



**4783 Sayılı Yasa  
Çerçevesinde  
Gelir Vergisi  
Kanununda Gelir  
Tanımının Teori  
ve Uygulama  
Açısından  
İrdelenmesi**

**Hazırlayan**  
**Ahmet GÜZEL**  
Vergi Denetmen Yardımcısı

## **I. GİRİŞ**

Günümüz kamu maliyesinde vergilendirilecek değer olarak gelir esas alınmaktadır. Gelir, vergi ödeme gücüne ulaşmak için değişik vergileme tekniklerine imkan verse de içeriğinin ve sınırlarının çizilmesi, değer olarak tespit edilmesi bakımından zorlukları da bünyesinde barındırmaktadır. Vergilendirme kapasitesinin göstergesi ve gelir olarak değerlendirilecek hangi nakit akımlar benimsenmelidir? Vergilendirmede esas alınacak gelir hangisi olmalıdır? Kapsamlı tam bir gelir tanımını yapmak mümkün müdür?

Bu yazıda, yukarıda geçen ve akla gelebilecek benzeri sorulara cevap bulmak üzere teorideki ve uygulama açısından Gelir Vergisi Kanunundaki düzenlemeler ışığında değerlendirme yapılacaktır.

## **II. TEORİK AÇIDAN KONUYA BAKIŞ**

Zikredilen konularda ortaya çıkan sorunları gidermek için teoride başlıca iki görüş ortaya atılmıştır:

1-Hermann, Gustov John, A. Wagner, Neumann gibi yazarlarca savunulan "Kaynak Kuramı"

2-Haig ve Schanz tarafından ileri sürülen "Safi Artış Kuramı"

## 1-Kaynak Kuramı

Bu kurama göre gelir, beşeri veya maddi bir kaynaktan elde edilmeli, arızı olmamalı, belli bir dönemde tekrarlanabilmelidir. Gelirin kaynağı sürekli olmalıdır. Kaynağın gelir getirici niteliğinde zaman zaman olabilecek kesintiler, bu sürekliliğe zarar vermez. Buna göre; zirai, ticari, sınai veya hizmetsel bir faaliyet neticesi elde edilen gelir vergilendirilebilecektir. Kaynak teorisine göre; ikramiye, piyango, arada bir gelir getirici işlemlere ve/veya faaliyetlere girişimler sonucu elde edilen nakit akımlar, vergi bakımından gelir değildir. Başka bir deyişle; arızı faaliyetler sonucu edinilen nakit akımlar, otomatik olarak vergiden istisna edilmektedir. Bu görüşe göre; belirli bir dönemde sürekli olarak önemli miktarda kazanç sağlayan bir kimse vergilendirilmekte, ancak; aynı geliri, aynı dönemde arızı olarak sağlayan bir başka kimse vergilendirme kapsamına alınmamaktadır.

## 2-Safi Artış Kuramı

Net artış teorisi, servette net artış kuramı ve geniş anlamda gelir olarak da adlandırılan bu kuram, belli bir dönem içinde servetteki artışın nazara alınması suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Buna göre; dönem başındaki servet değeri ile dönem sonundaki servet değeri arasındaki farka, dönem içinde yapılan tüketimin eklenmesi sonucu bulunan değer, o dönem içinde elde edilmiş gelir addedilerek vergilendirilecektir. Başka bir deyişle; safi artış kuramına göre gelir, belli bir dönemde yapılan tüketim ile aynı dönem içinde yapılan tasarruftan oluşacaktır. Bu şekildeki açık olmayan bir tanımın arızı kazançları da kapsadığı söylenebilir.

Ancak bu görüş; söz konusu servet değerinin ve dönem içindeki harcamaların tam ve doğru olarak hesaplanacağı varsayımına dayandığından; hesaplama teknikleri hakkında açıklama getirmemekte, servet değerine nasıl ulaşılabileceği ve servet değerinin hesaplanması için uygulanabilecek teknikler hakkında bilgi vermemektedir.

Yukarıda yaptığımız açıklamalar, her iki teorinin de uygulama açısından zorluklar taşıdığını göstermektedir. Bu zorluğun aşılması için yapılan çalışmalar sonucunda modern ekonomilerde uygulanabilirlik derecesi daha

yüksek ve modern ekonomilerde de uygulanmakta olan "mali anlamda gelir" görüşüne ulaşılmıştır. Belli bir dönemde arızı olarak önemli miktarda gelir elde eden bir kişi ile aynı geliri sürekli faaliyetler sonucu elde eden bir başkasının vergi karşısındaki durumlarının adil olarak nazara alınması ve mali güçlerine göre vergilendirilme yapılması vergi hukuku açısından zorunludur. Bu zorunluluk, kaynak veya safi artış kuramının tek başına uygulanmasını imkansız kılmış ve ikisinin beraber uygulanması gerektiği yönünde görüşlerin ağırlık kazanmasına yol açmıştır. Sürekli gelirlerin vergilendirilmesi görüşü yerindedir. Ancak; arızı olarak elde edilse bile vergi ödeme gücünün kanıtı sayılabilecek gelirlerin de vergilendirilmesi, vergide genellik, adalet ve eşitlik ilkelerinin gereğidir. Bu nedenle; hem sürekli hem de arızı nitelikteki gelirleri vergilendirici bir yaklaşıma ihtiyaç vardır. Bu yaklaşım, "mali anlamda gelir" tanımlamasını ortaya çıkarmıştır.

### **III.GELİR VERGİSİ KANUNUNDA GELİR TANIMININ İRDELENMESİ**

Türk Vergi Hukukunda esas alınan gelir tanımları dönemler itibariyle değişiklik arzemiştir. Türk vergi sisteminde 01.01.1999 tarihine kadar dar anlamda gelir tanımı (kaynak kuramı) esası benimsenmiş, 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında da fiilen uygulaması yapılmamış olsa da geniş anlamda gelir tanımı esası kabul edilmiştir. Bu yüzden konunun öncelikle bu dönemler itibariyle incelenmesi gerekir.

#### **A-4369 Sayılı Yasadan Önce Benimsenen Gelir Tanımı;**

Gelirin, vergileme açısından her türlü ihtiyaca cevap verecek boyutta ve uygulamayı şekillendirecek kapsamlı bir tanımının yapılamaması, modern vergi sisteminde vergiye tabi tutulacak gelir kalemlerinin neler olduğunun vergi kanunlarında tek tek sayılması gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu yöndeki uygulama ülkemiz açısından da söz konusudur.

4369 sayılı yasadan önce Gelir Vergisi Kanununun 1.maddesinde; gelir, "Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." şeklinde tanımlanarak vergilendirileceği belirtilmiştir. Bu tanımlamanın içinde gelirin kaynağı (beşeri ve maddi kaynaklardan sağlanması) ile sürekliliği belirtilmemesine rağmen tanımın, bu iki unsuru bünyesinde barındırdığı şüp-



hesizdir. Kaynak kuramının; beşeri veya maddi bir kaynaktan elde edilmeli, arızı olmamalı, belli bir dönemde tekrarlanabilmelidir, şeklinde geliri tanımladığı hatırlanırsa Gelir Vergisi Kanununun, bu tanımlama ile kaynak teorisini esas aldığı söylenebilir. Nitekim GVK'nun 2.maddesinin ilk altı bendinde gelire giren kazanç ve iratlar, bent halinde tek tek sayıldıktan sonra 7.bentte "sair kazanç ve iratlar" hükmü ile ilk altı bendin dışında kalıp diğer kaynaklardan sağlanan kazanç ve iratlar da gelir kapsamına alınmıştır. Ancak; gelir sayılacak kalemlerin 6 bent halinde sayıldıktan sonra yedinci bentte "sair kazanç ve iratların" hüküm altına alınarak gelirin tanımı genişletilmeye çalışılmış ise de Gelir sayılacak akımların 7 bent halinde bu şekilde sayılması ve GVK'nun 4369 sayılı yasadan önce uygulanan ve bu yasa ile değiştirilen 80 ve 82.maddeleri ve aynı kanun ile kaldırılan mükerrer 81.maddesinde gelire giren sair kazanç ve iratlar sayılmak suretiyle belirlenmiş olması gelir tanımı kapsamını, daralttığı görüşündeyiz. Bu düşüncemiz, 4444 sayılı yasa ile getirilen geçici 56.maddesindeki hükümler için de geçerlidir.

Ancak; kaynak kuramının arızı kazançları kapsamadığı ve GVK'nun 2.maddesinin 7.bendii ile arızı kazançları da (4369 sayılı yasa ile değiştirilen 82. maddesi) gelir kapsamına aldığı düşünülürse GVK'nun bu noktada, gelirin "dönem başındaki servet değeri ile dönem sonundaki servet değeri arasındaki farka, dönem içinde yapılan tüketimin eklenmesi sonucu bulunan değer" şeklinde tanımlandığı safi artış kuramını benimsediği düşünülebilir. Gerçekten 4369 sayılı yasa ile değiştirilen GVK'nun arızı kazançlar başlığı altında 82. maddesinde (4444 sayılı yasa ile getirilen GVK geçici 56.maddesinin G bölümünde) ticari kazancın tespit edilmesinde dikkate alınması gereken "diğer kazanç ve iratlar" kapsamında arızı gelir sayılacak kazançlar sayılmıştır. Ancak GVK'nda belli bir dönemdeki gelirin safi artış kuramındaki yöntemle tespit edileceğine ve dönem içinde yapılan tüketimin dönem sonunda oluşan farka eklenerek vergilendirileceğine dair bir hüküm veya metodun düzenlenmediği hususu dikkate alınır ve arızı kazançların bu şekilde sayılmak suretiyle temdit edildiği (sınırlandığı) dikkate alınır; GVK'nun safi artış kuramını benimsemediği sonucu açıklık kazanacaktır. Her ne kadar öğretilerde ilk altı bendin düzenlenmesinde kaynak kuramının benimsendiğini, yedinci ben-

din düzenlenmesinde ise safi artış kuramının esas alındığı kabul edilse de 4369 sayılı yasa ile kaldırılan mükerrer madde 81 ve aynı kanunla değiştirilen 80. ve 82. maddelerinde diğer kazanç ve iratları oluşturan nakit akımlar sayılmak suretiyle belirlendiğinden tüm bentlerde kaynak kuramı görüşünün hakim olduğu görüşünderiz. Çünkü; bu şekildeki bir uygulama ile gelir tanımının kapsamı daraltılmış ve temdit edilmiş olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda; özellikle refah devleti anlayışının gelişmesi, gelişmekte olan bir ülke ekonomi yapısına sahip olunması, anayasamızda 1.maddede öngörülen sosyal devlet anlayışı ile 73.maddede hüküm altına alınan vatandaşların mali güçlerine göre vergi ödemeleri esasları nedeniyle 193 sayılı kanununun 2.maddesinde gelir olarak sayılan bir takım kazançlar için çeşitli hükümlerde istisna ve muafıklara ve indirimlere yer verilmiştir. İstisna ve muafıklarla beraber GVK'nun 4369 sayılı yasa ile değiştirilen 82. maddesinde "sair kazanç ve iratlar" kapsamında arızı gelir sayılacak kazançların sayıldığı ve yukarıda "mali anlamda gelir" için yapılan açıklamalar nazara alındığı takdirde; GVK'nun çağdaş ekonomilerde benimsenen "mali anlamda gelir" görüşünü esas aldığı kabul edilmesi gerekir. Yukarıda da belirttiğimiz gibi vergilendirilecek nakit akımların bu şekilde belirlenmek suretiyle sayılması gelirin kapsamını daraltmıştır.

#### **B-4369 Sayılı Yasa ile Getirilen Gelir Tanımı;**

Gelir Vergisi Kanununda 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4369 sayılı yasa ile gelir tanımında değişiklik yapılmıştır. Bu yasa ile gelir; "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Bu yasa ile aynı zamanda Gelir Vergisi Kanununun 2.maddesinin 7.bendinde kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar şeklinde yapılan değişiklik ile geniş bir gelir tanımı oluşturulmuştur. Kaynağı nazara alınmaksızın diğer her türlü kazanç ve iratlar ifadesi ile kişinin satın alma gücünü arttıran veya tasarrufuna kaynak teşkil eden her türlü değer, vergiye tabi gelire dahil edilerek nakit akımlarının tezahür edebileceği harcama ve tasarruf kavranmış olup istisnalar dışında vergiye tabi olmayan herhangi bir unsur bi-



rakılmamıştır. Bu bağlamda getirilen tanımlama ile gelir unsurlarının, kanunda kaynağı nazara alınmaksızın diğer her türlü kazanç ve iratlar değişikliği ile açıkça sayılmış olması terkedilmiş, gelir unsurunun vergilendirilebilmesi için yasada açıkça vergiden istisna edilmemesi, yeterli sayılmış olmaktadır. Bu uygulama ile yukarıda açıklandığı gibi belli bir dönemdeki tasarruf (dönem başı ve sonu arasındaki servet farkı) ile aynı dönemdeki tüketim harcamaları toplamının vergilendirilmesi, öğretide en çok rağbet edilen safi artış kuramının benimsendiğini göstermektedir.

Bu yasa ile getirilen geniş anlamda gelir tanımı, 4444 sayılı yasa ile 31.12.2002 tarihine kadar ertelenmiş, 01.01.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4783 sayılı yasa ile de kaldırılarak 4369 sayılı kanundan önceki uygulamaya dönülmüştür. Başka bir deyişle; 4444 ve 4783 sayılı yasa ile kaynak kuramı (dar anlamda gelir tanımı) esasına geri dönülmüştür. (4783 sayılı yasa ile GVK'nun 80, 81 ve 83'üçüncü maddelerinde yapılan değişiklik ile dar anlamda gelir tanımına diğer bir deyişle; kaynak kuramı esasına geri dönülmüştür.)

#### **IV.SONUÇ**

Yukarıda açıklanan kuramlardan geniş kapsamlı gelir kavramının (safi artış kuramının) uygulanması gerektiği görüşündeyiz. Bu kuramın öğretide kabul gördüğü, kamu maliyesi açısından da daha doğru sayıldığını söylemek yanlış olmaz. Geniş anlamda gelir tanımına verilen bu destek, üç temel nedene bağlanabilir.

1.Safi artış kuramının istisnalar dışındaki bütün gelir akımlarını kavraması nedeniyle tüm gelir değerlerinin vergilendirilmesi, vergide genellik,eşitlik ve adalet ilkelerine ve anayasamızın 73.maddesinde hüküm altına alınmış olan vatandaşların mali güçlerine göre vergi ödemeleri esasına uygun düşmektedir.

2.Her tür zenginleşmeyi içeren bir gelir tanımının kavranması ile daha büyük ve daha geniş bir vergi tabanına ulaşılabacağı şüphesizdir. Bu ise vergi hasılatı ile toplumsal vergi yükünün artması (vergi hasılatının Gayri Safi Milli Hasıladan daha hızlı artması şartıyla) ve vergi tabanının (=vergi kapasitesi)

genişlemesi sonucunu verecektir. Vergilendirilebilir gelir kaynaklarının artması nedeniyle toplumsal vergi yükünün artması, bireysel vergi yükünün de artması anlamına gelmez. Çünkü; geniş anlamda gelir tanımı, vergi oranlarının artırılması değil vergilendirilmemiş değerlerin kavranması esasına dayanmaktadır.

3.Safi artış teorisine dayalı gelir tanımının vergilendirilmesi, iktisadi faaliyetlerden bazılarının vergi dışında tutulması gibi bir imtiyaz sağlamayacağından, vergi dışı faaliyet alanlarına geçmek amacıyla iktisadi kararlar, başka bir deyişle; faaliyet gösterilen alanlar, karlılık durumu devam ettikçe değiştirilmeyecektir. Bu, vergi konularının vergi dışında tutulması ayrıcalığının sağlanmaması sebebiyle, vergiden kaçınmayı da engelleyecektir.

4369 sayılı yasa ile getirilen ve kamuoyuna "Mali Milat" olarak yansıyan safi artış kuramına getirilen en önemli eleştiri, bu kuramın sermaye kaçışına sebep olacağıdır. Gerçekten 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4369 sayılı yasa, 4444 sayılı yasa ile 31.12.2002 tarihine kadar ertelenmesine rağmen bu tarihler arasında önemli miktarda sermaye kaçışına sebep olmuştur. Ancak uzun vadeli bir çalışma çerçevesinde vergi oranlarının indirimi ve mükelleflerin bilinçlendirilmesi ile desteklenmesi şartı altında safi artış kuramı ile bu olumsuzluğun da önüne geçilebileceği görüşündeyiz. Bu şekildeki bir uygulama, vergi kapasitesini arttıracak gibi bireysel vergi yükünü de düşüreceğinden vergilendirilmeyi kolaylaştıracak ve kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasında kolaylık sağlayacağını düşünüyoruz.

### **Yararlanılan Kaynaklar**

- Prof.Dr.İ.Türk, Kamu Maliyesi, gözden geçirilmiş 2.baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 1996
- Prof.Dr.Özhan ULUATAM, Kamu Maliyesi, genişletilmiş 5.baskı, İmaj yayıncılık, Ankara, 1997
- Prof.Dr. Abdurrahman AKDOĞAN, gözden geçirilmiş ve genişletilmiş 8.baskı, Gazi Kitabevi, 2002
- S.Ahmet BAŞ-Yusuf AKAY, Vergi Kanunlarında Yeni (4369 sayılı) Kanunla

Yapıları Değişiklikler Yorum ve Açıklamalar, İstanbul, 1998

- TC Maliye Bakanlığı Ahmet GÜZEL
- Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi Denetmen Yrd.
- Gelirler Adana Bölge Müdürlüğü
- Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı