'nci madde hükmü belirleyici olmuştur (Aykutlu, 1998, s.51).

193 sayılı GVK'nın 4444 sayılı kanun ile değiştirilen 2'nci maddesinde geliri oluşturan kazanç ve iratlar gelir unsurları olarak aşağıdaki gibi sayılmıştır.

1. Ticari kazançlar,
2. Zirai kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Sair kazanç ve iratlar.

Bu gelir unsurları, kendi başlıkları altında, kanunun ilgili maddelerinde tanımlanmış ve belirlenmiştir.

2'nci madde hükmü referans alınarak yapılacak bir değerlendirmede geliri kavramada belirli bir değişimin ortaya çıktığı; net artış teorisinin yerini bir yerde kaynak teorisine bıraktığı görülmektedir. Çünkü, 2'nci maddede sıralanan unsurlardan sağlanan gelirler kaynak teorisinin geliri kavramada benimsediği; “belirli bir kaynaktan (emek, sermaye, toprak, müteşebbis) sürekli olarak sağlanma” kriterine uygunluk arz etmektedir. 7'nci unsur olan, sair kazanç ve iratlarda ise gelir, bu unsuru oluşturan gelirler devamlılık arz etmediklerinden net artış teorisine uygun olarak kavranmaktadır.

Bu değerlendirmeler doğrultusunda 193 sayılı GVK'da gelir kavramının tespitine ilişkin olarak, esas itibariyle dar anlamalı bir gelir kavramının temel alındığı (ilk 6 unsur) ancak bazı alanlar ve durumlar için buna geniş anlamalı gelir kavramının da (7'nci unsur) sınırlı bir şekilde eklendiği söylenebilir.

Geniş anlamda gelir kavramına dayanmanın uygulamada çıkaracağı güçlükler ve toplumun çeşitli kesimlerinin tepkisini içeren nitelikleri vergilemede dar anlamalı bir gelir kavramının tercihine yol açmıştır. Diğer taraftan, dar anlamda gelir kavramına sıkı sıkıya bağlı bir uygulama ise, bazı önemli gelir kategorilerinin toplumun adalet anlayışına aşırı ters düşer biçimde vergileme dışı kalmasına yol açacağından geniş kapsamlı gelir kavramından bazı unsurlar “sair kazanç ve iratlar” gibi başlıklar altında vergilenecek bu haksızlıklar kısmi de olsa giderilmeye çalışılmıştır (Uluatam ve Methibay, 1999, s.252).

193 sayılı GVK'nın gelir kavramının tanımlandığı 1 ve unsurlarının sayıldığı 2'nci maddeleri dikkate alındığında, Türk Gelir Vergisi Sisteminin geliri kavramada; bütün gelir türlerini kapsamına alıp, varsa istisnaları sayma (yani negatif liste) yöntemi yerine gelir kaynaklarını sayan ve üstüne istisnaları ekleyen (yani çift saymalı pozitif liste usulü) bir yöntem izlediği sonucuna varılabilir (Oyan, 1999, s.2).

Buna göre herhangi bir ekonomik varlığın GVK açısından gelir kabul edilip vergilendirilebilmesi için, kanunda bu yönde açıkça bir düzenlemenin bulunması gerekmektedir. Yani;

1. Kanunun 1'inci maddesindeki gelir tanımının kapsamına girmesi, yani genel niteliği itibariyle gelir olması,

2. Kanun kapsamında vergilendirilen kazanç ve iratlardan birine tekabül etmesi, gerekmektedir.

Bu şartları sağlamayan ekonomik değerler GVK açısından vergilendirilebilir gelir olarak kabul edilmeyecekler ve dolayısıyla bu kanun hükümlerine göre vergilendirilmeyeceklerdir.

Buradan hareketle, herhangi bir ekonomik varlığın GVK'nın 1'inci maddesinde belirtilen gelir tanımı kapsamında olması onun GVK'ya göre gelir olarak değerlendirilmesi için gerekli olmasına rağmen yeterli değildir. Ayrıca 2'nci maddede sıralanan gelir unsurlarından herhangi birine de tekabül etmesi gerekmektedir¹. Herhangi bir ekonomik değer GVK açısından gelir olarak kabul edilmesi için genel olarak 1'inci maddedeki gelir tanımına girmesi ve ayrıca da 2'nci maddede sıralanan gelir unsurlarından birine dahil olması şeklindeki zorunluluk, hem vergi idaresi hem de yargı organları açısından bağlayıcılık ifade etmektedir. Ancak bu şekildeki bir uygulama GVK'ya tabi gelir kavramı açısından sınırlandırıcı bazı etkiler de taşımaktadır.

Aslında 2'nci maddede sayılan gelir unsurlarından "sair kazanç ve iratlar" ilk bakışta önceki 6 madde içerisine dahil edilemeyen gelir gruplarının bu madde içerisinde vergilendirileceği izlenimini veriyorsa da kanunda sair kazanç ve iratların ayrı ayrı sayılmış olması gelir kavramına asıl sınırlandırmayı getiren unsur olmuştur. Diğer bir deyişle, ilk 6 madde girmeyen bir gelir unsurunun vergilendirilebilmesi ancak, söz konusu unsurun sair kazanç ve iratları düzenleyen madde içinde belirtilmiş olmasına bağlıdır. Bu durum geniş anlamda gelir kavramına dahil olan bazı gelir unsurlarının vergilendirilmemesi sonucunu doğurmaktadır. Buna göre yalnızca el değiştirmeden ibaret olan transfer niteliğindeki intikaller (miras, bağış, kumar, bahis, piyango ikramiyeleri vb) vergiye tabi gelir kavramına girmemektedir (MB, 1998, s.154).

¹ Gelir unsurları itibariyle gelir vergisi uygulaması bakımından "öncelik ilkesi" olarak ifade edilebilecek bir uygulama düzeni vardır (Şanver, 1972, s.3). Bu ilkeye göre, herhangi herhangi bir faaliyetten sağlanan gelirin hangi gelir unsuru içerisinde vergilendirilmesi gerekeceği konusundaki karar, 7 gelir unsurunun yasal olarak sıralanmış biçimi içerisinde tespit edilecektir. Başka bir ifadeyle sağlanan gelirin önce ticari kazançlar kapsamına girip girmediğine bakılacak, girmiyorsa zirai kazanç olup olmadığı değilse sırayla ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve sair kazanç ve iratlar kapsamına girip girmediğine bakılacaktır. Eğer hiç birine girmiyorsa vergilendirilmeyecektir.

Burada sözü edilen vergi dışı bırakılmış gelirler, yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, vergiden muaf tutulmuş kişilerle ya da istisna tutulmuş gelirlerle veya indirimlerle ilişkili değildir. Muafiyet, istisna, indirim uygulamalarında, kişi veya konu verginin kapsamında olup vergi dışı bırakılmış değildir. Ancak vergilendirilmesi gereken kişi ya da konudan çeşitli ekonomik, sosyal kültürel veya mali nedenlerle verginin kısmen veya tamamen alınmaması söz konusudur. Oysa, burada vergi dışı bırakılmış gelirlerden kasıt, 7 gelir unsurunun kapsamına girmeyen ve bu nedenle GVK ile vergi açısından ilişkisi bulunmayan kazanç ve iratlardır (Akdoğan, 1991, s.20).

Herhangi bir gelirin vergilendirilebilmesi için kanunda bu yönde açık bir düzenlemenin bulunması zorunluluğu ekonomik gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan yeni gelir unsurlarının hiç vergilendirilememesine yada geç vergilendirilmesi gibi bir takım problemlere neden olmaktadır.

Günümüzde özellikle gelişen teknolojiye paralel olarak, GVK'da gelir olarak değerlendirilmeyen yeni gelir çeşitleri ortaya çıkmaktadır. Bunların GVK kapsamında vergilendirilebilmesi için kanuni düzenlemeler yapılması mecburiyeti bulunmaktadır. Bu konuya ilişkin düzenlemenin yer aldığı Anayasamızın 73'üncü maddesine göre, vergiler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Ancak takdir edilmelidir ki, kanuni düzenlemeler zaman almakta veya hiç gerçekleşmemektedir. Dolayısıyla vergiye tabi gelir kavramı içerisinde değerlendirilmesi gereken yeni gelir çeşitleri vergilendirilmemekte yahut geç vergilendirilmektedir.

Uygulamada bulunan gelir kavramına ilişkin başka bir sınırlandırmada ise, şu şekilde getirilmektedir: Kazai içtihatlarla göre bir gelirin vergiye tabi tutulabilmesi için kanundaki yedi gelir unsurundan birine girmesinin yanında ferdin sosyal hasılanın oluşumuna katkısı karşılığında elde edilmiş olması da gerekmektedir. Özellikle 1980 öncesi uygulamalarında bankaların mevduat sahiplerine faize ilave olarak verdikleri ikramiyelerin gelir vergisine tabi tutulamayacağı Danıştay'ca içtihat edilmiştir. Buna göre, menkul sermaye iratlarına tabi olarak doğmuş dolayısıyla menkul sermaye iradı sayılabilecek unsurlar olan banka ikramiyeleri sosyal hasılaya dahil olmamaları nedeniyle gelir sayılmamışlardır (Özbalcı, 1998, s.67).

Uygulamada bulunan düzenlemenin yarattığı sorunlardan biri de vergiye tabi olması gerektiği halde, beyan dışı bırakılan kazanç ve iratların vergiye tabi olmadığı ileri sürülen gelirlerden (kumar, piyango ikramiyeleri, buluntu paralar vb.) kaynaklandığı yolundaki gerekçelerle mükelleflerin tarhiyattan kaçınabilmeleridir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi GVK vergiye tabi gelir kavramının kapsamını belirlemede ağırlıklı olarak **kaynak teorisini**, bazı durumlar için ise ilave olarak **net artış teorisini benimsemekte**, yani karma bir sistem uygulamaktadır. Durum böyle olmasına rağmen, her iki teori açısından da vergiye tabi gelir kapsamında kabul edilen **öztüketim** GVK tarafından ağırlıklı olarak vergi dışı bırakılmaktadır. Bu durumun en önemli, belki de tek nedeni **öztüketimin** parasal karşılığının belirlenmesinde karşılaşılan güçlüklerdir.

GVK'da gelir, para ve para ile değerlendirilebilen mal olarak kabul edilmiştir. Örneğin bir üreticinin kendi ürettiği bir malın bir kısmını kendisinin tüketmesi, bunu değeri oranında gelir sayılmaktadır. Buna karşılık bir kimsenin kendi evinde oturmasından veya bahçe ürünlerini kendisinin tüketmesinden doğan faydalar gelir olarak addedilmemektedir. Bu çerçevede içerisinde GVK prensip itibarıyla sosyal hasılaya katılmayan bir kısım değerleri ve bunlar arasında piyango ve kumar kazançlarını bir hizmete dayanmayan tazminatları öztüketim ve benzerlerini vergiye tabi gelir olarak saymamaktadır. Sonuç olarak GVK esas itibarıyla üretime dayanan değerleri gelir olarak saymaktadır.

3.1.2.2. 4369 Sayılı Kanun Sonrası (Yeni) Gelir Kavramı

Bazı vergi kanunlarında bir kısım değişiklikler öngören 4369 Sayılı Kanun 29.07.1998 tarih ve 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir².

Gerek hazırlanışı gerekse yasalaşması aşamasında kamuoyunun gündemini uzun bir süre işgal eden kanunun en önemli –ona reform özelliği kazandıran- hükümlerinden bir

² Bu kanunun bir takım hükümlerinin uygulaması 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4444 Sayılı Kanun ile 2002 yılı sonuna kadar ertelenmiştir.

tanisi 24'üncü maddede yer almaktadır. Söz konusu madde 193 Sayılı GVK'nın 1'inci maddesini; "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden kazanç ve iratların safi tutarıdır." şeklinde değiştirmiştir. Gerçekleştirilen bu değişiklik ile 1950-1998 arasında benimsenen gelir tanımı terk edilmektedir.

4369 Sayılı Kanun ile 193 Sayılı GVK'daki gelir tanımının değişmesiyle birlikte, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve irat gelir vergisinin konusuna dahil edilmiştir. Benimsenen yeni gelir tanımının temelinde "**gelir = tasarruf + harcama**" eşitliği bulunmaktadır. Söz konusu eşitliğe göre, bir kişi elde etmiş olduğu geliri değerlendirmede iki alternatifte sahiptir: **tasarruf ve harcama**, kişinin sahip olduğu geliri değerlendirmede bu alternatifler dışında bir yol bulunmamaktadır.

4369 sayılı Kanun ile GVK'da geliri kavramada benimsenen gelirin "gelir doğurucu muamele" itibariyle tespitine devam edilmekte, ilave olarak "tasarruf ve harcama"dan hareketle de gelirin kavranması esası getirilmektedir. Böylelikle Kanunun kapsamadığı hiçbir gelir kalmamaktadır. Bu uygulama ile vergisi ödenmemiş gelirlerin kaynağının açıklanmasında kullanılan vergi dışı bırakılmış gelir (miras, kumar, buluntu para vb.) şeklindeki bir cevabın önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

Görüldüğü üzere yeniden düzenlenen 1'inci madde ile vergiye tabi gelirin kapsamı genişletilerek **tasarruf veya harcama** konusu olacak her türlü kazanç ve iradın safi tutarı gelir sayılmaktadır. Böylece aslında gelirin tanımına girdiği halde bir şekilde vergi dışı bırakılmış olan gelirin tasarruf veya harcamaya dönüştüğü sırada tespiti ve vergilendirilmesi mümkün olacaktır. Bu değişiklik ile harcama ve servet artışı arasında bağlantı kurulmakta, başka bir ifadeyle kaynak teorisinden net artış teorisine geçilmektedir (Akyol,1998,s.35).

GVK'nın 1'inci maddesinde yapılan bu değişiklik ile gelir, elde edilmesi mümkün olan her türlü kazanç ve iradı kapsayacak şekilde genişletilmiş bulunmaktadır. Ancak bu tanımlama ile yetinilmesi durumunda yasa değişikliğinin amacına ulaşması mümkün görülmektedir. Daha önce de ifade edildiği gibi 4369 öncesi dönemde vergi tabanını

daraltan temel nokta, GVK'nın ilk altı kazanç türüne girmeyen kazanç ve iratları sayma yoluyla sınırlandırıcı biçimde belirlemiş olmasıdır (Taşkan, 2000,s.6). Vergilendirilebilir gelir tanımını ve dolayısıyla vergi tabanını daraltan bu şekildeki bir uygulamanın kaldırılmasıyla 1'inci maddedeki değişiklik ancak anlam ifade edebilir. Yukarıda belirtilen amaç doğrultusunda 193 Sayılı GVK'nın 2'nci maddesinde sıralan gelir unsurları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

- 1.Ticari kazançlar,
- 2.Zirai kazançlar,
- 3.Ücretler,
- 4.Serbest meslek kazançları,
- 5.Gayrimenkul sermaye iratları,
- 6.Menkul sermaye iratları,
- 7.Kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar.

4369 sayılı kanun ile 193 sayılı GVK'da sayılan gelir unsurlarının kapsamına ilişkin bir karşılaştırılma yapıldığında; 193 sayılı GVK'da yer alan ilk altı gelirin aynen korunduğu sadece yedinci unsur olan "sair kazanç ve iratlar"ın, "kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar" şeklinde değiştirildiği sonucuna varılabilir.

4369 Sayılı Kanun ile 193 Sayılı GVK'nın 2'nci maddesinin 7 numaralı bendinin "kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar" şeklinde değiştirilmesi suretiyle kişinin satın alma gücünü artıran harcama yada tasarruf niteliğinde olabilecek her türlü değer vergiye tabi gelire dahil edilmiştir. Böylece değer hareketlerinin tezahür edebileceği harcama ve tasarruflar kavranmış olup vergiye tabi olmayan unsur kalmamıştır (Baş ve Akay, 1998, s.2).

Başka bir açıdan bakılırsa kişilerin beyan etmiş olduğu gelir ile harcamaları ve tasarrufları arasında harcama ve tasarruflar lehine bir fark olursa bu fark ticari, zirai, mesleki bir kazanç veya menkul yada gayrimenkul sermaye iradı olmasa dahi gelir vergisinin konusuna girmektedir. Çünkü 193 Sayılı GVK'nın 2'nci maddesinde yer alan gelir unsurlarından bir tanesi de 7 numaralı bent olarak düzenlenmiş bulunan "kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve iratlar"dır. Mezkur maddenin diğer altı bendine girmeyen her

türlü kazanç ve irat bu torba madde ile gelir vergisinin konusuna alınmıştır (Ateşli, 1999, s.68).

Daha önce de ifade edildiği üzere, 193 sayılı GVK'nın 4369 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki uygulamasında 7'nci unsur olan sair kazanç ve iratlar sadece kanunda belirtilen gelirlerden meydana gelmekteydi. Yani ilk altı unsur içerisinde girmeyen bütün kazanç ve iratların dahil olduğu torba bir kategori özelliğine sahip değildi. Bu nedenle kişinin satın alma gücünde artışa neden olan bir takım gelirlerin sırf sair kazanç ve iratlar içerisinde sayılmadıkları için vergi dışı kalmaları söz konusuydu. 4369 sayılı Kanun ile 193 sayılı GVK'nın 2'nci maddesinin 7 numaralı bendi kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar şeklinde değiştirilerek(bu doğrultuda GVK'nın 80 ve 82'nci maddeleri de değiştirilmiştir) bu unsura torba kategori özelliği kazandırılmıştır.

Gerçekleştirilen bu değişiklikler sonucunda sair kazanç ve iratlar içerisinde değerlendirilmeyen ve bu nedenle vergi dışı kalan ancak, kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar içerisinde vergiye tabi gelir kapsamına dahil edilen gelirlerden bazıları şunlardır:

- Bağış ve bedelsiz mal aktarımları
- Veraset ve vasiyet yoluyla mal ve hak aktarımları
- Her türlü piyango ikramiyeleri
- Spor toto-loto gibi hizmet karşılığı olmayan ikramiyeler
- Her türlü kumar kazançları
- Amatör çalışmalarından doğan kazançlar
- Jübile hasılatları
- Eczane bulunmayan yerlerde hükümet doktorlarının sattıkları ilaçlar karşılığında elde ettikleri kazançlar
- Veteriner hekimlerin 1775 sayılı Kanun uyarınca yaptıkları aşı işinden sağladıkları gelirler
- İşçilere grevde geçen günler için bağlı buldukları sendikalar tarafından yapılan ödemeler
- Genelev kadınlarının bu işleri dolayısıyla elde ettikleri gelirler
- Mahkeme kararlarına istinaden alınan maddi ve manevi tazminatlar

- Yolda bulunan paralar
- Bahşişler
- Başlık paraları
- Rüşvet gelirleri

Yukarıda sıralanan gelirlerden herhangi birinin GVK açısından vergiye tabi gelir kapsamında değerlendirilememesi ve dolayısıyla vergilendirilememesi ancak bunun vergiden istisna edildiği yönündeki bir hükmün kanuna konulmuş olmasına bağlıdır. Dolayısıyla yapılan bu değişiklikler sonucunda eski anlayış yani bir gelir unsurunun vergilendirilmesi için kanunda açıkça belirtilmiş olması zorunluluğu terkedilmiştir. Bundan böyle bir gelir unsurunun vergilendirilememesi için kanunda açıkça vergiden istisna edildiğine ilişkin bir hükmün bulunması mecburiyeti vardır (Atay ve Olgun, 1999, s.132; Yücel, 1999, s.103).

Ancak belirtmek gerekir ki kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve irat kapsamında yer alan gelirlerin GVK'ya göre vergiye tabi gelir kabul edilip vergilendirilmeleri belli bir tutarı aşmalarına bağlıdır. Kanunda belirtilen tutarın altında kalan gelirler için vergileme söz konusu değildir.

193 Sayılı GVK'nın 4369 Sayılı Kanun ile değiştirilen 1'inci maddesinin 2'nci fıkrası ile 2'nci maddenin 7 numaralı bendi birlikte değerlendirildiğinde, gelirin bundan böyle en geniş anlamıyla anlaşılması gerektiği ve her türlü kazanç ve iradın vergisel olarak kavranmasının imkan dahiline girdiği açıktır (Aykutlu, 1998,s.52).

Daha önce de ifade edildiği gibi, Türk Gelir Vergisi sistemi açısından gelir kavramının kapsamının belirlenmesinde 193 sayılı GVK'nın 1'inci maddesinde belirtilen gelir tanımından ziyade 2'inci maddede sıralanan gelir unsurları belirleyici olmuştur. 2'inci maddenin 7 numaralı bendinde belirtilen "sair kazanç ve iratların" ilk altı bentte sıralanan gelir unsurları içerisinde değerlendirilmeyen gelirlerin bu unsur içerisinde kabul edileceği torba bir kategori olmaması nedeniyle gelir kavramının kapsamında bazı sınırlandırmalar söz konusu olmaktaydı. GVK'nın 1 ve 2'inci maddelerinde yapılan değişiklik sonucunda bu sınırlandırmaların kaldırılması amaçlanmıştır.

Bu tanımlama ile kanundaki gelir tanımı genişletilmekte ve yasaların kavramadığı gelir bırakılmamaktadır. Dolayısıyla kişilerin bir takvim yılı içindeki harcamaları ve tasarrufları GVK'da sayılan ilk altı gelir unsuruyla ilişkilendirilemiyorsa, kanunda istisna edilmiş gelir kapsamına açıkça girmiyorsa ve belli tutarları aşıyorsa kaynağı ve konusuna bakılmaksızın diğer kazanç ve irat olarak vergiye tabi tutulacaktır (Erarslan, 1998, s.93).

4369 Sayılı Kanundan önce GVK'da açıkça sayılmayan gelir unsurlarının vergilendirilmesi mümkün değilken yapılan bu düzenleme sonucunda gelirin tanımının gelir unsurlarının tamamını kapsayacak şekilde genişletilmesi sayesinde her türlü gelirin vergilendirilmesi mümkün hale getirilmektedir (Yıldırım, 1998. s.70).

4369 Sayılı Kanun öncesi dönemde uygulanan kanun, bir gelir unsurunun vergilendirilebilmesi için kanunda belirtilmiş olması zorunluluğu içerdiğinden GVK'nın ekonomik gelişmelere intibakını geciktirmekteydi. Gerçekleştirilen anlayış değişikliği ile bu olumsuzluk giderilmeye çalışılmıştır. Böylelikle ekonomik gelişmelere bağlı olarak yeni gelir unsurlarının ortaya çıkması halinde bunların kendiliğinden –ayrıca bir kanuni düzenlemeye gerek kalmaksızın- vergilendirilebilir gelir kapsamına alınması mümkün olmaktadır.

4369 sayılı Kanun ile kabul edilen yeni tanımla ortaya çıkan yeni gelir unsurlarının kendiliğinden verginin konusuna alınabilecek olması, bu tanımın vergilerin kanuniliği (anayasal) ilkesi ile çelişebileceği kuşkusunu uyandırmaktadır. Anayasının 73'üncü maddesinden de anlaşılacağı üzere verginin konusu gibi temel bir unsur kanunda yer almalıdır. Getirilen bu çerçeve tanımın, bu anayasal gerekleri yerine getirip getiremeyeceği şüphelidir.

Yukarıdaki açıklamalardan rahatlıkla şu sonuç çıkarılabilir: Doktrinde, 4369 Sayılı Kanun ile gerçekleştirilen tanım ve anlayış değişikliği sonucunda gelir kavramının kapsamının son derece genişlediği ve geliri kavramada net artış teorisine geçildiği kanısı hakim olmuştur. 4369 Sayılı Kanunun gerekçesinde de ifadesini bulan bu görüş Maliye Bakanlığı tarafından da kabul edilmektedir. Ancak yapılan değişikliğin GVK'nın kabul

ettiği gelir kavramında bir genişleme sağlamaya elverişli olmadığı yönünde görüşler de mevcuttur³.

Vergi hukukunda tipleştirme, yasa koyucunun vergilemeye ilişkin genel soyut kurallar koymasıdır. Vergi yasaları hazırlanırken model kavramlar kullanılması tipleştirmedir (Öncel-Kumrulu ve Çağan, s.30). Tipleştirme sonucu getirilen hükümler belli durumlarda “vergilerin yasallığı” ilkesine aykırılık teşkil edebilir. Şöyle ki, vergilerin yasallığı ilkesine göre vergilemeye dair düzenlemeler yasalar vasıtasıyla gerçekleştirilmelidirler. Yani herhangi bir verginin konusu, matrahı, oranı, yükümlüsü vs. gibi konular ancak yasa ile belirlenmeli ve değiştirmelidir⁴. Tipleştirmede benzer nitelikli genel olaylar tek bir olay sayılıp aynı şekilde vergilendirilmektedir. Böylelikle yasal bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaksızın vergilendirme söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle yasa koyucu vergi hukuku ile ilgili konularda mümkün olduğunca genel ve esnek tip kavramlar (kategoriler) kullanmaktan kaçınmalıdır.

Hukukta tipleştirmenin zıttı olarak karşımıza kazuistik yöntem çıkmaktadır. Bu yöntemde vergilemeye ilişkin düzenlemeler ayrıntılı bir şekilde ifade edilmekte dolayısıyla tipleştirmenin taşıdığı sakıncalara imkan tanınmamaktadır. Vergi hukukunda büyük

³ Bu görüşü savunan akademisyenlerden Funda Başaran görüşlerini şu şekilde ifade etmektedir: “Her ne kadar 193 Sayılı GVK’nın kanun koyucusu kazanç ve irat kavramları yoluyla gelir kavramını daha belirgin ve uygulanabilir hale getirmeyi amaçlamışsa da, böyle bir gruplandırmanın direkt neticesi gelirin yalnızca sayılan gelir unsurları ile değil, aksine aynı zamanda kazanç ve irat kavramlarıyla da sınırlandırılmış olmasıdır. 4369 Sayılı Kanun’da da takip edilen bu nitelendirme çerçevesinde GVK sistemi içinde, gelir ancak ve ancak ya kazanç yada irat formunda olabilecek başka bir formda olması mümkün olmayacaktır. Nitekim GVK’nın 2’nci maddesinde düzenlenmiş olan gelir unsurlarının ya kazanç ya da irat formunda oldukları görülmektedir. Yazara göre; GVK açısından gelir kavramını ifade etmede kullanılan kazanç ve irat kavramları bu süreç içerisinde sadece belirli içerikler kazanmışlardır. Bu noktadan hareketle 4369 Sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeden sonra da özü itibarıyla kazanç ve irat olarak nitelendirilemeyecek şeyler, örneğin yolda bulunan para ya da şans oyunlarından elde edilen meblağlar gelir kavramı içerisine dahil edilmeyecektir. Bu nedenle Türk Gelir Vergisi Sistemi’nde net artış teorisine geçilmemiştir. Bu şekildeki bir değerlendirmede yararlanılan yorum yönteminin deyimisel yorum yöntemi olduğu açıktır. Ancak belirtmek gerekir ki bu yorum yöntemi çoğu kez analizlerde yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle de diğer yorum yöntemleriyle desteklenme ihtiyacı duymaktadır. Yasa koyucu hem madde hem de gerekçede yapılan düzenleme ile ulaşmak istediği amacı açık bir biçimde dile getirmiştir. Başaran’ın “ne kazanç ne de irat olmadığı için zaten gelir vergisinin dışındadır” dediği veraset yoluyla ya da ivazsız gerçekleşen intikallerin GVK’nın 81’inci maddesinin 4’üncü maddesinde vergi dışı durumlar arasında sayılması bile bu iradenin açık bir kanıtı olarak kullanılabilir. Sonuç olarak yazarın tezine katılmak olanaklı değildir (Taşkan, 2000, s.5).

⁴ 1982 Anayasasının 73’üncü maddesinde bu hususa işaret edilerek şu hükme yer verilmiştir. “Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır”.

ölçüde kazuistik yöntem kullanılmakla birlikte, vergilerin yasallığı ilkesini zedelemeyecek şekilde belli ölçüde tipleştirme yapılabilir.

Bu değerlendirmeler ışığı altında GVK'da yer alan gelir kavramı (gelir unsurları) bakımından bir irdeleme yapmak gerekirse; 4369 sayılı Kanun değişikliği öncesinde (ve geçici olarak yürürlükte bulunan düzenlemelerde) gelir kavramının oldukça kazuistik bir şekilde ifade edildiği söylenebilir. Gelir Vergisi Kanunu incelendiğinde 2'inci maddede sayılan kazanç ve irat türlerine ilişkin hükümlerde bunlar için ayrıntılı düzenlemeler getirildiği; bu arada büyük bir kısmı için tanım verildiği ayrıca belli gelirlerin hangi kazanç ve irat türü içinde kabul edileceğinin tek tek sayıldığı görülmektedir (Öncel-Kumrulu ve Çağan, 1999, s.241). Bu düzenlemelerin hukuki açıdan yeterlilik arz ettiği söylenebilir.

4369 sayılı Kanun ile gelir tanımında ve buna paralel olarak gelir unsurlarında gerçekleştirilen değişiklik sonucunda vergiye tabi gelir kavramına ilişkin bir tipleştirmeye gidilmiştir. Çünkü kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar şeklinde değiştirilen 7'inci gelir unsuru ile ilgili olarak 80'inci maddede şu tanıma yer verilmiştir:

Bu kanunun 2'inci maddesinin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı gelir unsurları ile ilişkilendirilmeyen gelirler, kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve irat olarak bu bölümde yer alan hükümlere göre vergilendirilir.

4369 Sayılı Kanun ile GVK'nın 1 ve 2'inci maddelerinde gerçekleştirilen değişikliklerin vergilerin yasallığı ilkesini zedelediği yönünde görüşler mevcuttur. Ancak 4369 Sayılı Kanun ile benimsenen yeni gelir tanımı ve tamamlayıcı nitelikte düzenlenen kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve irat unsurunun içeriği yeterince açık bir şekilde belirlendiğinden yasallık ilkesine aykırılık söz konusu olmamaktadır. Kaldı ki 2'inci maddenin 1-6 numaralı bentleri ve içerikleri hemen hemen korunmaktadır.

3.2. YENİ GELİR KAVRAMININ VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergilemeye ilişkin yapılacak değişiklikler, başta adalet, ekonomik etkinlik ve verimlilik açılarından önemli etkiler ortaya çıkarır. Vergilemeye ilişkin değişikliklerin,

vergilemenin temel ilkeleri dikkate alınarak yapılması, söz konusu değişikliğin olumlu etkiler yapması, vergilemenin etkinliği ve vergilemenin amaçlarına ulaşması bakımından önem taşımaktadır. Bu bakımdan söz konusu değişikliklerin ortaya çıkarabileceği veya çıkardığı etkilerin dikkate alınması gerekir. Burada, 4369 Sayılı Kanun ile gelir vergisinde yapılan değişiklikle gelirin tanımının genişletilmesi sonucu ortaya çıkan yeni gelir kavramı, vergilemede adalet, ekonomik etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirilecektir.

3.2.1. Vergilemede Adalet Açısından Vergilendirilebilir Gelir Kavramının Değerlendirilmesi

Vergilemede adalet ilkesi, vergilemenin en eski, en önemli ve herkesçe kabul edilen ilkelerinden biridir. Bu ilkeyle ifade edilmek istenen husus vergi mükellefiyetinin mükellefler arasında adaletli bir şekilde dağıtılmasıdır.

Vergilemede adalet anlayışının ifade etmiş olduğu iki değişik boyut bulunmaktadır. Bunlardan birincisi matematiksel anlamda adalettir. Buna göre herkes kamu harcamalarının finansmanına eşit oranda katılmalıdır. Bu şekildeki bir uygulamada mükelleflerin şahsi ve ailevi durumları dikkate alınmamaktadır. Herkes aynı oranda vergilendirilmektedir. Ancak kişilerin gelir düzeyleri, elde ettikleri gelirin kaynağı ve şahsi ve ailevi durumları arasında farklar olduğu için matematiksel anlamda mevcut olan eşitlik adaleti temin etmemektedir. Bu nedenlerle zamanla bu anlayıştan vazgeçilerek vergilemede adalet ilkesinin ikinci boyutunu teşkil eden şahsi adalet anlayışı benimsenmiştir. Buna göre vergilendirme gerçekleştirilirken vergi mükelleflerinin sadece gelir düzeyleri değil, şahsi ve ailevi durumları da dikkate alınmalıdır. Bu sayede gerçek manada adil vergileme gerçekleştirilebilecektir (Türk, 1992, s.153).

Vergilemede adalet vergi mükellefiyetinin mükelleflerin ödeme güçleri göz önünde tutularak bu güçle orantılı olarak tespit edilmesidir. Bu durum Adam Smith tarafından şu şekilde ifade edilmektedir: “Her devletin vatandaşları, devlet harcamalarına mümkün olduğu kadar, vergi ödeme güçleri göz önünde tutularak katkıda bulunmalıdır”. Bu durumda karşımıza ödeme gücü kavramının ne olduğu konusu çıkmaktadır. Bu kavram

“gelirin asgari geçim düzeyini aşan bölümü” şeklinde tanımlanmaktadır (Due, 1969, s.117).

Ödeme gücünün belirlenmesinde hangi kriterin göz önüne alınacağı konusunda tartışmalar halen devam etmektedir. 19. yüzyılın ortalarına kadar mülk sahipliği genellikle vergi ödeme gücünün kanıtı sayılıyordu. Ancak 20. yüzyılın yarısından itibaren söz konusu anlayış biçimi gelire doğru yön değiştirmiş bulunmaktadır. Günümüzde vergi ödeme gücünün en önemli göstergesi olarak gelir kabul edilmektedir (Akdoğan, 1980, s.18 ; Sandford, 1978, s.91).

Bu değerlendirmeler ışığında bir verginin adil olması için mükelleflerin ödeme güçlerine uygun olması gerektiği sonucuna varılabilir. Gelir vergisi mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarını, sağladıkları kazanç ve iratların kaynağı ve büyüklüklerini göz önünde tutmakta ve bu suretle bazı ayrıcalıklar tanımaktadır. Ayrıca net gelir üzerinden alınmaktadır. Yani gelir vergisi ödeme gücüne ulaşmak bakımından çok önemli araçlara sahiptir. Dipnot. Bu nedenle de en adaletli vergidir.

Gelir, her ne kadar harcama ve servete göre daha üstün olsa da, ödeme gücünün en önemli göstergesi olabilmek için bazı özellikler taşımak durumundadır. Bu özelliklerden en önemlisi vergilendirilebilir gelir kavramının içeriğinin mümkün olduğu kadar net artış teorisine uygun olarak belirlenmesidir (Turhan, 1982, s.332).

Ödeme gücünün bir ölçüsü olarak gelir, geniş anlamda hangi kaynaktan elde edilirse edilsin ve nerede kullanılırsa kullanılsın servette meydana gelen net artış olarak tanımlanmaktadır. Alternatif olarak gelire tasarruf ve tüketim toplamı da denir (Türk, 1992, s.134).

Henry Simons vergilendirme açısından gelirin ödeme gücünün göstergesi olarak alınması konusu üzerinde çok geniş bir şekilde durmuş ve bütün vergilerin nihayetinde kişisel gelir üzerinden alındığını ileri sürmüştür (Simons, 1938, s.45). Gelirin doğru bir şekilde düşünülerek bağışlar, miraslar, hediyeler, kumar kazançları gibi unsurların da gelir kapsamı içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

20. yüzyılın önde gelen maliyecilerinden Haller ödeme gücüne ulaşmak için kabul edilecek gelir kavramının kapsamının aşağıdaki unsurlardan oluşabileceğini ifade etmektedir (Turhan, 1982, s.322).

1. Bağımlı ve bağımsız emek karşılığı elde edilen gelirler,
2. Servetten elde edilen gelirler,
3. İhtiyaçları tatmininde kullanılan gelirler,
 - ev hizmetleri (ev kadının çalışması),
 - öztüketim,
 - parasız yemek ve ikamet,
 - dayanıklı tüketim mallarının hizmetleri,
 - bir kimsenin kendi evinde oturması,
4. Servet unsurlarında meydana gelen değer artışları ve kumar, milli piyango yolları ile sağlanan gelirler,
5. Miras ve bağış yoluyla sağlanan iktisadi değerler.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı gibi böyle bir gelir kavramı oldukça geniş kapsamlıdır. Ancak belirtmek gerekmektedir ki uygulamada bütün bu unsurları içerecek kapsamlı bir gelir tanımının benimsenmesi, öz tüketim değerinin (parasal) tespit edilmesi ve bunun gibi çok büyük güçlükler hatta imkansızlıklar taşımaktadır..

Türkiye Cumhuriyetinin 1982 tarihli Anayasasının 73. maddesinde vergilemenin ödeme gücü esas alınarak yapılacağına ilişkin olarak şu hüküm yer almaktadır: “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” Fıkra 1, Anayasamızda vergilendirmenin mali güce göre gerçekleştirileceğine ilişkin bir hüküm bulunmasına rağmen bu kavramdan neyin kastedildiği kesin çizgilerle belirlenmemiştir (Güneş, 1998, s.99). Anayasada mali güç kavramının tanımlaması yapılmamakla birlikte bu kavram genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır (Anayasa Mahkemesi, 13.7.1995, 85/32, RGT 28.09.1996, RG NO:22771).

Anayasamızda yer alan mali güce göre vergilendirme ilkesine göre kişilerin ödeme güçleri arttıkça ödemeleri gereken verginin de artması gerekmektedir. Gelir vergisi sistemimizde yer alan artan oranlı tarife yapısı ile bu ilke gerçekleştirilmeye

çalışılmaktadır. Böylelikle ağır ve adaletsiz vergi alınmasının yasal olarak önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki, artan oranlı vergileme, kişilerin ödeme gücü arttıkça daha fazla vergi ödemeleri gerektiği düşüncesine değil, “kişilerin ödeme gücü arttıkça daha yüksek oranda vergi ödemeleri gerektiği düşüncesine dayandırılabilir.

Türk gelir vergisi sisteminde yer alan gelir tanımını vergilemede adalet ilkesi ile ilişkilendirecek olursak şunlar söylenebilir:

Daha öncede ifade edildiği gibi vergilemede adalet ilkesinin sağlanması açısından gelir vergisinin diğer vergilere karşı bir takım üstünlükleri vardır. Bu üstünlüklerin söz konusu olabilmesi, özellikle gelir vergisi uygulaması sonucunda vergilemede adalet ilkesinin temini açısından vergilendirilebilir gelir tanımının mümkün olduğunca net artış teorisine uygun olarak belirlenmesi gerekmektedir. Gelişmiş ülkelerde (Amerika, İsviçre, Almanya) vergilendirme mümkün olduğunca net artış teorisinin tanımladığı geliri kavrayacak biçimde yapılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunumuzdaki düzenleme, belirli bir kaynağa bağlı olarak elde edilen gelir unsurlarının yanısıra, belirli bir kaynağa atfedilmeyen veya devamlılık unsuru taşımayan bazı gelir unsurlarını da ayrıca belirtmek suretiyle sair kazanç ve iratlar olarak vergilendirmektedir. Her ne kadar sair kazanç ve iratlar net artış teorisine yakınsa da, gelir vergisi kanunumuzda esasen kaynak teorisi benimsenmiştir.

Herhangi bir gelir unsurunun GVK'nun 2. maddesinde sıralanan ilk altı gelir unsuru içerisine girmemesi durumunda vergilendirilebilmesi için yasada bu yönde açık ve özel bir hükmün bulunması zorunludur. Bu şekilde bir hüküm yoksa söz konusu unsur, gelir olarak kabul edilmeyecek ve vergilendirilmeyecektir. Bu düzenleme nedeniyle gerçekte kişinin ödeme gücünü artıran bazı gelir unsurları (kumar, piyango, miras, bağış vb.) gelir şeklinde değerlendirilmemekte ve vergi dışı kalmaktadır. Gelir vergisinde gelir tanımının kapsamının dar olması yukarıda belirtildiği gibi bazı gelir unsurlarını gelir vergisi çerçevesinde gelir kapsamına almaması açık bir adaletsizliğe yal açabilmektedir. Gelir unsurları genel olarak vergilendirilirken, en az geçim indirimi gibi adalete dayanan gelir kısımları dışında bazı gelirlerin gelir kavramı dışında bırakılarak gelir vergisi kapsamında vergilendirilmemesi vergilemede adalet ilkesini zedeler.

1980 sonrası başlayan ve günümüze değin süren “Rant Kollama Politikası”nın bir sonucu olarak bütçe harcama kalemleri içinde büyük bir paya sahip olan faiz giderlerinin alternatifini oluşturan menkul sermaye iratlarının yeterince vergilendirilmemeleri ve tarımsal kazançların tamamına yakın kısmının vergi kapsamı dışına çıkarılması vergilendirmede adalet ilkesini zedelemektedir. Zira menkul sermaye iratlarının bir kısmı (mevduat faizi, menkul kıymetler yatırım fonu katılma belgeleri) beyan edilmeden, düşük oranda, sadece stopaj yoluyla vergilendirilirken geri kalan kısmı da enflasyondan arındırılarak vergilendirilmektedir (Yüce, 2001, www.isguc.org.tr)

Yapılan değişiklikle gelir vergisine tabi gelir kavramının genişletilmesi, söz konusu sakıncaları gidermek açısından olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

Diğer taraftan yeni gelir anlayışına geçişte, geçiş nedeniyle ortaya çıkabilecek adaletsizlikleri gidermek açısından yeni gelir anlayışından önceki dönemlere ait gelirler açısından mükellef aleyhine kanunun geçmişe yürütmesini önlemek için bir tür mali milat uygulamasının getirilmesi gerekiyordu ve 4369 ile bu düzenleme de yapıldı.

Harcama ve tasarruf artışlarından hareketle gelirin tespiti, kanundan önce var olup olmadıklarının tespit edilmesini gerekli kılıyordu. Dolayısıyla getirilmekte olan yeni vergileme sisteminden önce var olan kıymetlerin bir envanterinin çıkarılması, bir durum tespiti yapılması anlamında mükelleflere bir hak tanınması zorunluluğu vardı. Bu ise belli bir tarihin başlangıç noktası olarak belirlenmesi ve bu tarih itibariyle geçmişe olan bağın koparılması yoluyla mümkün olabilirdi. Bu amacı sağlamaya yönelik olarak, sahip olunan kıymetlerin varlığının “30 Eylül Mali Miladı” itibariyle kanıtlanması halinde bunlar bakımından geçmişe yönelik tarhiyat yapılamaması şeklinde bir düzenleme yapılmıştır.

Mali milat uygulamasının esasını şu şekilde ifade edebiliriz: 29 Temmuz 1998 tarihinde sahip olunan ve varlığı devlet tarafından veya devlet güvencesinde tutulan kayıt ve siciller ve diğer vesikalar ile kanıtlanan para ve alacak ile altın, döviz ve diğer mallardan karşılanan mal edinimleri ve harcamalardan hareketle GVK’nun 82. maddesinin 2 numaralı fıkrasına göre tarhiyat yapılamayacaktır.

Mükellefler söz konusu kayıtlarda yer almayan veya sayılan belgelerle ispatlanamayan nakit para, döviz, mevduat sertifikası ve benzeri kıymetlerini 30 Eylül 1998 tarihinde en az bir gün süre Türkiye’de kurulu mevduat kabulüne yetkili bankaların Türkiye şubelerinde bulundurduklarını belgelendirdikleri takdirde, bu kıymetlerden sağlanan mal edinimleri ve harcamaları konusunda tarhiyata muhatap olmayacaktır. Bu düzenleme, vergilemede adalete uygun bir gelişme olarak değerlendirilebilecek gelir kavramının genişletilmesi uygulamasının başka yönden adaletsizliğe yol açmaması açısından önem taşımaktadır.

Ayrıca yeni gelir tanımına göre vergileme yapılabilmesi için kişinin bir yılda yapmış olduğu tasarruf ve harcamalarının toplamının, beyan ettiği gelirden belli bir miktarda fazla olması gerekmektedir. Bu miktar 1999 yılı için 3.5 milyar liradır. Tasarruf ve harcamaların toplamı beyan edilen gelirden 3.5 milyar lira fazla ise ve bu fazlalığın vergiye tabi olmayan kaynaklardan doğduğu izah ve ispat edilemiyorsa vergileme söz konusu olacaktır. Bu uygulama ile mükellefe esneklik sağlanmıştır. Geçiş dönemi gerekçesiyle bu esneklik uygulamasını bir ölçüde savunmak olası ise de mutlak anlamda vergilemede adalet açısından savunmak zordur.

Gelir kavramının bütün gelir unsurlarını içerecek şekilde geniş olmamasının meydana getirdiği rahatsızlıkları gidermek açısından, vergi tabanını genişletmek amacıyla çıkarılan ve vergi reformu olarak adlandırılan 4369 sayılı kanun ile gelirin tanımının değiştirilerek genişletilmesi vergilemede adalet açısından olumlu olarak değerlendirilebilir. Bu değişiklik ile gelirin kapsamı bakımından kaynak teorisinden net artış teorisine bir yöneliş olduğu açıktır. Ancak, bu düzenleme uygulamaya girmeden 4444 sayılı kanun ile 2003 yılına kadar ertelenmiştir.

3.2.2. Yeni Gelir Kavramının Ekonomik Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi

Bilindiği gibi 4369 sayılı Kanun ile Türk vergi sisteminde başta gelir vergisinin konusunun yeniden tespit edilmesi olmak üzere çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu düzenleme ile gelirin tespitinde bir anlayış değişikliğine gidilerek, gelir ile harcama ve tasarruf artışı arasında bağlantı kurulması ve bu yolla gelirin kavranması imkanı doğmuştur. Gelirin bu şekilde kavranmasına yönelik olarak 193 sayılı GVK’nun 2.

maddesinde sıralanan gelir unsurlarından “sair kazanç ve iratlar” , “kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar” şeklinde değiştirilmiştir.

Gelirin tamamında gerçekleştirilen bu değişiklik ile kaynak teorisinden net artış teorisine geçilerek, kaynağı ne olursa olsun bütün gelirler kapsamına alınmıştır. Kaynak teorisinde vergi dışı bırakılan gelirin kaynağının idarece ispatlanması zorunlu iken, yeni düzenleme ile harcama ve tasarrufa konu edilen gelirin vergisinin mükellefçe ispatı gerekmektedir.

Yapılan bu yeni düzenlemeye göre, tasarruf veya harcamasında önemli miktarda artış olan birine bunun kaynağı sorulabilecek yani “nereden buldun” denilebilecektir. Bu soru ile ifade edilmek istenen şudur: “Vergini ödedin mi?” veya “Vergiyle ilişkisi var mıdır?”. Kişi, eğer bu gelirin, vergisi ödenmiş veya gelir vergisine tabi olmayan bir gelir olduğunu yahut 30 Eylül 1998’de bloke edilen bir servet unsuru satışı ile sağlandığını kanıtlayamazsa kanıtlanamayan kısım geçmiş yıl geliri olarak kabul edilerek vergilendirilecektir. Ancak vergileme yapılabilmesi için kişinin bir yılda yapmış olduğu tasarruf ve harcamalarının toplamının, beyan ettiği gelirden belli bir miktarda fazla olması gerekmektedir. Bu miktar 1999 yılı için 3.5 milyar liradır.

Vergilemenin temel ilkelerinden biri de ekonomik etkinliktir. Vergilemenin, üretim, yatırım, istihdam, tüketim ve tasarruf kararları üzerindeki saptırıcı etkilerinin dikkate alınması ve söz konusu etkilerin en aza indirilmesi olarak ifade edilebilir (Gürdal, 2001, s.47-48). Vergi sistemini ekonomik koşullardan bağımsız düşünmek mümkün değildir. Ekonomik koşulları ve yapıyı izlemek ve yeni koşul ve yapıya uygun olarak, vergilemede basitlik ve istikrarı da dikkate almak şartıyla, vergi sisteminde düzenlemeler yapılmak zorundadır. Ekonomik etkinlik ilkesi bakımından, vergilemenin ekonominin işleyişine ilişkin özellikle olumsuz yönde olabilecek etkilerinin özenle dikkate alınması önem taşımaktadır.

4369 sayılı kanun ile getirilen, teknik deyimle tasarruf ve harcama esasında vergileme şeklinde nitelendirilebilecek kamuoyunda mali milat olarak adlandırılan sistem ekonomik durgunluğun nedeni olarak gösterilerek özellikle sanayici ve iş adamları tarafından çok büyük eleştirilere maruz kalmıştır.

1997 yılında Uzakdoğu Asya ülkelerinde başlayan ve 1998 yılında Rusya başta olmak üzere bütün dünyayı etkileyen bir global kriz döneminde gelir vergisine tabi gelir kavramının genişletilmesi, özellikle yabancı sermayenin Türkiye'den yaygın bir şekilde ihracına neden olmuştur. Bu dönemde Türkiye'den çıkan yabancı sermayenin 6 milyar dolar ile 20 milyar dolar arasında olduğu tahmin edilmektedir (Kızılot, 2002, s.28 ; Özyürek, 2002, s.17).

Mali milat uygulaması özellikle inşaat, otomotiv ve gayrimenkul başta olmak üzere tüm ekonomik sektörlerde bir durgunluğa yol açmıştır. Bu uygulama ile paralar yastık altına girmiş ve ekonomi daralmıştır (Pürsenli, 1999, http://66.111.54/mevzuat/4369_kanun/yorumlar/epursunlu.htm; <http://www.turmob.org.tr/turmob/duyurular/vr.html>).

Bu değerlendirmeler ışığında 4369 sayılı kanun ile benimsenen yeni gelir tanımı ve bu bağlamda getirilen mali milat uygulamasını ekonomik etkinlik açısından değerlendirildiğinde şunları ifade edebiliriz:

Ekonomide yaşanan durgunluğun tek nedeni olarak 4369 sayılı kanun ile getirilen yeni gelir tanımı ve mali milatın gösterilmesi gerçeği yansıtmamaktadır. Ekonomide yaşanan durgunlukta bu düzenlemelerin payı olabilir. Ancak global kriz, sosyal güvenlik sisteminin çöküşü, bütçenin faize teslim olması, gelir dağılımındaki bozuklukların etkisi göz ardı edilerek yeni gelir tanımının uygulanabilirliğinin şartı olan mali miladın günah keçisi seçilmesi insaf sınırlarını zorlamaktadır. Ekonominin çarklarının normal döndüğü bir dönemde üzerinde durulmayacak bu düzenlemelerin durgunluk nedeni gösterilmesine katılmak mümkün değildir. Bununla birlikte düzenlemenin yanlış bir zamanda kabul edildiğine katılmaktayız.

4369 sayılı kanun ile kabul edilen yeni gelir tanımı ve mali milat uygulamasına 01.01.2003 tarihinden itibaren başlanacak olması kamuoyunda bazı paniklemelere neden olmaktadır. Ancak ekonomide yaşanan olumsuz gelişmeler ve seçim tartışmaları dolayısıyla bu düzenlemelerin yine erteleneceğini tahmin etmekteyiz.

3.2.3. Yeni Gelir Kavramının Vergilemede Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi

Verginin verimliliği ilkesine göre; verginin belirli bir dönemde yapılması gereken kamu hizmetleri için gerekli olan finansman ihtiyacını karşılaması gerekmektedir. Vergilemeden beklenen ilk amaç kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanmasıdır. Verimlilik ilkesine göre bu finansmanı ilgili dönem içerisinde sağlayan vergiler verimli, sağlayamayanlar ise verimsiz vergiler şeklinde değerlendirilirler. Verimlilik ilkesi, vergileme yoluyla vergi gelirlerinde optimal seviyeye ulaşılması olarak da ifade edilebilmektedir (Gürdal, 2001, s.51). Buna göre gelir tanımının kapsamının genişletilmesinin verimlilik açısından değerlendirilmesi, vergi gelirlerine etkilerinin değerlendirilmesi olarak ifade edilebilir.

4369 sayılı Kanun ile vergiye tabi gelirin tanımında gerçekleştirilen değişikliğin Türk Vergi Sistemi açısından gelir vergisinin verimliliğini nasıl etkilediği konusunda bir kesin bir değerlendirme için uygulama sonuçlarını, değişiklik öncesi sonuçlarla karşılaştırmak gerekmektedir. Ancak 1999 yılı gelirleri için 2000 yılında uygulanacak yeni gelir tanımı hiç uygulanmadan 2002 yılı sonuna kadar ertelenmiştir. Bu nedenle böyle bir karşılaştırma yapma olanağımız mevcut değildir.

Ancak aşağıda belirtilecek birkaç unsur dikkate alındığında bazı genel yorumlar yapılabilir. 4369 Sayılı Kanunla getirilen değişikliklere yönelik özellikle özel kesimden yoğun eleştiriler gelmiştir. Ardından ekonomide büyük bir durgunluk ortaya çıkmış ve bu durgunluğa yol açan unsurlar arasında söz konusu değişikliklerden de söz edilmiş ve ekonomik durgunluğu gidermek bakımından gelirin tanımının genişletilmesi dahil yapılan bazı değişiklikler konusunda erteleme yapılmak suretiyle geri adım atılmıştır. Ekonomik ve mali yapıda bir daralmanın ortaya çıkması ve söz konusu ekonomik küçülmenin temel nedenleri arasında gelirin tanımının genişletilmesi sonucu vergi yoluyla piyasaya müdahalenin aşırı artmasının gösterilmesi, en azından tek başına gelirin tanımının genişletilmesinin vergilemenin verimliliğini olumlu etkilemek yerine, özellikle vergileme yoluyla piyasaya aşırı müdahale yapıldığı izlenimine yola açıldığı takdirde, olumsuz etkileyebileceğini gösterebilir.

Diğer taraftan 4369 sayılı Kanunun verimlilik ilkesi açısından genel bir değerlendirilmesi yapılarak olumsuz etkilerinin olduğu da belirtilmiştir (Benlikol ve Müftüoğlu, 2000,s.39):

“1999 yıl sonunda vergi gelirleri toplamı 14.8 katrilyon TL’dir. 1998 yıl sonunda ise vergi gelirleri 9.2 katrilyon TL idi. Bu rakamlara göre bir yıllık artış $14.8-9.2=5.6$ katrilyon TL olup % 61 oranındadır. Bu döneme ait Devlet İstatistik Enstitüsü Toptan Eşya Fiyat Endekslerindeki artış %62.9 oranındadır. Vergi gelirlerindeki artış, kanunun ilk tatbik yılında fiyat artışlarına dahi yetişememiştir. Her şeyden evvel kamu finansmanının içinde bulunduğu dar boğazdan çıkarmayı hedefleyen bu kanunun ilk yıl başarılı olmadığı açıktır”

Bu durum dikkate alınarak, gelir tanımının genişletilmesini, mevzuatta yapılacak diğer düzenlemelerle, piyasaya aşırı müdahale ediliyor izlenimini oluşturmayacak bir içerikte gerçekleştirmek gerekmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Gelir vergisi sistemleri açısından en önemli husus gelir kavramının içeriğinin belirlenmesidir. Bu kavram gelir vergisinin hem konusunu hem de matrahını oluşturmaktadır. Bu nedenle gelir, vergi sistemi açısından hayati bir öneme sahiptir.

Gerçekte iktisadi bir kavram olan gelir, iktisat bilimince üretim faktörleriyle ilişkilendirilmek suretiyle bireysel ve toplumsal olmak üzere iki farklı boyutta inceleme konusu yapılmaktadır. Buna göre, gelir, üretim faktörlerinin üretim sürecine katılmaları karşılığında aldıkları paylardır.

İktisadi bir kavram olmasına karşın sahip olduğu önem nedeniyle gelir, diğer bilim dallarınca da ele alınmaktadır. Muhasebe bilimi, gelir ve kar kavramını aynı anlamda kullanmaktadır. Buna göre gelir, elde edilen hasılat ile bu hasılatı sağlamak için katılan giderler arasındaki farktır.

İktisat bilimi dışında gelir kavramını inceleme konusu yapan bir diğer bilim dalı da maliye biliminin alt bir dalı olan vergi hukukudur. Vergi hukuku geliri iktisat bilimindeki anlamıyla değil kendi belirlediği anlamda kabul etmektedir. Vergi hukuku açısından gelir kavramının içeriğinin ne olması gerektiği konusunda değişik görüşler olmakla birlikte gelir kavramı genel olarak "kaynak ve net artış teorisi" çerçevesinde ele alınmaktadır. Kaynak teorisi, gelir kavramını iktisat bilimindeki anlamıyla ele alırken, net artış teorisi geliri, kişinin servetinde artışa neden olan her şey olarak tanımlamaktadır. Bu bağlamda gelir kaynak teorisinin kabul ettiği tanımı da kapsamaktadır.

Bu tanımlar dikkate alındığında kaynak teorisinin geliri vergi adaletini zedeleyecek şekilde dar, buna karşın net artış teorisinin ise uygulanabilirliği söz konusu olmayacak derecede geniş benimsediği sonucuna ulaşılabilir. Her iki teorinin taşınmış oldukları bu olumsuzlukları gidermek amacıyla vergi hukuku, iki teorinin bir bileşkesi niteliğinde olan karma teoriyi kabul etmiştir. Gerçektende ülke uygulamaları dikkate alındığında salt anlamda kaynak ve net artış teorisinin benimsendiği örnek bulunmamaktadır. Ancak bu karma yapı içerisinde hangi teorinin daha ağırlıklı olduğu ülkeden ülkeye ve zamana göre değişiklik göstermektedir. Günümüzde ABD, İsviçre, gibi ülkelerde gelir mümkün

olduğunca net artış teorisine göre kavranmaktadır. Türkiye'nin de aralarında bulunduğu birçok ülkede ise gelir ağırlıklı olarak kaynak teorisine göre belirlenmektedir.

Vergi hukuku açısından gelir kavramının nasıl tanımlandığı ve kapsamının nelerden meydana geldiği konusunda değişik ülke uygulamaları dikkate alındığında bu hususta ülkeler arasında fikir birliğinin mevcut olmadığı sonucuna varılabilir. Bir takım gelirler bazı ülkeler tarafından vergilendirilebilir gelir kapsamında değerlendirilirken diğer ülkeler tarafından bu kapsam dışında tutulabilmektedir. Ancak genel bir değerlendirme yapıldığında bütün ülkelerin aşağıdaki gelirleri vergilendirilebilir gelir içerisinde kabul ettiği sonucuna varılmaktadır:

- emek sahipliğinden sağlanan gelirler (ücret, maaş, vs.)
- emek sahipliği dışında sağlanan işletme gelirleri
- kira gelirleri
- emeklilik gelirleri

Söz konusu unsurlardan elde edilen gelirler bütün ülkelerde vergilendirilebilir gelirin büyük bir kısmını oluşturmaktadır.

Ülke uygulamalarından hareketle ulaşabileceğimiz bir diğer sonuç da, gelir kavramının içeriğinin belirlenmesinde iki farklı yöntemin kullanıldığıdır. Literatürde “negatif liste usulü” olarak ifade edilen birinci yönteme göre, gelir kavramı konusunda herhangi bir tanım verilmemekte ve hangi kaynaktan elde edilirse edilsin bütün gelirler verginin konusunu oluşturmaktadır. Bu yöntemde gelir şeklinde düşünülmeyen ekonomik değerler kanunda açık bir şekilde istisna olarak belirtilmektedir. Bu yöntem günümüzde ABD tarafından uygulanmaktadır. Gerçekten de Amerikan Federal Gelir Vergisi Kanunu'nda gelir kavramı konusunda herhangi bir tanıma yer verilmemekte ve hangi kaynaktan ve ne şekilde elde edilirse edilsin bütün gelirler vergilendirilebilir gelir kapsamında değerlendirilmektedir. Bu kapsamda düşünülmeyen gelirler ise kanunda açıkça istisna şeklinde belirtilmektedir.

Gelir kavramının içeriğinin belirlenmesinde kullanılan bir diğer yöntem de çift saymalı pozitif liste usulüdür. Bu yöntemde hem gelir şeklinde değerlendirilen ekonomik

değerler, hem de istisnalar kanunda ayrı ayrı ve açıkça belirtilmektedir. ABD dışındaki ülkelerde vergi hukuku açısından gelir bu yöntemle göre belirlenir.

Türkiye’de modern anlamda gelir vergisi uygulamasına 1950 yılında 5421 sayılı GVK ile başlanmıştır. Söz konusu kanun’un 1’inci maddesinde gelir kavramına ilişkin olarak “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” tanımına yer verilmiştir. Aynı kanunun 2. maddesinde gelir unsurları belirtilmiştir. Buna göre gelir şu unsurlardan oluşmaktadır:

1. Ticari kazançlar,
2. Ücretler,
3. Serbest meslek kazançları,
4. Menkul sermaye iratları,
5. Gayri menkul sermaye iratları,
6. Sair kazanç ve iratlar

5421 sayılı GVK’nın gelir kavramına ilişkin 1 ve 2’inci maddeleri birlikte değerlendirildiğinde sahip olduğu en önemli eksikliğin zirai kazançları kapsamaması olduğu sonucuna varılabilir.

1960 yılında 5421 sayılı GVK’nın kaldırıp yerine getirilen 193 sayılı GVK halen yürürlüktedir. 193 sayılı GVK’da gelir kavramı konusunda iki farklı tanıma yer verilmektedir. Bu tanımlardan ilki Kanun’un kabul edildiği 1960 yılından 1998 yılında 4369 sayılı Kanun ile değiştirilene kadar devam edilecek olan gelir tanımıdır.

193 sayılı GVK’da gelir kavramına ilişkin olarak 5421 sayılı GVK’daki tanım korunmuştur. Ancak 5421 sayılı GVK’dan farklı olarak zirai kazançlar gelir unsurları içerisinde dahil edilmiştir.

Gerek 5421, gerekse 193 sayılı GVK’nın benimsenmiş olduğu gelir tanımları (1’inci maddede yer alan) tek başına (2’inci maddeden bağımsız olarak ele alındığında) ele alındığında gelirin çok geniş bir biçimde kavrandığı ve hiçbir unsurun kapsam dışı bırakılmadığı sonucuna varılabilir. Ancak belirtmek gerekir ki, modern anlamda ilk gelir

vergisinin uygulanmaya başlandığı 1950 yılından günümüze kadar gelir kavramının tespitinde 1'inci madde hükmünden ziyade 2'inci madde hükmü belirleyici olmuştur. Yani herhangi bir ekonomik değerın GVK açısından gelir şeklinde kabul edilmesi için ikinci maddede sıralanan unsurlardan herhangi birinin içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gelir unsurlarından ilk altısında (5421 sayılı GVK'da ilk 5'i) gelir kaynak teorisine göre tespit edilirken, sonucusu olan "sair kazanç ve iratlar" net artış teorisine göre tespit edilmektedir. Buradan hareketle sair kazanç ve iratlar unsurunun önceki unsurlar içerisinde değerlendirilmeyen kazanç ve iratları kapsamına alan bir torba bir kategori şeklinde olduğu yönünde bir izlenim doğmaktadır. Ancak uygulamada durum bundan farklıdır. Kanun, sair kazanç ve iratlar unsurunun içeriğinde düşündüğü kazanç ve iratların nelerden oluştuğunu açıkça belirtmiştir.

Yani ilk altı unsur (5421 sayılı GVK'da 5) içerisine dahil olmayan ekonomik değerlerin sair kazanç ve irat olarak sonuncu unsur içerisinde değerlendirilebilmesi için kanunda açıkça bu unsur içerisinde belirtilmesi gerekmektedir. İşte bu gelir kavramına asıl sınırlandırmayı getiren uygulamadır.

Yukarıdaki durumu vergi hukuku açısından gelir kavramının içeriğinin belirlenmesi yöntemleri bakımından ele alırsak 1950-1998 döneminde Türk Gelir Vergisi Sisteminde bu konuda "Çift Saymalı Pozitif Liste Usulü" benimsendiği görülmektedir. Yani bu dönemde GVK'da hem gelirler hem de istisnalar ayrı ayrı olarak belirtilmiştir.

GVK'nın "Sair kazanç ve iratlar" unsurunun içeriğinin kanunda sayılan kazanç ve iratlarla sınırlandırılması, kişilerin satın alma güçlerinde artışa neden olan bir takım kazanç ve iratların sadece kanunda bu yönde bir düzenleme bulunmaması dolayısıyla gelir şeklinde değerlendirilmeyerek toplumun adalet anlayışına ters düşecek şekilde vergilendirilmemesine neden olmaktadır. Bu uygulama sonucu vergi tabanı daralmakta ve kamu geliri düşük düzeyde kalmaktadır. Ayrıca gelişen teknolojiye paralel olarak ortaya çıkan ve kanunda yer almayan bazı gelir çeşitleri de ya vergilendirilmemekte yada geç vergilendirilmektedir.

Bu olumsuzlukların giderilmesi amacıyla 1998 yılında 4369 Sayılı Kanunda GVK'da köklü değişikliklere gidilmiştir. Bu değişikliklerin en önemlisi GVK'nın benimsediği gelir tanımına ilişkin olanıdır.

4369 Sayılı kanun ile 193 Sayılı GVK'nın 1'inci maddesinde yer alan gelir tanımı; gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden "kazanç ve iratların safi tutarıdır" şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişikliğe paralel olarak söz konusu kanunun 2'nci maddesinde yer alan gelir unsurlarından sonuncusu olan "sair kazanç ve iratlar" kaynağı ne olursa olsun "diğer kazanç ve iratlar" şeklinde değiştirilmiştir.

4369 Sayılı kanun ile 193 Sayılı GVK'nın değiştirilen 1 ve 2'nci maddeleri dikkate alındığında 1950-1998 yılları arası geçerli olan gelirin, gelir doğurucu muamele itibariyle tespitine ilave olarak gelirin tasarruf ve harcamalardan da hareketle tespiti ilkesi getirilmiştir. Bu değişiklik ile gelirin tasarruf ve harcamaya dönüştüğü anda tespit edilmesine çalışılmakta ve böylelikle bir şekilde vergi dışı bırakılan gelirin bu aşamada tespit edilerek vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Yani gerçekleştirilen bu değişiklikteki esas amaç vergi kaçaklarının engellenmesidir.

4369 Sayılı kanun ile 193 Sayılı GVK'nın 1 ve 2'nci maddesinde gerçekleştirilen değişiklik sonucunda GVK açısından gelirin kavranması yönünde bir anlayış değişikliğine gidilmiştir. Değişiklik öncesinde herhangi bir ekonomik değer GVK açısından gelir şeklinde kabul edilip vergilendirilmesi için kanunda bu yönde açık bir düzenlemenin olması yönündeki zorunluluk kaldırılarak değişiklik sonrasında herhangi bir ekonomik değer GVK açısından gelir olarak değerlendirilip vergilendirilmesi için açıkça kanunda bu yönde bir düzenlemenin bulunması gerekmektedir. Yani Türk gelir Vergisi Sisteminde 1950-1998 döneminde geçerli olan gelirin "Çift Saymalı Pozitif Liste Usulüne" göre tespiti yönteminden vazgeçilerek "Negatif Liste Usulü'ne" göre tespitine geçilmiştir. Böylelikle GVK'da yer alan gelir tanımı ve gelir kavramı anlayışından bir değişim sağlanarak geliri en geniş kavrayan ABD'de geçerli olan sisteme yaklaşılmaya çalışılmıştır.

4369 Sayılı Kanun ile 193 Sayılı GVK'nın 1 ve 2'nci maddesinde gerçekleştirilen değişiklik sonucunda gelir kavramı oldukça genişletilmiştir. Değişiklik öncesinde gelir

olarak değerlendirilmeyen miras, bağış, piyango ikramiyeleri, buluntu paralar vs. kanun ile gelir kavramı içerisine alın alınmıştır.

4369 Sayılı Kanun ile gelirin tanımında ve unsurlarında gerçekleştirilen değişiklik sonucunda GVK' nın geliri belirlemede "tipleştirme" yolunu baş vurduğu görülmektedir. Şöyle ki; söz konusu değişiklikle gelir konusundaki tanıma daha genel bir nitelik kazandırılmakta ve Kanun tarafından açıkça istisna sayılmayan her şey bu tanım kapsamına alınmaktadır. Ancak tipleştirme vergilerin yasallığı ilkesini zedelemektedir.

4369 Sayılı Kanun ile benimsenen yeni gelir tanımı ekonomide durgunluğa ve önemli miktarda sermayenin yurt dışına çıkmasına neden olduğu gerekçeleriyle hiç uygulanmadan 2002 yılı sonuna kadar ertelenmiştir. Böylelikle kanun öncesi hükümlere dönüş yaşanmıştır. 2002 yılı sonunda 4369 Sayılı kanun ile getirilen değişiklikler otomatik olarak yürürlüğe girecektir. Ancak Kasım 2000 ve Şubat 2001'de ekonominin yaşadığı krizler, ekonomide önemli ölçüde daralmaya sebep olmuş ve kriz sürecinde önemli miktarda sermaye yurt dışına çıkmıştır. Alınan önlemlere rağmen yaşanan ekonomik olumsuzlukların halen giderilememiş olması kamuoyunu kanunun yeniden erteleneceği yönünde beklentiler içine itmiştir.

Bu belirsizliği giderme noktasında yeni gelir tanımı bazı vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilerek, bu tanımın hangi ölçüde uygulanabileceği konusunda bir takım öneriler sunulacaktır.

- Öncelikle vergileme konusunda bir takım düzenlemeler yapılırken ekonominin içinde bulunduğu şartlar dikkate alınmalıdır. Yapılan düzenlemelerin ekonominin performansını olumsuz etkilemeyecek nitelikte olması gerekmektedir. Yeni gelir tanımının ertelenmesine neden olan olumsuz koşulların bugün içinde ülkemizde geçerli olduğu düşünüldüğünde 2002 yılı sonunda otomatik olarak yürürlüğe girecek olan gelir tanımının ekonomik koşulların normale girdiği bir döneme kadar kamuoyunda erteleme yönünde oluşan beklenti doğrultusunda yeniden ertelenmesi gerektiği söylenebilir.

- Türk Vergi Sistemi açısından en önemli sorun vergi idaresinin etkin bir yapıya kavuşturulamamasıdır. Etkin bir vergi idaresi geliri elde edildiği aşamada tespit edip vergilendireceğinden böyle bir tanım ve anlayış değişikliğine gerek kalmayabilir. Geliri elde edildiği anda kavrayamayan vergi idaresinin, tasarruf veya harcamaya dönüştüğü sırada kavraması zordur. Buna ilaveten, Türkiye’de vergi denetim oranlarının çok düşük düzeylerde bulunduğu dikkate alınırsa bunun mümkün olmadığı sonucuna varılabilir. Bu nedenle yeni gelir tanımının uygulanabilirliğini sağlamak için öncelikle vergi idaresinin etkin bir yapıya kavuşturulması ve gerekli alt yapının hazırlanması gerekmektedir. Gerekli alt yapı ise, eleman yetersizliği giderilerek, otomasyon sistemine geçilerek, vergi sistemi basit ve anlaşılır bir yapıya kavuşturularak sağlanabilir.
- 4369 Sayılı Kanun ile 193 Sayılı GVK’nın 2’nci maddesinde yer alan yedinci gelir unsuru “kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar” şeklinde değiştirilerek ilk altı madde içerisine girmeyen ve kanunda açıkça istisna sayılmayan bütün gelirlerin toplandığı torba kategori olarak benimsenmiştir. Buna göre kanunda belirtilmediği halde bir takım ekonomik değerler istisnalar içerisinde sayılmadıkları için torba kategori içerisinde değerlendirilip vergilendirileceklerdir. Yani geliri kavrama konusunda tipleştirme yapılmıştır. Bu durum açıkça vergilerin kanuniliği ilkesinin ihlalidir. Bu ihlalin giderilmesi yönünde gerekli yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.
- Gelir tanımında yapılan değişiklikle geliri en geniş anlamda kavrayan Amerika Federal Gelir Vergisi kanununda yer alan gelir tanıma yaklaşılmaya çalışılmıştır. Ancak kabul edildiği 1913 yılından günümüze kadar Amerikan Vergi Sisteminde gelir kavramı özellikle Yüksek Mahkemenin bu konudaki kararlarıyla gerekli içeriği kazanmıştır. Oysa, Türk Vergi Sisteminin getirdiği vergi tanımı için böyle bir içerik söz konusu değildir. Her iki ülke ekonomisinin farklı yapılarda olduğu da dikkate alındığında böyle bir yaklaşımın isabetli olmadığı ifade edilebilir.

Bu çalışma ile çeşitli gelişmiş ülke uygulamaları da dikkate alındığında Türk Gelir Vergisi Sisteminde gelir tanımının genişletilmesinin, vergi tabanını genişletmek bakımından vergi adaleti açısından olumlu olabileceği, ekonomik etkinlik ve verimlilik açısından da gelirin tanımının genişletilmesinin, mevzuatta yapılacak diğer değişikliklerle, piyasaya aşırı müdahale yapıyor izlenimine yol açmayacak bir çerçevede yapılabileceği sonucuna ulaşılmıştır.



KAYNAKÇA

- Akdoğan Abdurrahman : Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, AİTİA Yayın No: 137, Maliye Fakültesi Yay. No:1, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayın No:9, Ankara 1980.
- _____ : Kamu Maliyesi, 5. Baskı, Gazi Büro Kitabevi, Ankara 1996.
- Aksoy Şerafettin : Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1996.
- Baş Seyit Ahmet ;
- Akay Yusuf : Vergi Kanunlarında Yeni (4369 Sayılı) Kanunla Yapılan Değişiklikler, Mega Basım Yayın, İstanbul 1998.
- Bedford Norton M. : Income Determination Theory An Accounting Framework, Addison-Wesken Publishing Company, 1965.
- Benlikol Sebahattin ;
- Müftüoğlu Halil : Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi (1998), İTO Yayınları No: 2000-25, İstanbul, 2000.
- Bilici Nurettin : Vergi Hukuku, 3.Baskı, Yargı Yayınevi, Ankara 2001.
- Boadway Robin W. ;
- Wildsin David F. : Public Sector Economics Second Edition, Little Brown and Company Boston and Toronto 1994.
- Bocutoğlu Ersan : Makroiktisat Keynesyen Teori ve Politikalar, Derya Kitabevi, Trabzon, 1997.
- Bulutoğlu Kenan : Türk Vergi Sistemi, 6.Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1978.
- Cemalcılar Özgül ;
- Önce Saime : Muhasebenin Kuramsal Yapısı, AÜ Yayınları No: 1093, İİBF Yayınları No: 150, Eskişehir 1999.
- Ceyhan Burhan : Vergi Muhasebesi Yönünden Gelir , Türk Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Matbaası, Ankara, 1975.
- Due John F. : Government Finance An Economic Analysis, Third Edition, Richard D. Irwin Inc. Homewood, Illinois,1963.
- Due John F. : Maliye: Bir İktisadi Analiz, 3. Baskı, İÜ Yayınlarından: No: 1241, İktisat Fakültesi: No: 27, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1967.
- (S.Görgün-İ.Önder)

- Edizdoğan Nihat : Kamu Maliyesi 2 (Kamu Gelirleri Ve Vergi Teorisi), 4.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 1998.
- Erginay Akif : Vergi Hukuku, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1996.
- Güneş Gülsen : Vergilerin Yasallığı İlkesi, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1998.
- Gürdal Temel : Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Rasyonel Vergileme Açısından Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, 2001.
- Haig Robert Murry : The Federal Income Tax, NewYork, 1921.
- Haig Robert Murry : İktisadi ve Hukuki Yönleriyle Gelir Mefhumu, Maliye Enstitüsü (S.Görgün-İ.Avcı) Tercümelere, Birinci Seri-1965, İ.Ü. Yay.No.114, İstanbul 1965.
- Haftacı Vasfi : Maliyet Muhasebesi, 3.Baskı, Beta Basım Aş, İstanbul 1999.
- Hendricksen Eldon S. : Accounting theory, Third Edition, Richard D.Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1977.
- Hicks J.R. : Value and Capital, Oxford University Press London, 1939.
- Houghton R. W. : Public Finance, Second Edition, Penguin Modern Economics Readings, 1973.
- Hunter Mlin Harold ;
- Allen Harry Kenneth : Principles of Public Finance, Harper&Brothers Publishers, NewYork and London, 1940.
- Hyman David M. : Public Finance Second Edition, A Contemporary Application of Theory to Policy, The Dryden Press, Chicago 1987.
- Kenndy Ralph Dale ;
- McMullen Stewart : Finansal Durum Tabloları Form Analiz Ve Yorumlama, İktisat Fakültesi İşletme Enstitüsü Yayınları 12, Sermet Matbaası, İstanbul 1967.
- Kesim Atilla : Mikro İktisat, Akademi Kitabevi, Trabzon 1997.
- Kızılot Şükrü : Gelir Vergisi Kanunu ve Yorumları, Yaklaşım Yayınları, Cilt: 1-2, Ankara 1997.
- Kienzle Edward E. : Study Guide and Readings for Stiglitz's Economic of Public Sector

Second Edition, W.W. Norton and Company, New York and London 1989.

- Küçüksavaş Nihat : Genel Muhasebe, Atatürk Üniversitesi Basımevi, AÜ Yayınları No: 626, İİBF No: 81, Ders Kitapları Serisi No: 21, Erzurum 1984.
- Marlow Michael L. : Public Finance Theory and Practice, The Dryden Press, London 1995.
- Musgrave Richard A. ;
Musgrave Peggy B. : Public Finance in Theory and Practice Fifth Edition, McGraw Hill International Editions, Literatür Yayıncılık, 1994.
- Nadaroğlu Halil : Kamu Maliyesi Teorisi, 8. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ, Yayın No:337, İşletme Ekonomisi Dizisi: 17, İstanbul 1992.
- Neumark Fritz : Gelir Vergileri: Teori ve Pratik, İ.Ü. Yay.No:256, İktisat Fakültesi (Çev. M.Orhan Dikmen) No:29, Milli Mecmua Basımevi, İstanbul, 1946.
- Öncel Mualla ;
Kumrulu Ahmet ; Vergi Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yay. No: 12,
Çağan Nami : Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 1992.
- _____ : Vergi Hukuku , 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 1999.
- Özbalcı Yılmaz : GVK Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 1998.
- Özel Hakkı ;
- Şenyüz Doğan : Türk Vergi Sistemi (Gelir Vergisi) 6.Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 1993.
- Özelmas Ekrem : İktisat, İstanbul 1971.
- Pechman Joseph A. : Federal Tax Policy, Studies of Government Finance, The Brooking Enstitution, Washington DC 1966.
- Pehlivan Osman : Vergi Hukuku, Eser Ofset, Trabzon 2001.
- Pelin Fazıl : Finans İlmi, cilt:1, İstanbul, 1942.
- Pigou A.C. : Gelir, Berksoy Basımevi, İstanbul, 1955.
(Çev:Gülten-Haydar Kazgan)
- Pollack Sheldon D. : The Failure of U.S. Tax Policy Revenue and Politics, The Pennsylvania State University Press, Pennsylvania 1996.

- Sandford C.T. : The Economics of Public Finance, 2nd Edition, Pegamon Press, 1978.
- Seligman Edwin R.A. : The Income Tax:: A Study of The History, Theory and Praticce of Income Taxation at Home and Abroad (1914), Reprints of Economic Classics, Augustus M..Kelley Publishers, NewYork 1970.
- Simons Henry C. : Personal Income Taxation The Definition of Income As a Problem of Fiscal Policy, The University of Chicago Pres, Chicago, Illinois, 1938.
- Sözbilir Halim : Muhasebe Kuramında Türlü Gelir Vergisinin Kabul ettiği Gelir (Kar) Kavramı, AÜ Yay.No:214, Eskişehir, 1987.
- Stiglitz Joseph E. : Kamu Kesimi Ekonomisi, 2.Baskı, Marmara Üniversitesi Yayınları (Çev: Ömer Faruk Batırel) No: 549, İİBF Yayınları No: 396, İstanbul 1994.
- Şanver Salih : Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, İstanbul 1972.
- Şenyüz Doğan : Türk Vergi Sistemi (Gelir Vergisi), Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 1994.
- Tanzi Vito : The Individual Income Tax and Economic Growth, The John Hopkins Pres, Baltimore 1969.
- Turhan Salih : Vergi Teorisi, Elektronik Ofset Matbaası, İstanbul 1982.
- _____ : Vergi Teori ve Politikası, Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998.
- Türedi Hasan : Genel Muhasebe, Eser Ofset, Trabzon 1996.
- Türk İsmail : İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergi Politikası,AÜ SBF Yayınları, Yayın No:125/107 Ankara 1961.
- Türk İsmail : Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, Ankara 1992.
- Uluatam Özhan ;
- Methibay Yaşar : Vergi Hukuku, 3.Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 1999.
- Whittenburg Gerald A. ;
- Altus-Buller Martha : Income Tax Fundamentals 1999 Edition, South-Western College Publishing, Cincinnati, Ohio 1999.
- Yalkın Yüksel Koç : Genel Muhasebe, 12. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001.

MAKALELER

- Adam Stuart and ;
 Frayne Chris : A Survey of The UK Tax System, The Institute for Fiscal Studies
 Briefing Note No: 9, November 2001,
<http://www.ifs.org.uk/taxsystem/taxsurvey.pdf>
- Akyol M. Emin : “4369 Sayılı Kanundan Sonra Gelir Kavramı”, Maliye Postası
 Dergisi, Sayı:436, Yıl:20, 1-15 Kasım 1998.
- Atay Tezcan ;
 Olgun Murat : “Yeni Vergi Yasası ile;193 Sayılı GVK’da Gelirin Tanımı ve Buna
 Bağlı Olarak Yapılan Değişiklikler”, Vergi Sorunları Dergisi,
 Sayı:132, Eylül 1999.
- Ateşli D. Erkan : “4444 Sayılı Kanunun Mali Milat Açısından Değerlendirilmesi”,
 Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:132, Eylül 1999.
- Aykutlu Fercan : “4369 Sayılı Kanuna Göre Gelirin Tanımı”, Vergi Dünyası Dergisi,
 Sayı.204, Ağustos 1998.
- Başaran Funda : “4369 Sayılı Kanuna Göre Gelir Kavramının Anlamı”, Vergi
 Dünyası Dergisi, Sayı: 223, Mart 2000.
- Benligiray Yılmaz : “Muhasebe ve Ekonomide İşletme Geliri ve Karı”, E.İ.T.İ.A.
 Dergisi, Cilt:XV, Sayı:2, Haziran 1979.
- Demir Nilgün : “Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları
 Dergisi, Sayı: 130, Temmuz 1999.
- Dworin L. : “The Taxation of Low Income Families:The United States
 Experience”, 1995.
- Erarslan Hasan : “4369 Sayılı Kanun ile;193 Sayılı GVK’da Gelirin Tanımı ve Buna
 Bağlı Olarak Yapılan Değişiklikler”, Vergi Sorunları Dergisi,
 Sayı:120, Eylül 1998.
- Gedikli Bülent : “Menkul Kıymetlerin Vergilendirilmesi-1”, Vergi Sorunları
 Dergisi, Sayı: 96, Eylül 1996.
 _____ “Menkul Kıymetlerin Vergilendirilmesi-2”, Vergi Sorunları
 Dergisi, Sayı: 97, Ekim 1996.
- Kızılot Şükrü : “Mali Milat Uygulamasından Beklenen Yararların Sağlanabilmesi

İçin Vergi Yasalarında Yapılması Gereken Değişiklikler”

Asomedy Dergisi, Mart 2002.

- King John R. : “Income Concept”, Tax Policy Handbook, Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, Washington DC 1995.
- Mercimekçi Yener : “Menkul Kıymetlerin Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:159, Kasım 1994.
- Mutluer Kamil : “Türkiye’de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi”, EİTİA Yayınları No: 105/60, Ankara 1963.
- Ortaç Fevzi Rifat : “Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması”, GÜ İİBF Dergisi, 2/99.
- Oğuz Oyan : “Sosyal Devlete Geçit Yok, Vergide Ödün Çok”, Dünya Gazetesi, 30 Temmuz 1999.
- Önce Saime : “ Karın Ölçülmesi ve Raporlanması ile İlgili Standartlar”, Türkiye XVI Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 1-5 Ekim Antalya, AÜ Eğitim, Sağlık ve Bilim Araştırmalar Vakfı Yayınları Yay. No:19, Eskişehir, 1977.
- Özyürek Mustafa : “Vergi Sistemimizin Temel Sorunları ve Öneriler”, Asomedy Dergisi, Mart 2002.
- Pürsenli Elif : “Nereden Buldun? Bu Yıl Uygulanmayacak!”, http://66.111.54/mevzuat/4369_kanun/yorumlar/epursunlu.htm;
- Rose Larken : “TaxableIncome”, http://www.taxableincome.net/report/TI_15Apr02.pdf
- Taşkan Yusuf Ziya : “Gelirin Tanımında Değişiklik ve Özel Kıyaslama Yöntemi”, Mükellefin Dergisi, Sayı:72, Aralık 1998.
- _____ : “Bir Vergi Politikası Örneği:4369 ve 4444 Sayılı Yasalarda Gelirin Kavranmasına İlişkin Yaklaşımlar”, XVI Türkiye Maliye Sempozyumu, 28-31 Mayıs 2001 Antalya, Türkiye’de 1980 Sonrası Mali Politikalar, Manisa 2002.
- Thomas R. Williams : “Income Concepts Used In Economic Analysis”, 1977. <http://aspe.hhs.gov/hsp/Inc-Concepts77/Chapter4.pdf>
- Tuncer Selahattin : “Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, Mükellefin Dergisi, Sayı:

71. Kasım 1998.

- Yıldırım Ercan** : “4369 Sayılı Yasa İle Gelirin Tanımında Yapılan Düzenlemeye Paralel Olarak VUK’un 30/7 Maddesinin Değerlendirilmesi”, Vergi Raporu, Sayı.37, Ekim-Kasım 1998.
- Yüce Mehmet** : “Kamuoyunda tartışma Yaratan İki Yasanın Genel Bir Değerlendirilmesi”,<http://www.isguc.org/myuce1.htm>
- Yücel Tugay** : “Vergiciliğimizde Devamlı Değişen Müesseseler ve Fasit Daireler”, Mükellefin Dergisi, Sayı:84, Aralık 1999.
- Zacharias Ajit** : “A note on The Hicksian Concept of Income”, February 2002. <http://www.levy.org/docs/wrkpap/pdf/342.pdf>

DİĞER KAYNAKLAR

Bannack Graham

Baxter R.E. ve Davis E. : The Peuguin Dictionary of Economics, 1998.
<http://www.xrefer.com/entry.jsp?xrefied=445491&secid=->

Türk Dil Kurumu Sözlüğü: Türk Dil Kurumu Yayınları, Sayı:403, Ankara, 1979.

Türkçe Sözlük : Dil Derneği Yayınları:9, Kurtuluş Basımevi,Ankara, 1988.

Hançerlioğlu Orhan : Ticaret Sözlüğü, Büyük Fikir Kitapları Dizisi:47, Remzi Kitapevi, İstanbul, 1982.

Öcal Tezer ;

Oktay Ertan : Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü, V Yayınları, Ankara, 1989.

_____ Dictionary of Business:Oxford University Press,
<http://www.xrefer.com/entry.jsp?xrefied=164064&secid=->
_____ Meydan Larouse,5.Cilt, 1981.

Anayasa Mahkemesi Kararları.

TURMOB : Türkiye Muhasebe Standartları, Yayın No:32, Ankara 1997.

TC MB : Bir Reformun Anatomisi:Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?, Ankara, 1998.

MALİYE HUD : Beyanname Düzenleme Kılavuzu'99, İstanbul 1999.

<http://www.turmob.org.tr/turmob/duyurular/vr.html>

<http://www.tax-freedom.com/ta09003.html>

<http://www.irs.usteary.gov>

<http://www.infoplease.com/ipa/A00055980>

<http://www4.law.cornell.edu/uscode/26/63-text.html>

<http://www.uktax.demon.co.uk>

<http://horworth.de/htmlpage/taxation/indi-htm#18>

<http://www.minfin.nl/default.asp?CMSITEM=MFCR371331580708211DSBFFF00104B3FBE32>

<http://www.gzs.si/eng/busenv/finance62.htm>

<http://www.legalline.ca/tax/170.html>

<http://www.ccjc-net.or.jp/~busuniess/indi.htm>

<http://www.baseirgion.com/incetives-and-cost/corporate-tax/default.asp>

<http://209.41.108.131/guides/chile/ch13.htm>