



## GELİRİN TESPİTİ VE VERGİLENDİRİLMESİ:

### *SAFİ ARTIŞ TEORİSİ, KAYNAK TEORİSİ*

M.Reşit DİNÇER\*

M.Hakan KALELİOĞLU\*\*

#### ÖZET

Devletler, temel fonksiyonlarını yerine getirmek, kendisini oluşturan bireylere hizmet sunmak için milli egemenliğin önemli unsurlarından bir tanesi olan vergi enstrümanını mali, ekonomik ve sosyal politikalara uygun olarak kullanmak isterler. Vergi, devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalesinin bir aracı olarak karşılıksız, cebri ve parasal olarak aldığı bir paydır. Günümüz vergi sistemleri içerisinde yer alan vergilendirilecek ekonomik kaynaklardan biri de "gelir"dir. Özellikle teoride gelir, hem vergi ödeme gücü açısından hem de ekonomik akım ifade eden bir yapıya sahip olduğu için vergileme açısından en fazla kabul gören konu olmuştur. Gelirin vergilendirilmesi sistemlerinin oluşumunda en önemli unsur, vergilendirilebilir gelir kavramına yaklaşım açısı olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla, vergilendirmeye esas alınacak gelirin tanımlanması kritik öneme sahip olup, bu konu gerek vergi teorisinde, gerekse uygulamada tartışmalara yol açmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Gelir, Vergi, Net artış teorisi, Safi artış teorisi, Kaynak teorisi.

#### DEFINITION AND TAXATION OF INCOME:

#### *NET INCREASE THEORY, RESOURCE THEORY*

#### ABSTRACT

States want to use the tax instrument, which is one of the most important component of the national sovereignty, in accordance with financial, economical and social policies, to fulfill their basic functions and to serve people composing itself. Tax is a gratuitous, compulsory and monetary share that states collect as a tool of intervention to economic and social life. One of the taxable economic resource within the contemporary tax systems is "income". Especially in theory, income has been the most accepted subject in taxation, in terms of both ability to pay taxes and to embody structure of economic current. The perspective of taxable income concept appears as the most important element in formation of the income taxation systems. Therefore, the definition of the taxable income has critical importance and this subject brings out debates both in taxation theory and in its practices.

**Keywords:** Income, Tax, Net increase theory, Simple increase theory, Resource theory.

---

\* Sayıştay Uzman Denetçisi - Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye ABD, Doktora Öğrencisi.

\*\* Sayıştay Uzman Denetçisi - Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Doktora Öğrencisi.

## 1. GİRİŞ

Ülkemizde gelir vergisi reformunun kaçınılmaz olduğu yıllardır dile getirilen bir konudur. Bu reform sonucu “vergi tabanının genişletilmesi” stratejisinin uygulamaya konulması gerekliliği, buna gerekçe olarak da, adaletsiz ve yüksek oranlı vergi sistemi yanında kayıt dışılığın haksız kazançları beslediği ifade edilmektedir. Toplum halinde yaşamın bir gerekliliği ve toplumsal yaşamın organizatörü durumundaki devletin, üzerine atfedilen fonksiyonları yerine getirebilmek için başvurmak durumunda olduğu vergilemede, bağlı olması ve uyması beklenen ilkelerin başında adalet ilkesi yani vergiyi herkesten adil bir biçimde toplaması ilkesi gelir. Kayıt dışı ekonomi kavramı ile de yakından alakalı olan bu ilkenin hayata geçirilmesinde vergilenecek gelirin tanımlanması önemli bir husustur. Çalışmada bu çerçevede içinde, bilişim ve iletişim teknolojilerinin günümüzde geldiği seviye de göz önüne alındığında, geniş kapsamlı bir gelir tanımlamasının gereği ve yararı üzerinde durulmaktadır.

Devletlerin temel fonksiyonlarını yerine getirmek ve kendisini oluşturan bireylere hizmet sunmak için gelire ihtiyaç duymaları, vergi toplama gerekliliğini doğurmuştur. Vergileme, zaman içinde kamu hizmetleri için gerekli kaynağı sağlama yanında tasarrufu, ekonomik büyümeyi teşvik, gelir dağılımını düzeltme gibi diğer sosyal ve ekonomik amaçlar için de kullanılmaya başlanmıştır. Devletler, mali ve ekonomik politikalarını toplayabilecekleri vergilere göre belirleyebileceklerinden, vergi her dönemde temel politikaların belirlenmesinde önemli bir faktör olmuştur.

Vergi, devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalesinin bir aracı olarak karşılıksız, cebri ve parasal olarak aldığı bir paydır. Devlet bu payı kişilerin ve kurumların gelirlerinden ve servetlerinden alır. Vergi teorisinin temel tartışma noktalarından birisi verginin konusu, bir başka deyişle verginin hangi iktisadi faaliyet sonucunda doğacağı veya doğması gerektiğidir. Günümüz vergi sistemleri içerisinde yer alan vergilendirilecek ekonomik kaynaklardan biri de "gelir"dir. Özellikle teoride gelir, hem vergi ödeme gücü açısından hem de ekonomik akım ifade eden bir yapıya sahip olduğu için vergileme açısından en fazla kabul gören unsur olmuştur.

Vergilendirmede adaleti sağlamak açısından herkesten ödeme gücüne göre vergi alınması, bütün dünyada benimsenen bir ilkedir. Bu bağlamda, ödeme gücünün en önemli göstergeleri olan gelirin tespiti hayati bir önem taşımaktadır.

## 2. GELİR VE GELİR VERGİSİ KAVRAMLARI

Gelir, basit anlamda kişilerin alım gücünde meydana gelen artış olarak kabul edilebilir. Bu niteliği ile gelir, üretim faktörlerinin bir getirisi olabileceği gibi, kişilerin servet unsurlarında meydana gelebilecek değer artışları veya çeşitli transferler yoluyla da oluşabilir.

Genel anlamda, "üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulmasının karşılığında elde edilen bir değerler akımı"; olan gelir, "bir kimsenin muayyen bir devre başında ve sonunda aynı zenginlikte kalmak şartıyla o devre içinde tüketebileceği mal ve hizmetlerin toplamı" (Aksoy, 1989: 154) şeklinde de tanımlanmaktadır.

Ekonomik olarak gelir, üretimden tüketim aşamasına kadar geçen ekonomik süreç içerisinde meydana gelen ve para ile ifade edilen kıymetlerdir. Gelir, kişinin ekonomik gücündeki bir

artıştır. Bu artış kişinin ekonomik sürece bir ekonomik faktör ile katılımı sonucu olabileceği gibi, bir katılım olmaksızın da meydana gelebilir.

Ekonomistler geliri, üretimden tüketim aşamasına kadar geçen ekonomik süreç içerisinde meydana gelen ve para ile ifade edilen kıymetler olarak ifade etmektedir. Bu noktada gelir ile servet arasında bir farklılık ortaya çıkmaktadır. Gelir ile servet arasındaki en belirgin ayırım gelirin akışkan bir değer olmasına rağmen, servetin stok değer olmasıdır. Akış özelliği olan gelir bir haftalık, bir aylık ya da bir yıllık gibi periyodik bir süreçle ilişkilendirilmektedir. Diğer taraftan servet, belli bir zamandan itibaren kişilerin biriktirdiği malvarlıklarını ifade ettiği için stok değerdir ve belli bir zaman aralığına sahip değildir (Lewis, 1984: 145).

Gelir, üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulması yolu ile ya da zaman içerisinde kazanılan değerler şeklinde oluşur ve ekonomik güçteki para ile ifade edilebilen bir artışı niteler. Ekonomik güçteki artış, belirli bir süreç içerisinde kişinin tasarruf edilebilir ve harcanabilir para veya para ile ifade edilebilen gücündeki fazlalaşma olup, bunun para ya da para ile ifade edilebilen ekonomik bir değer olması gerekmektedir.

Gelirin bir diğer özelliği ise, tasarruf edilebilir veya harcanabilir olmasıdır. Tasarruf edilebilir olma, gelir sahiplerinin gelirlerinin bir kısmının saklayabilme ve satın alma güçlerini gelecekte kullanabilme imkanına sahip olabilmeleridir. Gelirin harcanabilir olması ise, tüketim ya da yatırımlar için satın alma gücü oluşturmasıdır.

Bilindiği gibi herkesin ekonomik imkanları ile orantılı vergi ödemesi anlamına gelen ödeme gücü ilkesinin gelir, servet ve harcama olmak üzere üç temel göstergesi vardır. Nitekim günümüzde en rasyonel ve en gerçekçi olan tasnif; gelir, servet ve harcama üzerinde alınan vergiler şeklinde yapılan tasniftir. Hangi tür vergilere daha fazla ağırlık verileceği, ekonomik yapı, iktisadi sistemin işleyişi, iktidarın siyasi anlayışı, baskı grupların etkinlik ve eğilimlerine bağlı olarak değişmektedir. Bununla birlikte ödeme gücüne ulaşmada kullanılan araçlar olarak kabul edilen “en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma ilkesi” gibi müesseseleri bünyesinde taşıyan gelir vergisi, çağımızın en yaygın, en adil ve en verimli vergisi olarak kabul edilmektedir. Harcama vergileri, şahsileştirilmediği için adil olmayan vergiler kategorisinde yer alırken, servet vergileri ise mali amaçtan ziyade sosyal amaçlarla konulduğu için toplam vergi gelirleri içinde önemli bir yer almamaktadır (Yüce, 1999).

Gelir vergileri, aşağıdaki özellikleri nedeniyle çağdaş vergiler olarak nitelendirilmekte ve vergileme sistemlerinde ön plana çıkan vergi türleri olmaktadır (Bayraklı, 2000):

- i. Temel vergi ilkeleri açısından değerlendirilebilecek ve uygulanabilecek uygulama tekniklerine sahiptir,
- ii. Yönetimi kolaydır,
- iii. Sağladığı hasılat yüksektir,
- iv. Vergilerin kişiselleştirilebilmesi nedeniyle vergi adaletini sağlayıcı özelliklere sahiptir,
- v. Adil gelir dağılımının temininde, gelirin yeniden dağılımı gerçekleştirici araçlara sahiptir.

Günümüzde çağdaş vergi sistemlerinin en önemli vergilerini, gelirden alınan vergiler oluşturmaktadır. Geliri vergilendiren iki ayrı vergi türü bulunmaktadır: Gelir vergisi ve kurumlar vergisi. Gelir vergisi, gerçek kişilerin kazanç ve iratlarını, kurumlar vergisi ise, ilke olarak, bir kısım tüzel kişilerin kazançlarını kapsamına alır. Her iki vergi de aynı ekonomik unsuru, yani geliri vergilendirmektedir (Öncel vd., 2000: 235).

### 3. TOPLAM VERGİLENDİRİLEBİLİR GELİRİ BELİRLEYEN TEORİLER

Günümüzde dinamik bir kavram olan gelir kavramını ülkeler kendi hukuklarında ve uygulamalarında çeşitli yöntemlerle belirlemeye çalışmaktadırlar. Ülkeler hangi nakit akımlarının gelir olarak değerlendirileceği konusunda, kendi gelir yaklaşımlarına uygun teorik çözümlenmeleri de oluşturmuşlardır.

Teoride hangi nakit akımlarının gelir olarak değerlendirileceği konusunda başlıca iki görüş ileri sürülmüştür. Bunlar; kaynak teorisi ve safi artış teorisidir. Günümüzde uygulama alanı bulan bu iki teorisinin birbirlerine olan üstünlükleri ise geçmişten günümüze tartışıla gelmiştir.

#### a) Kaynak Teorisi

Kaynak teorisine göre gelir, kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerini üretim sürecine sokmaları karşılığında elde ettikleri değerler akımıdır. Bu teoriye göre, üretim faktörlerinden elde edilen değerlerin gelir sayılabilmesi için iki önemli unsurun bir arada bulunması gerekmektedir. Bunlar, belirli bir kaynağa bağlılık ve devamlılıktır. Kaynak teorisi, belli bir üretim faaliyetine katılma sonucu elde edilen ekonomik değerleri gelir olarak kabul eder. Diğer bir deyişle üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulması karşılığında o dönem hasılasından sağladıkları payı karşılayan kazanç, gelir sayılmaktadır. Üretim faktörlerinden devamlı bir şekilde elde edilmeyen değerler ise, gelir olarak kabul edilmemektedir (Öncel vd., 2002: 239).

Kaynak teorisi, Alman iktisatçılardan Von Hermann tarafından ileri sürülmüş ve daha sonraları Alman vergi hukukçusu Fuisting ve bazı eleştirileri olmakla beraber Adolph Wagner tarafından desteklenmiştir. Bu iktisatçılara göre gelir; belirli bir kaynaktan, üretim faktörlerinin üretim sürecinde yarattıkları düzenli aynı ve nakdi gelirleri ifade etmektedir (Plasscheart, 1977: 536; Aksoy, 1991: 358). Herman, Gustav Cohn, Adolph Wagner, Neumann, Philippovich, Schaffle gibi klasik kaynak teorisyenlerine göre eğer gelir, sürekli gelir yaratan bir kaynaktan elde ediliyor ise vergi bakımından ödeme gücünün belirlenmesinde dikkate alınmalı ve gerekiyorsa vergilendirilmelidir (Akdoğan, 1985: 193).

Buradaki süreklilik, gelirin arızı ya da geçici olmamasını, yani zaman içerisinde belirli sıklıklarla tekrarlanmasını öngörür. Bu durumda herhangi bir gelir akımı sürekli gelir yaratma özelliğine haiz ise, vergilendirme yoluna gidilecektir. Kaynak teorisi üretim sürecinde, üretim faktörlerinden elde edilen geliri (ücret, faiz, rant ve kar) gelir olarak kabul etmektedir (Edizdoğan vd., 2011: 294).

Gelir nakdi olduğu gibi aynı de olabilmekte, faktör sahiplerince aynı olarak elde edilen değerler bizzat kendi tüketimlerine ayrılmış olursa bile gelir olarak kabul edilmektedir. Yani bir kimsenin, kendi üretimi üzerinden yaptığı tüketimler (öz tüketim) gelir sayılmaktadır. Kaynağın kendi değerinde meydana gelen artışlar ile üretim fonksiyonuna bağlı olmaksızın elde edilen değerler ve varlıklar (miras, kumar, piyango ve ikramiye gibi) gelir kavramı içine alınmamaktadır. Görüleceği üzere gelir kaynağının değerindeki artışlar da sahiplerine ek harcama gücü verdiği halde gelir kabul edilmemekte; yine, hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın, arızı olarak elde edilen gelirler ile üretim faktörlerinin kullanımı sonucunda oluşmayan transfer niteliğindeki değer akımları (miras, piyango ikramiyeleri, bağışlar vb.) gelir olarak nitelendirilmemektedir (Edizdoğan vd., 2011: 295).

Kaynak teorisinin geliri bu şekilde tanımlaması, bazı eleştirilere konu olmuştur. Kaynak teorisinin gelir tanımı kapsamına almadığı, belli kaynaktan sürekli olarak elde edilmeyen bir geliri elde eden kişi, vergi sisteminin belirlediği esaslara göre vergi ödeme gücüne sahip olsa bile vergilendirilmeyecektir. Çok dar bir kapsama sahip olan kaynak teorisini adalet ilkesi ile bağdaştırmak pek olanaklı görülmemektedir. Vergileme ilkelerinden vergi eşitliği ilkesi; aynı

durumda olanların aynı, farklı durumda olanların ise farklı vergi yüküne tabi olmalarını öngörmektedir. Vergi ödeme gücü ise, kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını sürdürmeye yetecek kadar olan gelirin üzerindeki gelir kısmını ifade etmektedir. Kaynak teorisinin gelir tanımı kapsamına almadığı belli kaynaktan sürekli olarak elde edilmeyen bir geliri elde eden kişi, vergi sisteminin belirlediği esaslara göre vergi ödeme gücüne sahip olsa bile vergilendirilmeyecektir. Bir başka deyişle emekten, sermayeden veya her ikisinin belli oranda bileşiminden ve üretim yapılarak elde edilen gelirden, vergi sisteminin belirlediği esaslara göre vergi ödeme gücü vardır gerekçesiyle vergi alınırken, aynı miktar geliri üretim fonksiyonu dışından elde eden aynı özellikleri taşıyan başka bir kişi vergilendirilmeyecektir (Ortaç, 1999: 107).

### **b) Safi (Net) Artış Teorisi**

Bu teoriye göre, hangi kaynaktan doğarsa doğsun, satın alma gücünde belli bir dönemde ortaya çıkan artış gelir kapsamında düşünülmektedir. Net artış teorisi uyarınca belli bir döneme ilişkin gelir miktarının bulunması için bir denklem kurulması gerekirse, dönem başı ile dönem sonu arasında servette ortaya çıkan artış miktarı ile kişinin dönem boyu yaptığı tüketim harcamalarının toplamı, incelenen dönem için gelir toplamını verecektir (Öncel vd., 2002: 240).

Geliri daha geniş tanımlayan net artış teorisine göre ayrıca vergiye tabi gelir kavramının belirlenmesinde “kaynak” ve “devamlılık” ölçütlerinin kullanılmasına ihtiyaç yoktur. Bir kişinin geliri, belli bir dönemde yaptığı tüketim ile yine aynı dönemde net varlığında gerçekleşen değişimin toplamından ibarettir. Burada gelir, gelirin ancak tüketim veya tasarrufa veya her ikisine birden konu olabileceği gerçeğinden hareketle kavranmaktadır. Dolayısıyla kaynak teorisinin aksine, üretim faktörlerinin kullanımı sonucu ortaya çıkmayan transferler, arazi gelirler ve çeşitli nedenlerle servet unsurlarında ortaya çıkan değer artışları da net artış teorisine göre gelir kavramına girmektedir.

Safi artış teorisi ilk defa 1891 yılında George Von Schanz tarafından ifade edilmiştir. Teori, geliri, belli bir dönemde mükellefin servetinde meydana gelen artış olarak ifade etmektedir. Mükellefin vergilendirme dönemi başındaki servet değeri ile vergilendirme dönemi sonundaki servet değeri arasındaki olumlu fark gelir olarak kabul edilmekte, vergilendirme dönemi içerisinde mükellef tarafından yapılan harcamalar bu gelire eklenmektedir (Plasscheart, 1977: 536).

Bu bakımdan safi artış teorisinde gelir, hem kaynak teorisinin tanımladığı devamlılık gösteren gelirleri, hem de sermayede meydana gelen (miras, bağış, ikramiye, kumar vb. nedenlerle) ve yapısı devamlı kaynaklara dayanmayan değerleri de kapsamakta ve daha geniş anlamda ele alınmaktadır (Edizdoğan vd., 2011: 296).

Bazı bilim adamları, yaptıkları analitik çalışmalarla Schanz’ın bu yaklaşımına katkıda bulunmuşlardır. R.M. Haig’in (1921) yaptığı analitik çözümleme ABD’de çok büyük oranda kabul görmüş ve tartışılmıştır. Haig geliri; para ve parayla ifade edilen değerlerin, veri olan dönemde kişinin satın alma gücünde yarattığı artış olarak tanımlamaktadır. Diğer bir ifadeyle gelirin herhangi bir şekilde reel artışının vergilendirilmesi olduğunu ifade etmiştir (Quigley ve Smolensky, 1994: 169). Henry Simons ise bireysel vergilendirilebilir geliri; gelirin tüketimde kullanılan kısmının gerçek pazar değerinin, elde tutulan malın vergilendirme dönemi başındaki değeri ile sonundaki değeri arasındaki farkla toplanması olarak tanımlamıştır (Baker, 1990: 510).

Teoriye göre, üçüncü kişiler tarafından sağlanan parayla ifade edilen hizmetler, miras, piyango gelirleri, ikramiye ödemeleri, kaynağı ne olursa olsun elde edilen tüm iktisadi

değerler gelir kapsamı içerisinde. Gelir toplamından tüm faiz ödemelerini ve sermaye kayıplarını indirmek gerekir. Teori, gelirleri elde edildikleri kaynaklara göre bir tasnife tabi tutmadan vergilendirmeyi amaçlamaktadır.

Bütün bu yaklaşımların ışığı altında safi artış teorisi değerlendirildiğinde, toplam vergilendirilebilir gelirin aşağıda belirtilen üç unsurdan oluştuğu görülür (Ortaç, 1999: 107):

- i. Vergilendirme döneminde para ve mal olarak elde edilen değerler,
- ii. Birey tarafından yapılan tüketim harcamalarının ve öz tüketimin gerçek pazar değeri,
- iii. Vergilendirme döneminde mevcutlarda bulunan varlıkların değerindeki artışlardır.

Schanz tarafından kurulan teori, vergi adaletini sağlamada en iyi yöntem olarak gözükse bile, uygulamada vergi tekniği açısından birçok güçlüğü beraberinde getirmektedir (Akdoğan, 1997: 208). Bireyler tarafından gerçekleştirilen tüketim miktarının ve değerinin belirlenmesindeki güçlüklerle birlikte, bireyin ürettiği maldan öz tüketimi söz konusu olduğunda, bu tüketimin pazar değerinin belirlenmesindeki zorluklar bu teorisinin uygulanabilirliğini güçleştirmektedir. Yine iktisadi sistemde görülen devamlı fiyat oynaklıkları servet birimlerinin değerinin tespitini zorlaştırmaktadır (Erginay, 1979: 98).

### c) Kaynak ve Safi Artış Teorilerinin Uygulamadaki Durumu

Kaynak teorisi ile safi artış teorisinin tek başlarına kullanıldıkları ülkelerde beklenen başarı elde edilememiştir. Bu nedenle uygulamada birçok ülke safi artış teorisi ile kaynak teorisinin aksayan yönlerini ortadan kaldırmak amacıyla gelirin belirlenmesinde her iki teoriye de yer vererek karma bir sistem oluşturmuştur. Böylece gelir, kaynak teorisine göre belirlenmekle birlikte, uygulamada safi artış teorisinin gelir kavramını genişletici tanım ve açıklamalarından önemli ölçüde yararlanılmaktadır. Karma sistemde teorilerin yer alışı şekilleri ve etkinlikleri zamana, ülkenin ekonomik ve kültürel yapısına göre değişmektedir. Örnek olarak karma sistemi benimseyen İspanya'da gelir vergisinde kaynak teorisi etkin iken, Fransa, Almanya, İsviçre ve ABD'deki karma sistemde safi artış teorisi etkin bir şekilde yer almaktadır (Edizdoğan vd., 2011: 296). Aşağıdaki tabloda Avrupa Birliği (AB) üyesi bazı ülkelerin gelir vergisi sistemlerinde hangi teoriyi ağırlıklı olarak uyguladıkları toplu bir şekilde gösterilmektedir.

**Tablo 1: 15 AB Ülkesinin Gelir Vergisi Sistemlerinde Benimsediği Yaklaşımlar**

Ülkeler	Kaynak	Kaynak Teorisi	Safi Artış	Safi Artış
Almanya	-		X	-
Avusturya	-	X		-
Belçika	-	X		-
Danimarka	-		X	-
Finlandiya	-		X	-
Fransa	-		X	-
Hollanda	-	X		-
İngiltere	-		X	-
İrlanda	-		X	-
İspanya	-	X		-
İsveç	-		X	-
İtalya	-	X		-
Lüksemburg	-		X	-
Portekiz	-	X		-
Yunanistan	-		X	-

Kaynak: Ferhatoğlu, 2003: 19

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, Avrupa Birliği ülkelerinin büyük bir kısmı gelirin tanımlanmasında safi artış teorisinin ağırlıklı olduğu yaklaşımı benimsemiştir.

Ülkemizde ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 1. maddesinde gelir, "... bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı" şeklinde tanımlanmış, 2. maddesinde gelire giren kazanç ve iratlar, yedi bent halinde sayılmıştır. Bunlardan ilk altısı; ticari kazanç, ücret, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradıdır. Bu altı gelir unsuruna göre elde edilen değerlerin gelir sayılabilmesi için, bu değerlerin, üretim faktörlerinden biri veya birkaçının etkisi ile meydana gelmiş olması ve süreklilik göstermesi gereklidir. Böylece sözü edilen altı unsorda, tam anlamıyla kaynak teorisinin kabul edilmiş olduğu görülmektedir.

Gelirin yedinci unsuru ise sair kazanç ve iratlar başlığını taşımaktadır. Sair kazanç ve iratlar başlığı altındaki düzenlemelere göre elde edilen kazanç ve iratların gelir sayılabilmesi için, süreklilik şartı aranmamaktadır. Kanun diğer kazanç ve iratlarda safi artış teorisine doğru kaymış, bazı varlıklarda kendiliğinden meydana gelen artışlar (paraya çevrilmesi durumunda) ile arızı nitelikteki bazı kazançlar gelir kavramına sokulmuştur (Edizdoğan vd., 2011: 298). Böylece gelir unsurlarının tümü dikkate alındığında, ilk altı unsurun kaynak teorisine, yedinci unsurun ise, net artış teorisine göre gelir sayılabileceği söylenebilir. Dolayısıyla Türk Gelir Vergisi Sistemi, kaynak teorisi ağırlıklı karma bir sistem olarak kabul edilmiştir.

Burada bir parantez açarak yakın geçmişte olan bir takım değişikliklere değinmekte fayda görmekteyiz. 1998 yılında vergi reformu gereksinimi çerçevesinde 4369 sayılı kanun kabul edilmiştir. Bu kanunla vergi kanunlarında, vergi politikalarına önemli ölçüde etkide bulunan değişiklikler yapılmıştır. 4396 sayılı kanunun Gelir Vergisi Kanunu madde 1'deki gelir kavramını çeşitli açılardan köklü biçimde değiştirmiştir. 4369 sayılı kanunla değiştirilmeden önceki şekli şöyledir. Gerçek kişilerin gelirleri (Gelir Vergisi) ne tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle anılan madde şu şekli almıştır: "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir." "Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği tasarruf ve veya harcamasına kaynak teşkil eden kazanç ve iratların safi tutarıdır."

Görüldüğü gibi, yeni düzenleme geliri tasarruf veya harcama konusu olan her türlü kazanç ve iradın safi tutarı olarak tanımlamaktadır. Bu tanım geniş anlamda gelir anlayışına geçildiğini ve gelirin vergilendirilmesinde artık, kaynak kavramından tamamen uzaklaşarak safi artış kavramının esas alındığını göstermektedir. Böylece vergiden istisna edilmemiş tüm gelir ve unsurlarının vergilendirilmesi anlayışına geçilmiştir. (4369 Sayılı Kanun Gereçesi)

Politikasında köklü değişiklikler öngören 4369 sayılı kanunla yapılan değişikliklerin yukarıda ifade edilen kısımlara ilişkin düzenlemeleri, 1999 yılında yürürlüğe giren 4444 sayılı kanunla 2003 yılına kadar ertelenmiş, bu erteleme de 07.01.2003'de 4783 sayılı kanunla sonuçlandırılarak 4369 sayılı kanunla yapılan söz konusu değişiklik kaldırılmıştır.

Uygulamada kaynak teorisi; vergilerin belirli gelir unsurlarından ya da servet unsurlarından alınması nedeniyle vergi sisteminde "dar kapsamlı vergiler" uygulayarak vergileme alanını daralttığı, gerekçesiyle eleştirilmektedir. Çünkü dar kapsamlı tanımlanan geliri konu edinen bir gelir vergisi sistemi, kişinin elde ettiği iktisâdi gelirin tamamını kavrayamamakta, bu şekilde vergi tabanının daralmasına, vergi adaletinin gerçekleştirilememesine ve gelir kaybına neden olmaktadır (Ferhatoğlu, 2003: 13).

Safi artış teorisinde, kaynak teorisinin aksine düzenli ve sürekli olmayan iktisâdi değerler de gelirin konusuna girmektedir. Bir gerçek kişinin bir dönem içinde mal varlığındaki artış ile harcamaları toplamı kadar geliri olduğu kabul edilir. Vergiye tabi gelirleri ile mal varlığındaki

artış ve harcamaları kıyaslanır. Vergiye tabi gelirleri daha düşükse bu aradaki fark mükellefe sorulur. Bu teoriye göre kişinin harcamalarına ve tasarruflarına kaynak oluşturan her türlü unsur gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Bu yönüyle safi artış teorisi vergi tabanını geniş tutmakta ve vergi adaletini desteklemektedir (Bulut ve Çalışkan, 2008).

Diğer taraftan safi artış teorisi, kaynağına bakılmaksızın, bir gerçek kişinin her türlü kazanç ve iratlarını vergilendirileceğinden kayıt altına alınmayan herhangi bir gelir kalmayacak ve dolayısıyla kayıt dışılıkla mücadelede tercih edilen bir teori olacaktır. Ancak safi artış teorisinin de tam anlamıyla kayıt dışılığı engellemedeki başarısı, tasarrufların tespit edilebilmesine ve bütün harcamaların kayıtlı olmasına bağlıdır (Seviğ, 2002).

Harcamaların kayıt altında olmasını sağlayacak en önemli unsurlardan bir tanesi kartlı ödeme sistemleridir. Ülkemiz uygulamasında genellikle kredi kartı ile özdeşleşen ve bireysel krediye ulaşımında en kolay yol olarak görülen aslında kredi kartı dışında banka kartlarını da kapsayan kartlı ödeme sistemleri, hızlı bir gelişme göstererek nakit ve çekle yapılan ödemelerin yerini almaya başlamışlardır.

Bankalararası Kart Mekezi'nin verilerine göre Aralık 2012 itibarıyla 54 milyona ulaşan kredi kartı sayısı ve 90 milyon civarında banka kartı adedi ile Türkiye kartlı ödeme sistemleri sektörü Avrupa'da üçüncü en büyük pazar konumundadır.

Kartlı ödeme sistemlerinin yaygınlaşmasının ekonomiye sağlayacağı en önemli katkılardan bir tanesi kayıt dışılığı azaltma olacaktır.

#### **4. GELİRDEN ALINAN VERGİLER**

Günümüzde kamu giderlerinin finansmanında başvurulan kaynakların ilk sırasında yer alan vergi; tarihsel ve sosyal bir kurum olup kökeni itibari ile beşeri müşterek hayat kadar eskidir. Sosyal dönüşümler sonucunda bir tür kaynak paylaşım aracı olan vergi yapısı zamanla değişebilmekte ve yeni bir şekil alabilmektedir (Gökbunar, 1997: 301). Başlangıçta kabile reisi, derebeyi veya krallara yapılan ve bir çeşit hediye ya da yardım niteliği taşıyan ödemeler, vergilerin ilk şeklini oluşturmaktadır. Toplumun sürekli değişen istek ve ideallerine bağlı olarak vergiler de bir tür zorunlu ödemeye dönüşmüştür. Yardım adı altında yapılan ödemeler daha sonraları ülkeye göre rica, lütuf, ihsan şekillerini almıştır. Zamanla da fedakârlık ve nihayet zorunluluk veya yükümlülük anlamlarına gelen kelimeler ortaya çıkmıştır (Erginay, 1979: 26). Roma İmparatorluğu'nda zorunlu bir yükümlülük ifade eden vergi Orta Çağ'da zorunlu olmayan ihtiyari bir ödemeye dönüşmüştür. Feodalite ile verginin özelliği değişmiş vergi halkın krala ve derebeyine kendi isteği ile verdiği bir yardım şeklini almıştır (Eker, 2001: 142). Sanayi devrimi öncesinde ise bu olgu, mülk vergilemesi ve dolaylı vergi uygulamaları şeklinde karşımıza çıkmaktadır. 18. yüzyıl sonrasında ise artan finansman ihtiyacı nedeni ile vergi, zorunlu bir kurum haline gelmiştir.

Gelir üzerinden alınan vergiler, günümüzde bütün dünyada kişisel gelir üzerinden alınan gelir vergisi ve kurumların gelirleri üzerinden alınan kurumlar vergisi şeklinde ikili bir ayırıma tâbi tutulmuştur. Her iki verginin konuları iktisaden aynıdır. Bununla birlikte vergi teorisinde gelir kavramı gerçek kişilere bağlı olarak kullanılırken, kurumlar için kurum kazancı ifadesi kullanılmaktadır.

Gelir üzerinden alınan vergiler, bugünkü yapıda gelir vergisi ve kurumlar vergisi şeklinde iki alt bölümden oluşmaktadır.



## **A) Gelir Vergisi**

Gelir vergisi, ileri kapitalizm devrinin bir eseri ve aynı zamanda da karakteristik bir özelliğidir (Neumark, 1945). Modern gelir vergisi bugünkü anlamıyla ilk olarak 18. yüzyılın sonunda İngiltere’de ortaya çıkmıştır. Fransa’ya karşı başlatılan savaşın finansmanı amacıyla konulan gelir vergisi “Income Tax” savaşın sona ermesini takiben 1802’de yürürlükten kaldırılmıştır. Savaşın tekrar başlaması üzerine 1803 yılında yeniden uygulanmaya konan vergi, 1816 yılında uygulamadan kaldırılmış; ancak 1842 yılında yeniden başvuru gelir vergisi, bu tarihten itibaren süreklilik kazanmıştır.

Almanya’da gelir vergisi ilk olarak 1869 tarihinde ortaya çıkmış, Birinci Dünya Savaşı’nı takiben 1939 yılında bugünkü hüviyetine kavuşmuştur. Fransa’da XX. yüzyıl başlarında uygulanmaya başlayan gelir vergisi, 1960 yılında değiştirilerek daha modern bir hale getirilmiştir. ABD’de iç savaşın finansmanı amacıyla 1861 yılında konulan gelir vergisi, 1872 yılında kaldırılmış, 1913 yılında tekrar uygulamaya konulmuştur. Türkiye’de 1926 yılında konulan kazanç vergisi yerine gelir vergisi uygulaması 5421 sayılı Kanun ile 1 Ocak 1950 tarihinde başlamıştır (Nadaroğlu, 1976: 372).

Alman Gelir Vergisi mevzuatı esas alınarak hazırlanan 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, ilk uygulama yıllarında beklenen başarıyı sağlayamamıştır. Ülkemizin gerçeklerine uymayan yönleri, bazı hükümlerinin yetersizliği, temel esaslarda görülen aksaklıklar, uygulamada uyumsuzluklara sebebiyet vermiştir. 1960 yılında aynı mahiyette ve söz konusu aksaklıklar dikkate alınarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 1.1.1961 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Aslan, 2001: 7).

### **a) Gelir Vergisi Türleri**

Uygulamada gelirler ya çeşitli kaynaklara göre ayrı ayrı ya da tüm kaynaklardan elde edilen gelir toplamı üzerinden vergilendirilir. Gelir vergisinin sedüler ve üniter olmak üzere başlıca iki uygulama şekli vardır (Edizdoğan vd., 2011: 299). Vergilendirilebilir gelirin belirlenmesinde, sedüler gelir vergisi sistemi "Kaynak Teorisi"ni, üniter gelir vergisi sistemi "Safi Artış Teorisi"ni kendisine esas almıştır (Ortaç, 1999: 106).

#### **aa) Sedüler Gelir Vergileri**

Sedüler gelir vergileri değişik kaynaklardan sağlanan gelirlerin aralarında bir bağlantı kurulmaksızın ayrı ayrı vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Fransa, Belçika ve İtalya’da daha önce uygulanan bu sistem esas itibarıyla günümüzde hiçbir yerde uygulanmamaktadır (Nadaroğlu, 1976: 375).

Sedüler gelir vergisi sisteminde yükümlü gelir unsurlarından birinden zarar ettiğinde bundan vergi ödememekte, ancak bu zararını diğer gelir unsurlarından da indirememektedir (Edizdoğan vd., 2011: 299).

Sedüler gelir vergisi sistemi toplam vergilendirilebilir geliri sınırlandırabilir. Bu sistemde, sedüller bazında vergilendirilebilir gelir belirlenmesi yapıldığından "kaynakta vergileme" çok kolaylıkla uygulanabilmektedir. Ayrıca sedüller arasında vergi yükü farklılaştırması da, sedüllere uygulanan oranlar farklılaştırılarak kolayca gerçekleştirilebilir. Sedüller arasındaki vergi yükü farklılaştırmasına rağmen, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini belirlemek (yükümlülerin şahsi ve ailevi durumlarını göz önüne alarak) ve vergi adaleti ve eşitliği ilkelerine uygun bir vergilendirme yapmak mümkün değildir (Ortaç, 1999: 110).

### **bb) Üniter Gelir Vergileri**

Üniter gelir vergisi sistemine göre vergilendirilebilir gelir, kaynağı ne olursa olsun bireylerin belli bir dönemde elde ettikleri toplam nakdi ve aynı değerleri ifade etmektedir. Bu gelir tanımlamasında gelirin mutlaka üretim faktörlerinden elde edilmesi, sürekli olması ve belli bir kaynağı temsil etmesi gibi unsurlar önem taşımamaktadır (Plasscheart, 1988: 43).

Üniter gelir vergileri tek elemanlı ya da çift elemanlı olarak uygulanabilir. Tek elemanlıda yükümlünün tüm kaynaklardan elde ettiği gelirlerin birleştirilip vergilendirilmesi söz konusudur. Almanya, Hollanda, İsveç, Norveç, Finlandiya ve Türkiye'deki gelir vergileri tek elemanlı (Cermen tipi) gelir vergisidir (Edizdoğan vd., 2011: 301). Çift elemanlı (Anglo-Sakson Tipi) sistemde ise, toplam gelir önce tek oranlı bir tarifeye göre, belirli bir miktarı aşarsa, aşan kısım için artan oranlı bir tarife uygulanmak suretiyle vergilendirilir. ABD ve İngiltere'de bu sistem uygulanmaktadır (Edizdoğan vd., 2011: 301).

Üniter gelir vergisi sisteminde safi artış teorisinin uygulanması yönünde kesin bir kural bulunmamaktadır. Sınırlı bir kaynak teorisi yaklaşımıyla kısmi gelirleri belirleme, üniter sistemin alt yapısını oluşturabilir. Günümüzde hemen hemen bütün üniter gelir vergisi sistemlerinin temelinde de bu uygulama vardır. Kısmi gelirlerin üniter gelir vergisi sistemi içinde yer almasının amacı; toplam net vergilendirilebilir gelirin artan oranlı bir tarifeye tabi tutulmasını, vergi ödeme gücüne göre vergilendirilmesini, yatay ve dikey vergi adaletinin oluşumunu sağlamaktır (Ortaç, 1999: 111).

#### **b) Gelir Vergisinin Avantaj ve Dezavantajları ve Uygulamadaki Başarısı**

Gelir vergisi, vergi politikasının amaçlarını yerine getirmede diğer vergi türlerine göre daha avantajlıdır. Çünkü gelir dağılımını etkilemesi açısından sahip olunması gereken özelliklerin çoğunu bünyesinde barındırmaktadır. Gelir vergisi yükümlülerin ödeme gücü bakımından önemli olan kişisel ve ailevi durumunu dikkate alan, verginin tarh ve tahsil işlemleri sırasında birçok özel nitelikli indirimlere yer verebilen bir vergidir. Bu vergi türünde verginin konusu, matrahı ve kaynağı arasında tam bir ayniyetin mevcudiyeti dolayısıyla diğer vergilerden ayrılmakta ve bu özelliği ile kavranamayan irat ve kazançlar doğru ve kapsamlı bir şekilde kavranması sağlanabilmektedir (Turan, 1998: 112-113). Ayrıca artan oranlılıkla vergiyi nihai fayda teorisine uygun bir değer kavramına dayandırarak, yüksek gelirlilerinin daha çok, düşük gelirlilerin daha az vergi ödemesi temin edilebilmekte ve en az geçim indirimi yoluyla vergi, asgari yaşama seviyesi üzerindeki gelirlere uygulanabilmektedir.

Bireysel verginin, ödeme gücünü içermesi nedeniyle tüm vergiler içerisinde en adil olduğuna inanılmaktadır. Net gelir, kişinin kapasitesini belirlemekte ve harcamalara katılımına bir gösterge teşkil etmektedir (Goode, 1976: 11). Dolaysız subjektif bir vergi olan gelir vergisi adildir; çünkü şahsileştirmeye son derece müsaittir. Verimlidir; çünkü artan oranlı ve gelir elastikiyetine sahiptir. Gelir vergisinin kısa dönemde yansıtılması son derece güçtür (Nadaroğlu, 1976: 377).

Gelir vergisine yöneltilen eleştirilerin başında, bu verginin özellikle üst gelir dilimlerinde vergi oranının yüksek olması dolayısıyla tasarruflar ve yatırımlar üzerinde olumsuz etkilerde bulunduğu iddiası gelmektedir. Çünkü gelir vergisi halen pek çok ülkede artan oranlı (müterakki) olarak uygulanmaktadır. Vergiye tabi olan değer, yani matrah arttıkça vergi oranı da artmaktadır. Ayrıca gelir vergisi tarifelerinin siyasal iktidarlarca keyfi bir şekilde tespit edildiği, bu yüzden mükellefler arasında önemli ölçülerde eşitsizlikler doğurduğu da iddia edilmektedir (Aktan, 2003: 42).

İyi bir vergi yapılanmasının olmayışı, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma yollarının mevcudiyeti ve vergi affı gibi uygulamaların bunları teşvik etmesi, artan oranlılıkta tarife artış

hızında yüksek tarifeler lehine durumların olabilmesi, muafiyet ve istisnalarda adaletli olmayabilmesi gibi durumlar, gelir vergisini gelir adaletini sağlama noktasında başarısızlığa götürebilmektedir.

Geleneksel maliye teorisinde benimsenen artan oranlı vergi sistemine yönelik eleştirilerin artması, ülkeleri çeşitli alternatifler bulma çabasına itmiştir. Bir alternatif olarak düz oranlı vergileme sistemi önerilmiştir. Düz oranlı vergi çalışmaları çok önceleri ABD’de başlatılmasına rağmen AB bu alanda daha hızlı bir gelişme göstermiştir. Birlik üyesi veya aday birçok ülke (özellikle Doğu Avrupa ülkeleri) düz oranlı vergi sistemine geçmiştir. Bu ülkeler içinde Slovakya, gösterdiği performansla en dikkate değer ülke olmuştur. Slovakya’da tek oranlı vergi uygulamasıyla birlikte yabancı yatırımların arttığı, ekonomik büyümenin canlandığı ve vergi gelirlerinin arttığı görülmüştür.

Düz oranlı vergilerin artan oranlı vergilere göre birtakım avantajları bulunmaktadır. Bu avantajların başında basitlik, etkinlik, tarafsızlık, genellik ve adalet yer almaktadır. Dolayısıyla düz oranlı vergileme bu unsurlar dikkate alındığında optimal vergileme ilkelerini gerçekleştirebilmektedir. Düz oranlı verginin adalet dışında sayılan tüm optimal vergileme ilkelerinde artan oranlı vergiye göre avantajlı olduğu konusunda hemen hemen görüş birliği bulunmaktadır. Adalet kavramı, yatay ve dikey adalet, kanun önünde eşitlik ve fedakârlıkta eşitlik açısından değerlendirildiğinde, düz oranlı vergilerin fedakârlıkta eşitlik dışındaki ilkeleri sağladığı görülmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki, fedakârlıkta eşitlik yönünden düz oranlı vergide görülen bu adaletsizlik daha az derecede olmakla birlikte artan oranlı vergide de söz konusudur.

Düz oranlı vergilemeyle ilgili olarak yapılan öneri ve değerlendirmelerde, düz oranlı gelir vergisinin eşitlik (adalet) üzerine ters etkisi ön plana çıkarılmıştır. Özellikle düz oranlı vergilerin üst gelir grubuna fayda sağlamak için orta gelir grubunu mağdur ettiği ileri sürülmektedir. Her ne kadar standart indirim uygulamasıyla düşük gelirli grubun vergi oranı sıfıra çekilmeye çalışılmış ve düz oranlı vergi savunucuları tarafından birtakım önlemler geliştirilmişse de (düşük oran, vergi yansıtılması gibi), düz oranlı vergilerin geliri yeniden dağıtım etkisi sınırlı olabilir. Ancak bu durum basitlik, etkinlik, tarafsızlık gibi ekonomik büyümeye katkıları yadsınamaz ölçüde büyük olan unsurların ihmal edilmesini gerektirmez.

Ülkemizde de yüksek ve artan oranlı vergi sistemi, mükellefleri kayıt dışı kalmaya zorlamakta ve bu nedenle toplam vergi gelirleri içinde gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerin payı sürekli azalmaktadır.

Günümüzde gelişmiş ülkelerde dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisinde payı daha da artmaktadır. Gelişmekte olan ülkelere ise dolaysız vergilere daha çok yer verme çabası dikkat çekmektedir.

Tablo 2’de OECD üyesi ülkelerdeki gelir vergisinin, toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yüzde olarak yer almaktadır.

**Tablo 2: Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı**

Ülke Adı/Yılı	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010	2011
Avustralya	34,4	43,6	45,2	43,0	40,6	37,8	36,6	37,6	37,4	38,6	..
Avusturya	20,0	21,6	22,9	21,0	20,9	22,1	22,5	23,2	22,3	22,5	22,4
Belçika	20,5	32,6	35,6	32,0	32,6	31,3	27,8	28,5	28,0	28,1	28,1
Kanada	22,6	32,8	35,2	40,8	37,5	36,8	37,1	37,1	35,4	34,9	35,7
Şili											..
Çek Cumhuriyeti					12,8	12,9	11,7	10,6	10,7	10,5	10,6
Danimarka	42,3	55,8	50,7	53,2	53,7	51,8	51,7	52,5	55,1	51,0	50,9
Estonya					23,3	22,1	18,5	19,5	16,0	15,9	16,1
Finlandiya	33,3	38,5	37,4	34,7	31,1	30,6	30,3	30,9	31,2	29,7	29,4
Fransa	10,6	10,6	11,5	10,7	11,4	18,0	17,1	17,4	17,3	17,0	17,1
Almanya	26,0	30,0	28,7	27,6	27,5	25,3	25,2	26,3	25,3	24,5	25,0
Yunanistan	6,8	8,9	13,9	14,1	12,0	14,7	14,9	15,1	16,4	14,1	..
Macaristan					16,1	18,6	18,2	19,4	18,9	17,1	13,8
İzlanda	19,5	20,2	19,5	26,9	31,1	34,8	33,9	36,0	37,9	36,5	37,1
İrlanda	16,7	25,2	31,3	31,9	30,7	30,4	28,4	27,9	27,7	27,0	..
İsrail					26,4	29,0	22,4	21,8	20,2	19,3	17,6
İtalya	10,9	15,2	26,7	26,3	26,0	24,8	25,6	26,8	27,1	27,3	26,8
Japonya	21,7	23,9	24,7	27,8	22,4	21,1	19,6	19,9	20,0	18,6	..
Kore		8,5	13,4	20,0	18,1	14,6	16,7	15,0	14,2	14,3	12,5
Lüksemburg	24,9	27,5	25,5	23,5	21,7	18,3	20,0	21,7	20,7	21,1	22,1
Meksika											..
Hollanda	27,7	27,1	19,4	24,7	18,9	15,2	19,8	19,1	22,8	22,3	..
Yeni Zelanda	39,4	54,3	60,5	48,0	45,0	43,1	42,1	40,7	41,0	37,7	37,0
Norveç	39,6	31,5	22,5	26,2	25,9	24,1	22,2	21,6	24,3	23,5	23,1
Polonya					22,9	13,5	15,1	15,6	14,6	14,1	..
Portekiz				15,9	18,4	17,7	17,1	17,3	18,8	17,9	..
Slovak Cumhuriyeti					8,9	9,9	8,7	9,3	8,3	8,1	8,7
Slovenya					15,0	15,0	14,7	15,8	15,7	15,1	15,2
İspanya	14,3	14,5	19,4	21,7	23,6	18,7	20,1	21,2	21,6	21,7	22,4
İsveç	48,7	46,1	38,7	38,5	33,5	33,3	30,9	29,8	28,9	28,0	25,9
İsviçre	33,4	39,2	39,2	32,9	34,0	29,7	31,9	31,0	32,0	32,3	31,9
Türkiye	24,8	32,9	27,5	26,8	21,6	22,2	17,0	16,5	16,4	14,3	15,1
İngiltere	33,1	40,0	26,0	29,4	28,8	29,4	30,0	30,0	30,4	28,8	27,6
ABD	31,7	34,6	37,8	37,0	35,7	41,8	38,0	38,2	33,6	32,8	35,0
OECD Ortalaması	26,2	29,8	29,7	29,4	25,9	25,3	24,6	24,8	24,7	23,9	..

KAYNAK: OECD (2013)

Tablodan da anlaşılacağı üzere, gelir vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ağırlığı yıllar itibariyle genel olarak artış göstermiş, gelişmiş ülkelerde bu oran OECD ortalamasının üzerinde yer almıştır.

Türkiye’de kişisel gelir üzerinden alınan vergiler diğer OECD ülkelerine göre toplam vergi gelirleri içinde küçük bir yer kaplamaktadır. Türkiye’ye ilişkin istatistiklerin OECD ortalamalarından uzak çıkması, Türkiye’deki vergi sisteminin temel karakteristiği olan dolaylı vergilerin ağırlığından kaynaklanmaktadır.

## B) Kurumlar Vergisi

Vergi sınırlandırmaları içinde kurumlar vergisi, gelir vergisi gibi dolaysız vergi niteliği taşımaktadır. Ancak gelir vergisinden farklı olarak kurumlar vergisi kişisel (subjektif) bir vergi değil, bir randıman vergisidir; bu özelliği ile de artan oranlı değil, tek oranlı vergi tarifesinin uygulanmasına daha elverişli bir vergi türüdür. Vergi sistemlerinde gelir vergisinden ayrı olarak kurumlar vergisinin kabul edilmesinin temel gerekçesi, "kurum"

statüsünün ayrıcalıklarından yararlanan, ortaklarının sorumlulukları sınırlı olan sermaye şirketlerini ortaklarından bağımsız ve daha etkili vergilendirmek düşüncesidir (Pehlivan, 2001: 288).

Şirketlerin vergilendirilmesi ile ilgili ilk uygulamalar 1824 yılında gerçekleştirilmiş olmasına rağmen, gerçek anlamda kurumlar vergisi uygulamaları Birinci Dünya Savaşını takip eden yıllarda görülmeye başlanmıştır. Bu gelişmede, savaşın gerektirdiği finansman ihtiyacı önemli rol oynamıştır. Amerika Birleşik Devletleri'nde sermaye şirketlerinin federal seviyede vergilendirilmesi 1909 yılında başlamıştır. Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra ise bağımsız bir vergi haline getirilmiştir.

Almanya'da 1920 yılında yalnızca tüzel kişilere uygulanan kurumlar vergisi uygulaması başlamıştır. Japonya'da ise gelir ve kurumlar vergilerinin birbirinden ayrılması 1940 yılında gerçekleşmiştir. Gerçek anlamda kurumlar vergisi, İngiltere'de 1947, Fransa'da ise 1948 yılında uygulanmaya başlamıştır (Kızılot, 1990: 4).

Türkiye'de 1907 ve 1914 tarihli temettü vergileri ile 1928'de temettü vergisinin yerini alan kazanç vergisinde, gerçek kişilerin gelirleri yanında sermaye şirketleri de vergilendirilmekteydi. Ancak, gösterdikleri özellikler açısından, bu vergileri sadece kurum kazançlarına yönelik bir kurumlar vergisi örneği olarak ele almamak gerekmektedir. Bugünkü biçimiyle kurumlar vergisi Türk Vergi Sistemine 1950 reformu sonrasında, 1 Ocak 1950'de yürürlüğe konan, 3 Haziran 1949 tarih ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile girmiştir (Uluatam, 2000: 319).

Kurumlar vergisi, Türk Vergi Sisteminde geliri vergilendiren ikinci vergi türüdür ve gerçek kişiler, bireysel işletmeler ve şahıs şirketleri dışında bir kısım tüzel kişilerle tüzel kişiliği bulunmayan bir kısım oluşumların gelirini vergilendirmeyi amaçlar (Öncel vd., 2000: 174). Kurumlar vergisinin konusu kurum kazançlarıdır. Kazançlar hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın, gelir vergisindeki ticarî kazanç olarak nitelendirilir ve kurum kazancı adı altında birleştirilerek ticarî kazancın vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre vergilendirilir (Bilici, 2002: 179).

Kurumlar vergisi, gelişmekte olan ülkelerde bireylerin gelirlerinden alınan vergilerden daha önemlidir; zira kurum karlarından alınan kurumlar vergisi, kısmen tekel rantları veya net karlar üzerinden alınan bir vergi işlevi görmektedir. Ayrıca bu vergi, yabancıların elinde olan işletmeleri vergilendirmenin bir aracıdır. Kurumlar vergisinin diğer bir önemi, tasarruf veya yatırımları arttırmak için tasarlanmış politikalara yardımcı olabilme gücünden gelmektedir. Bunun yanında kurumsallaşmış şirketler gelişmekte olan ülkelerde düzgün bir muhasebe sistemine sahip olmayan küçük zanaatkarlara göre çok ciddi bir vergi tutamağı sağlar (Ahmad ve Stern, 1989: 1061).

Kurumlar vergisinin biçimi, dağıtılan ve dağıtılmayan kar, amortisman indirimi, enflasyon, faiz ödemeleri vb. uygulamalarına bağlı olarak büyük oranda değişmektedir. Çağımızda birçok gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkede yaygın olarak kullanılmasına rağmen, kurumlar vergisi maliye literatüründe en çok tartışılan vergilerden birisidir. Bu konudaki tartışmalar daha çok "Niçin ayrı bir kurumlar vergisi" sorusu üzerinde yoğunlaşmaktadır.

Kurumlar vergisini savunanlar, tüzel kişi olarak kurumların bağımsız bir ödeme gücüne ve hukuki ayrıcalıklara sahip olduklarını belirterek, kurum kazançlarının gelir vergisinden ayrı olarak vergilendirilmesinin doğal olduğunu ileri sürmektedirler (Musgrave ve Musgrave, 1984: 387-388). Bir diğer yaklaşıma göre, kurum kazançlarını gelir vergisi yoluyla tam olarak vergilendirmek çok zordur. Gelir vergisinin, özellikle dağıtılmayan karları, diğer ihtiyatları ve yabancı ortakların gelirlerini bütünüyle kavrayamadığı ve dolayısıyla kurumlar vergisinin

gelir vergisini tamamlayıcı bir özelliği olduğu ileri sürülmektedir (Boadway ve Shah, 1992: 7).

Kurumlar vergisini savunan görüşlerden biri de bu vergiyi ayırma teorisinin bir uygulama şekli olarak ele alan yaklaşımdır. Bu düşünce, sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha ağır vergilendirilmesi gerektiği yaklaşımına (ayırma ilkesi) uygun düşmektedir. Gerçekten, hisse senedi ve tahvil ihraç ederek malî yapılarını güçlendirme olanağına sahip olan sermaye şirketleri bir yandan ortaklarından ayrı bir kişiliğe sahiptir; diğer yandan da ayrı bir vergi ödeme gücünü temsil etmektedir. Dolayısıyla aynı gelirin önce sermaye şirketi yapısı içinde sonra da ortakların geliri olarak iki kez vergilendirilmesi (ekonomik anlamda çifte vergilendirme) haklı bir temele dayanmaktadır (Pehlivan, 2001: 288).

Ayrı bir kurumlar vergisine karşı olanların ileri sürdüğü en önemli görüş, kurumlar vergisinin mükerrer vergilendirmeye neden olduğudur. Entegrasyonist görüş olarak da bilinen bu görüşe göre, kurumların elde ettiği kazançlar kurum ortakları arasında dağıtılmakta ve ortaklar bu kazançları dolayısıyla gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Bu durumda, kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi almanın, vergicilik ilkeleri ile bağdaşmayacağı ileri sürülmektedir (Musgrave ve Musgrave, 1984: 386).

Kurumlar vergisi, gerek Türk Vergi Sisteminde gerekse diğer ülkelerin vergi sistemlerinde önemli bir yer tutmaktadır.

Tablo 3'te OECD üyesi ülkelerdeki kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yüzde olarak yer almaktadır.

**Tablo 3: Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı**

Ülke Adı/Yılı	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010	2011
Avustralya	16,3	12,4	9,4	14,1	14,8	20,2	23,1	21,7	18,7	18,5	..
Avusturya	5,4	4,4	3,5	3,6	3,3	4,6	5,8	5,8	4,0	4,6	5,2
Belçika	6,2	6,9	4,9	4,8	5,4	7,2	8,0	7,6	5,8	6,2	6,8
Kanada	14,9	13,6	8,2	7,0	8,2	12,2	10,6	10,4	10,6	10,7	10,0
Şili											..
Çek Cumhuriyeti					12,2	9,9	13,1	12,1	10,5	9,9	9,9
Danimarka	4,5	3,2	4,8	3,7	4,8	6,6	7,7	6,9	4,8	5,8	5,8
Estonya					6,7	2,9	5,2	5,1	5,2	4,0	3,8
Finlandiya	8,1	4,7	3,4	4,5	5,0	12,5	9,0	8,1	4,7	6,0	6,3
Fransa	5,3	5,2	4,5	5,3	4,9	6,9	6,8	6,7	3,5	5,0	5,7
Almanya	7,8	4,4	6,1	4,8	2,8	4,8	6,1	5,2	3,6	4,2	4,6
Yunanistan	1,8	3,4	2,7	5,5	6,3	12,2	7,9	7,8	8,1	7,8	..
Macaristan					4,5	5,7	7,0	6,6	5,7	3,3	3,4
İzlanda	1,8	2,6	3,1	2,8	3,0	3,3	6,1	5,2	5,2	2,7	4,4
İrlanda	9,1	4,8	3,2	5,0	8,5	11,8	10,9	9,7	8,7	9,1	..
İsrail					8,6	10,6	12,5	10,3	8,8	9,0	11,2
İtalya	6,9	6,3	9,3	10,0	8,7	6,9	8,8	8,6	7,2	6,6	6,3
Japonya	22,2	20,6	21,0	22,4	15,9	13,8	16,8	13,7	9,6	11,6	..
Kore		8,9	11,4	12,8	11,6	14,1	15,1	15,9	14,4	13,9	15,5
Lüksemburg	11,0	15,6	17,7	15,8	17,7	17,8	14,8	14,3	14,7	15,5	13,5
Meksika											..
Hollanda	8,1	7,7	7,0	7,5	7,5	10,1	8,4	8,1	5,3	5,6	..
Yeni Zelanda	20,7	11,8	8,3	6,5	11,9	12,4	14,2	13,1	11,0	12,2	12,4
Norveç	3,8	2,9	17,2	9,0	9,2	20,9	25,7	28,8	21,5	23,5	25,5
Polonya					7,7	7,4	7,9	7,9	7,2	6,3	..
Portekiz				8,0	7,8	12,1	11,1	11,3	9,3	9,1	..
Slovak Cumhuriyeti					15,0	7,7	10,1	10,6	8,6	8,9	8,9
Slovenya					1,3	3,1	8,6	6,8	4,9	5,0	4,6
İspanya	9,2	6,9	5,1	8,8	5,4	8,9	12,5	8,5	7,2	5,5	5,7
İsveç	6,1	4,3	3,5	3,1	5,8	7,6	7,8	6,4	6,4	7,6	7,8
İsviçre	7,7	8,5	6,8	7,1	6,4	8,8	10,8	11,1	10,5	10,3	10,2
Türkiye	4,8	5,1	9,5	6,7	6,7	7,3	6,8	7,3	7,7	7,4	8,3
İngiltere	4,4	6,2	12,6	9,9	8,1	9,7	9,4	10,0	8,1	8,8	8,0
ABD	16,4	11,4	7,5	8,9	10,3	8,7	10,8	7,5	7,4	10,8	10,3
OECD Ortalaması	8,8	7,6	7,9	7,9	8,0	9,6	10,6	10,0	8,4	8,6	..

KAYNAK: OECD (2013)

Tablo 3 incelendiğinde, kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının, gelir vergisi kadar yüksek olmasa da, önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir. Kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının son yıllarda istikrarlı seyretmediği görülmektedir. Burada küreselleşmeyle birlikte gündeme gelen vergi rekabetinin etkili olduğu düşünülebilir.

### C) Ülkelerin Vergi Yapısında Gelir ve Kurumlar Vergisinin Payı

Vergi yapısı, bir ülkede belli bir dönemde toplam vergi yükünü oluşturan çeşitli vergilerin dağılımını göstermektedir. Vergi gelirlerinin incelenmesi ve onun ekonomik yapı içindeki yerinin analizinin yapılabilmesi için öncelikle vergi yapısının bilinmesi ve kavranması gerekmektedir. Çünkü vergi yapısı ve onun işleyişi o ülkenin ekonomik, sosyal, siyasi ve ahlaki yapısının bir yansımasıdır.

Ekonomik sosyal ve siyasi yapının yansımaları olan çeşitli vergilerin ekonomik büyüklükler içindeki göreceli ağırlıkları ve uygulama biçimleri bir ülkenin vergisel düzeninin daha iyi anlaşılmasına yardımcı olması yanında, ülkeler arasında yapılacak olan yatay karşılaştırmaları daha anlamlı kılmaları bakımından ayrıca önem taşımaktadır.

Tablo 4’de OECD üyesi ülkelerde gelir ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının gelişimine yer verilmiştir.

**Tablo 4: Gelir ve Kurumlar Vergisinin Toplam Vergiler İçindeki Payı**

Ülke Adı/Yılı	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010	2011
Avustralya	50,7	56,0	54,6	57,1	55,4	58,0	59,8	59,3	56,1	57,1	..
Avusturya	25,5	26,1	26,4	25,5	26,3	28,4	30,0	30,8	28,0	28,3	28,9
Belçika	27,6	39,5	40,5	36,9	38,1	38,5	35,9	36,1	33,8	34,3	34,9
Kanada	38,6	47,2	44,1	48,6	46,4	50,1	49,1	49,1	47,2	46,8	46,7
Şili				23,2	25,2	23,3	45,7	37,5	31,1	38,4	40,1
Çek Cumhuriyeti					25,0	22,8	24,8	22,7	21,2	20,4	20,5
Danimarka	46,8	59,0	57,7	60,1	61,7	60,3	60,0	60,5	61,0	61,1	61,1
Estonya					30,0	24,9	23,7	24,7	21,2	19,9	20,0
Finlandiya	41,4	43,3	40,8	39,2	36,1	43,1	39,3	39,0	35,9	35,7	35,7
Fransa	15,9	15,9	16,0	16,1	16,3	24,9	23,9	24,2	20,7	21,9	22,8
Almanya	33,8	34,4	34,8	32,4	30,3	30,1	31,2	31,5	29,0	28,7	29,6
Yunanistan	9,1	13,3	17,5	19,9	22,3	27,3	23,3	23,3	24,7	22,2	22,1
Macaristan					21,0	24,3	25,2	26,0	24,5	20,4	17,2
İzlanda	21,4	22,8	22,7	29,7	34,1	39,9	45,4	48,5	47,3	44,4	45,6
İrlanda	25,7	30,0	34,5	36,9	39,1	42,3	39,2	37,6	36,5	36,2	..
İsrail					35,0	39,6	36,5	33,0	29,9	29,3	30,1
İtalya	17,8	21,5	36,8	36,5	35,3	33,2	33,8	34,4	33,0	32,9	32,2
Japonya	43,9	44,6	45,8	50,2	38,3	34,8	36,4	33,6	29,5	30,2	..
Kore		24,3	26,4	32,8	30,1	28,8	31,8	31,0	28,7	28,2	30,3
Lüksemburg	35,9	43,1	43,2	39,4	39,3	36,1	34,8	36,0	35,4	36,6	35,6
Meksika			22,2	27,1	24,9	27,3	27,7	24,8	28,6	27,8	..
Hollanda	35,8	34,8	26,4	32,2	26,3	25,3	28,2	27,2	28,1	27,9	..
Yeni Zelanda	60,5	66,5	69,4	59,6	61,3	60,0	62,9	60,4	56,8	53,7	53,1
Norveç	43,4	34,4	39,7	35,2	35,1	45,0	47,9	50,4	45,8	47,0	48,6
Polonya					30,6	20,9	23,0	23,5	21,8	20,4	..
Portekiz	24,6	17,5	25,8	25,7	26,3	29,8	28,1	28,6	28,1	26,9	..
Slovak Cumhuriyeti					25,6	20,5	19,8	20,9	17,8	17,8	18,3
Slovenya					16,7	18,5	23,3	22,6	20,6	20,2	19,8
İspanya	24,5	22,0	24,8	30,6	29,2	28,4	33,6	30,7	29,9	28,3	29,1
İsveç	54,9	50,5	42,2	41,6	39,3	40,9	38,8	36,2	35,3	35,6	35,4
İsviçre	41,1	47,6	46,0	47,2	43,5	44,2	46,4	47,1	46,9	46,2	45,7
Türkiye	29,6	42,3	37,0	33,5	28,3	29,5	23,7	23,9	24,1	21,7	23,4
İngiltere	37,0	44,8	38,6	39,3	36,9	39,0	39,5	40,0	38,5	37,5	36,3
ABD	48,1	46,0	45,4	46,0	46,0	50,5	48,8	45,7	41,1	43,6	47,0
OECD Ortalaması	34,7	37,1	36,9	37,1	34,0	35,0	35,9	35,3	33,5	33,2	..

KAYNAK: OECD (2013)

Tablo 4 çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının gelişimine bakıldığında; 1965 yılındaki değerlerine göre ülkelerin sahip olduğu oranlarda bir değişim görülmektedir. Bazı ülkelerde oranlar düşerken; bazı ülkelerde söz konusu oranlar yükselmiştir.

OECD ortalaması açısından 1965 ve 1970 yıllarına göre 1980’li yıllar ile 1990’ların ilk yılları, gelir ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki oranlarının yükselme gösterdiği yıllar olmuştur. 1994’te ise bu oranlar 1970 yılındaki oranların altına inen bir gelişme göstermiştir. Pek çok ülke için gelir ve kârlar üzerinden alınan vergilerin vergi



gelirleri içindeki payı, ortalama %30-35 arasında değişmektedir. Gelir ve kârlar üzerinden alınan vergilerin vergi gelirlerine oranı, 2010 yılında OECD’de ortalama %33,2 oranında gerçekleşmiştir. Danimarka da bu oran, %61,1 ile en yüksek düzeyde iken gelişmekte olan ülkelerden biri olan Türkiye’de bu oran %21,7 olarak OECD ortalamasının da altında gerçekleşmiştir

Türkiye’de yıllar itibarıyla gelir ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı düşme eğilimi göstermiş, dolaylı vergilerin, dolaysız vergilere göre giderek artan üstünlükleri bu duruma neden olmuştur.

Toplam vergi gelirleri içerisinde gelir vergilerinin payı gelişmiş ülkelerde, az gelişmiş ülkelere nazaran daha fazladır. Bunun nedenlerinden biri de gelirin tanımlanması bakımından aralarında belirgin farkların bulunmasıdır. Safi artış teorisinin ağırlıklı olduğu yaklaşımla geliri tanımlayan ülkeler, kaynak teorisini benimseyen ülkelere göre geliri daha geniş tanımladıklarından vergilemede adalet ilkesini daha iyi gerçekleştirip, vergiyi tabana yaymakta ve kayıt dışılıkla daha iyi mücadele edebilmektedir. Böylece gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı daha yüksek olmaktadır. Nitekim OECD üyesi ülkeler içerisinde safi artış teorisine en yakın ülke olan Danimarka, 2010 yılında gelir vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı (%61,1) en yüksek düzeyde gerçekleşen ülkedir.

## SONUÇ

Çağdaş toplumlarda devlet kolektif ihtiyaçların karşılanması yanında, iktisadi dalgalanmaların giderilmesi, ekonomide kaynakların etkin kullanımının, ekonomik büyüme ve kalkınmanın, dış ticaret dengesinin sağlanması, gelir dağılımının değiştirilmesi gibi görevleri de yüklenmiştir. Devletin yüklenmiş bulunduğu görevleri gerçekleştirebilmesi için gelire ihtiyacı vardır. Bu ihtiyaç devletin çeşitli kuruluşları aracılığıyla farklı kaynaklardan sağlanır. Günümüz ekonomilerinde devletler, ülke milli gelirinin üçte birine yakın bir bölümünü ekonomiden çeşitli şekillerde kamu geliri olarak çekmek suretiyle bu kaynakları kamu hizmetlerini yerine getirmekte kullanır. OECD verilerine göre 2010 yılında toplam vergi gelirlerinin gayri safi milli hasılaya oranı %33,8 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran OECD üyesi 36 ülkenin ortalamasıdır. Kamu gelirlerinden söz edilirken genellikle devletin vergi gelirlerinin artış veya azalışlar üzerinde durulur. Vergi, kamunun elindeki en etkin araçlardan biridir. Kamunun bu aracı en iyi şekilde kullanabilmesi için vergi sisteminin esnek, etkin, adil, şeffaf ve basit olması gerekmektedir.

Ülkeler açısından vergi politikasının oluşturulmasında belirleyici olan gelirin tanımı ve tespiti. Vergilendirilecek gelirin tanımında en önemli unsur tanımlanan gelirin tespit edilebilmesidir. Bir ekonomide kayıt dışılık ne kadar fazlaysa gelirin tespiti de o derece güçleşir. Bilindiği gibi gelişmiş ülkelerde ekonomide kayıt dışılık GSYH’nın %13-20’si arasındayken bu oran gelişmekte olan ülkelerde %40’a kadar çıkabilmektedir.

Devlet için önemli bir gelir kaynağını oluşturan verginin, ağırlıklı olarak dolaylı vergilerden oluşması, giderek dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının artması ve Türkiye’de bunu önleyebilecek vergi politikası ve yapısının oluşturulamaması yeni bir vergi sisteminin önemini daha da arttırmaktadır.

Gelirin vergilendirilmesi, vergileme konusunun en hassas ve önemli noktalarından birini oluşturmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergi, tasarruf seviyesinden çalışma gayretine ve risk alma eğilimlerine kadar pek çok ekonomik davranış üzerinde etkisi olan bir vergi türüdür.

Gelir üzerindeki vergilerin çok çeşitli etkileri bulunmaktadır. Bu etkiler doğru idare edildiğinde, sosyal ve ekonomik pek çok olumlu sonuç elde edilebilmektedir. Gelir üzerindeki vergiler, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışlarında belirleyicidir. Gelir vergisi bireylerin dolayısıyla ekonominin tasarruf oranını doğrudan etkilemektedir. Gelir vergisi ayrıca, tahsis ve bölüşüm üzerinde de etkilidir.

Anayasamızda vergilemede adalet ilkesine bağlılık açısından yer verilen mali gücü temsil eden temel göstergenin belirli bir dönemde elde edilen gelir olduğuna kuşku yoktur. Gelir ise elde edilme aşamasından sonra ya servet ya da harcama şekline dönüşmektedir. Diğer yandan günümüz bilgi ve iletişim teknolojilerinin geldiği düzey ile kartlı ödeme sistemlerinin hızlı bir gelişme göstererek nakit ve çekle yapılan ödemelerin yerini almaya başlamaları dikkate alındığında, servet ve harcamaların tespitinin gelirin elde edilmesinin tespitine nazaran çok daha kolay olduğunu söylemek mümkündür. Bu nedenle vergilenecek gelirin safi artış teorisi yaklaşımına dayandırılması ile kayıt dışı ekonomiyi kayda almak ve vergi tabanını genişletmek mümkün olacaktır. Ayrıca ekonomik gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkacak gelir unsurlarının kavranamaması gibi bir sorun ortaya çıkmayacaktır. Tüm bunlar aynı zamanda vergi adaletinin sağlanmasına yönelik olarak olumlu katkı sağlayacaktır.

## KAYNAKÇA

Ahmad, Ehtisham and Nicholas Stern (1989), "Taxation for Developing Countries" Handbook of Development Economics, II. cilt, Hollis Chenery ve T. N. Srinivasan (der.), Elsevier Science B.V., Hollanda.

Akdoğan, Abdurrahman (1985), Kamu Maliyesi, Ankara.

Aksoy, Şerafettin (1997), Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul.

Aksoy, Şerafettin (1989), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul.

Aktan, Coşkun Can (1998), "Düz ve Düşük Oranlı Vergiler İle Ekonomik Büyüme İlişkisi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 203.

Arslan, Mehmet (2001), Türk Vergi Sistemi, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

Baker, Samuel (1990), Readings on Public Sector Economics, Lexington.

Bayraklı, H. Hüseyin (2000), "Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı Ve Sapmalar", Mevzuat Dergisi, Sayı 36, Aralık.

Bilici, Nurettin (2002), Vergi Hukuku Genel İlkeler Türk Vergi Sistemi, 4. Baskı, Yargı Yayınevi, Ankara.

Boadway, Robin and Anwar Shah (1992), "How Tax Incentives Affect Decisions to Invest in Developing Countries", The World Bank Working Papers, Volume 1, No 1011 November.

Bulut, Mustafa ve Çalışkan, Mefkure. Seda (2008), "Gelirlerin Tanımlanmasında Teori Tercihi: Kaynak Teorisine Karşı Net Artış Teorisi", Yaklaşım Dergisi/ Haziran 2008 / Sayı:186

Edizdoğan, Nihat, Çetinkaya, Özhan ve Gümüş, Erhan (2011), Kamu Maliyesi, Ekin Yayın, Bursa.

Eker. Aytaç (2001), Kamu Maliyesi, Anadolu Yayıncılık, İzmir.

Erginay, Akif (1979), Kamu Maliyesi, Sevinç Matbaası, Ankara.

Ferhatoğlu, Emrah (2003), "Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye' deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz", e-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi, Sayı 19, Eylül.

Goode, Richard B. (1976), The Individual Income Tax, Brookings Institution, Washington, D.C.

Gökbunar, Ali Rıza (1997), Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayını, İzmir.

Kızılot, Şükrü (1990), Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Savaş Yayınları, Ankara.

Lewis, Stephen R. (1984), Taxation For Development : Principles And Applications, Oxford University Press, New York.

Musgrave, Richard A. Musgrave, Peggy B., (1989), Public Finance in Theory and Practice, Mc Graw Hill, New York.

Nadaroğlu, Halil (1976), Kamu Maliyesi Teorisi, Sermet Matbaası İstanbul.

- Neumark, Fritz (1945), Gelir Vergileri, (çev. M. Orhan DİKMEN), İstanbul Üniversitesi Yayınları, Sayı 29, İstanbul.
- OECD (2013), Revenue Statistics-OECD Member Countries-Comparative Tables, <http://stats.oecd.org/>, 26.03.2013
- Quigly, John M. and Eugen Smolensky (1994), Modern Public Finance, Harvard University Press, England.
- Ortaç, Fevzi Rıfat (1999), “Vergilendirilebilir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması”, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 2, Ankara.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan (2000), Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 8. Baskı, Ankara.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan (2002), Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 10. Baskı, Ankara.
- Pehlivan, Osman (2001), Vergi Hukuku, Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Derya Kitabevi, Trabzon.
- Plasscheart, Sylevain R. F. Schedular (1988), Global and Dualitic Patterns of Income Taxation, International Taxation Bureau of Fiscal Documentation, Netherland.
- Plasscheart, Sylevain R. F. (1977), "The Defination of Gross Taxable Income In Schedular or Global Income Taxes", Bulletin Fiscal Documentation.
- Seviğ, Veysi (2002), Dünya Gazetesi, 29.11.2002.
- Turan, Salih (1998), Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Uluatam, Özhan (2000), Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Yüce, Mehmet (1999), “Vergileme İlkeleri Ve Ekonomik Konjonktür Açısından Deprem Vergilerinin Genel Bir Değerlendirmesi”, Mevzuat Dergisi, Yıl 2, Sayı 21, Eylül, İstanbul.
- [www.bkm.com.tr](http://www.bkm.com.tr) Bankalararası Kart Merkezi, İstanbul.