

Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması

Fevzi Rifat ORTAÇ*

This article deals with determination of taxable income and income in turkish income tax law. There are two theories deal with determination of taxable income. The first one is source teory and the secehd is net inceasing teory. The source teory depends on sources of income and the characteristic of source is very important and effects taxation. Increasing teory doesn't interest in source characteristic and it's interest in the taxation of the inceasing amaunt of income within a year. Last year, tax reform done and taxable income concept changet. Now a days, determination of taxable income is discussion by scholars.

Giriş

Türk Vergi Sisteminde, toplam vergi gelirleri içerisinde en büyük paya sahip olan vergi, gelir vergisidir. Gelir vergisi modern anlamda 1950 yılında düzenlenerek yürürlüğe girmiş ve ilk defa 1951 yılı kazançlarına uygulanmıştır. Gelir vergisinin ilk düzenlenişi sırasında yapılan vergilendirilebilir gelir tanımlaması üzerinde 4369 sayılı kanunla değişiklik yapılanaya kadar hiç durulmamıştır. 4369 sayılı kanunla gerçekleştirilen düzenlemeden sonra vergilendirilebilir gelirin ne olması gerektiği konusunda yeni tartışmalar başlatılmış ve vergilendirilebilir gelir yaklaşımının tekrar belirlenmesi yeniden gündeme gelmiştir.

II. TOPLAM VERGİLENDİRİLEBİLİR GELİR KAVRAMI VE GELİR VERGİSİ SİSTEMLERİNİN BU KAVRAMA YAKLAŞIMI

A. Vergilendirilebilir Gelir Kavramı

1. Tanımı ve Önemi

Her gelir vergisi sistemi, ülkenin mali ihtiyaçlarını nasıl karşılayacağını çözümlmek, vergilendirilecek konuları ve birimleri belirlemek zorundadır. Kısaca

* Doç. Dr., G.Ü.İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Öğretim Üyesi.

konu ve matrah seçimi olarak adlandırılan bu belirlemeler, vergilendirilebilir gelirin ne olması gerektiği sorununa da çözüm bulmaktadır. Gelir vergisi sistemlerinin oluşumunda en önemli unsur, vergilendirilebilir gelir kavramına yaklaşım açısı olarak karşımıza çıkmaktadır. Sistemlerin vergilendirilebilir gelire bakış açıları sistemin temel özelliğini oluşturmaktadır.

Gelir vergisi sistemleri vergilendirilebilir gelirin belirlenmesinde, kendi gelir yaklaşımlarına uygun teorik çözümlenmeleri de oluşturmuşlardır. Vergilendirilebilir gelirin belirlenmesinde sedüler gelir vergisi sistemi "Kaynak Teorisini", üniter gelir vergisi sistemi "Safî Artış Teorisini", bileşik gelir vergisi sistemi de her iki teoriyi kendisine esas almıştır.

Kaynak teorisini vergilendirilebilir gelirin belirlenmesinde kendisine esas alan sedüler gelir vergisi sisteminde vergilendirilebilir gelir, sedül olarak adlandırılan ve üretim faktörlerinin üretime katılmaları sonucunda belirli bir kaynaktan, düzenli olarak elde edilen aynı ve nakdi değerleri ifade etmektedir.

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).

Bileşik gelir vergisi sistemi ise vergilendirilebilir geliri diğer iki sisteme göre farklı bir şekilde tanımlamamakta fakat üniter ve sedüler sistemlerin tanımladıkları vergilendirilebilir gelir kavramlarını esas alarak farklı bir değerlendirme yapmaktadır. Bileşik gelir vergisi sisteminde vergilendirilebilir geliri belirleyen temel yaklaşım kaynak teorisidir. Kaynak teorisine göre gelir olarak kabul edilen değerler bileşik gelir vergisi sistemi için de gelir olarak kabul edilmektedir. Ancak gelirin belli bir büyüklüğü aşması halinde farklı sedüllerden elde edilen gelirler birleştirilerek daha kapsamlı bir gelire ulaşılmaktadır. Bileşik gelir vergisi sisteminin ikinci aşamasında belli ölçüde üniter sistemin gelir tanımlamasına yaklaşılmaktadır.

Gelir vergisi sistemlerinin vergilendirilebilir gelir olarak tanımladıkları gelirlere uygulama sırasında ulaşmaları pek mümkün olmamaktadır. Başka bir ifadeyle uygulamada, teorik olarak tanımlanan gelir kavramına ulaşılamamaktadır.

Bu farklılığın nedenlerini üç ana grupta toplamak mümkündür. Bu nedenler; vergilendirme teknikleri, vergi ilkeleri ve ülkelerdeki ekonomik, politik ve kültürel farklılıklardır.

2.Toplam Vergilendirilebilir Geliri Belirleyen Teoriler

a. Kaynak Teorisi

Kaynak teorisi, Alman İktisatçılardan Von Hermann tarafından ileri sürülmüştür. Bu teori, daha sonraları Alman Vergi Hukukçusu Fuisting ve bazı eleştirileri olmakla beraber Adolph Wagner tarafından desteklenmiştir.

Kaynak teorisine göre gelir; belirli bir kaynaktan, üretim faktörlerinin üretim sürecinde yarattıkları düzenli aynı ve nakdi gelirleri ifade etmektedir. (Plasscheart, 1977:536 ; Aksoy,1991:358).

Kaynak teorisinin, geliri bu şekilde tanımlaması bazı eleştirilere uğramıştır. Adolph Wagner, yapılan gelir tanımında kullanılan "Kaynak" kavramını sınırlı bulmuştur. Fritz Neumark kaynak teorisinin sadece belli kaynaklardan elde edilen sürekli gelirleri ifade ettiğini oysa, vergilendirilecek gelirin düzensiz bile olsa, kaynağının belli olacağını ve bu kaynağın karakteristik özelliğini taşıyacağını ifade etmektedir. Bu yaklaşımıyla Neumark, kaynak teorisine, kapsamını genişletici bir yaklaşım getirmektedir.

Kaynak teorisinin esasını oluşturan "Kaynak" kavramı da çok net değildir. Bu kavram fonksiyonel dağılım teorisine uygun olarak yapılan geleneksel kategorilerle ilişkilendirilmektedir. (Plasscheart, 1988:44).

Kaynak teorisinin bu yaklaşımında, kaynağın kendi değerinde meydana gelen artışlar ile üretim fonksiyonuna bağlı olmaksızın elde edilen değerler ve varlıklar (piyango ve ikramiye gibi) gelir kavramı içine alınmamaktadır. Kaynak teorisinin geliri bu şekilde tanımlaması, vergi eşitliği ve vergi ödeme gücü açısından olumsuz etkiler yaratmaktadır.

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.

b. Safi Artış Teorisi

108

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 farkı gelir olarak kabul edilmekte, vergilendirme dönemi içerisinde mükellef tarafından yapılan harcamalar bu gelire eklenmekte, dönem içerisinde servete yapılan ilaveler ise dönem sonundaki değerden indirilmektedir (Plasscheart, 1977:536).

Teoriye göre, üçüncü kişiler tarafından sağlanan parayla ifade edilen hizmetler, veraset ve intikaller, lotarya gelirleri, sigorta ödemeleri, kaynağı ne olursa olsun elde edilen tüm iktisadi değerler gelir kapsamı içerisinde yer almaktadır. Gelir toplamından tüm faiz ödemelerini ve sermaye kayıplarını indirmek gerekir.

Teori, gelirleri elde edildikleri kaynaklara göre bir tasnife tabi tutmadan vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Schanz tarafından kurulan teori; vergi adaletini sağlamada en iyi yöntem olarak gözükmese bile, uygulamaya geçmede vergi tekniği açısından birçok güçlüğü de beraberinde getirmektedir, (Akdoğan, 1997:208).

Bazı bilim adamlarının yaptıkları analitik çalışmalarla, Schanz'ın bu yaklaşımına katkıda bulunmuşlardır. R.M. Haig'in yaptığı analitik çözümleme (1921) A.B.D.'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 tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle gelirin herhangi bir şekilde vergilendirilmesinin yapılabileceğini ancak önemli olanın satın alma gücündeki reel artışın vergilendirilmesinin olduğunu ifade etmiştir (Quigley and 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).

Bütün bu yaklaşımların ışığı altında safi artış teorisi değerlendirildiğinde, toplam vergilendirilebilir gelirin aşağıda belirtilen üç unsurdan oluştuğu görülür. Bunlar;

- 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.

Ancak uygulamada, bireyler tarafından gerçekleştirilen tüketim miktarının ve değerinin belirlenmesindeki güçlükler, bunun da ötesinde bireyin ürettiği maldan öz tüketimi söz konusu olduğunda, bu tüketimin pazar değerinin belirlenmesinde büyük güçlüklerin varlığı bu teorinin uygulanabilirliğini güçleştirmektedir. Almanya ve İsviçre'de yapılan uygulamalar, teorinin uygulama şansının çok az olduğunu göstermiştir. Bu nedenle uygulamada bir çok ülke safi artış teorisi ile kaynak teorisinin aksayan yönlerini ortadan kaldırmak amacıyla gelirin belirlenmesinde her iki teoriye de yer vererek karma bir sistem oluşturmuştur. Karma sistemde teorilerin yer alış şekilleri ve etkinlikleri zamana, ülkenin ekonomik ve kültürel yapısına göre değişmektedir. Örnek olarak karma sistemi benimseyen İngiliz Gelir Vergisinde kaynak kuramı etkin iken, Fransa, Almanya, İsviçre ve A.B.D.'deki karma sistemde safi artış teorisi etkin bir şekilde yer almaktadır.

B. GELİR VERGİSİ UYGULAMA ŞEKİLLERİNİN TOPLAM VERGİLENDİRİLEBİLİR GELİRE YAKLAŞIMI

1. Toplam Vergilendirilebilir Gelirin Belirlenmesi ve Gelir Vergisi Uygulama Şekilleri

Sedüler gelir vergisi sisteminin, kaynak teorisi yaklaşımıyla toplam vergilendirilebilir geliri belirlediği, üniter gelir vergisi sisteminin, safi artış teorisi yaklaşımıyla toplam vergilendirilebilir geliri belirlediğini ve bileşik sisteminde her iki teoriyi esas alan bir yaklaşımla toplam vergilendirilebilir geliri belirlediği daha önce ifade edilmişti.

Bu genel belirleme sistemlerin yaklaşımlarını ortaya koyması bakımından önemli olmakla birlikte daha önemli olan vergi mükelleflerinin toplam vergilendirilebilir gelirlerinin belirlenmesidir. Gelir vergisinin etkin bir vergileme yapabilmesi için vergilendirilebilir geliri iyi kavraması gerekir.

Gelir vergisi sistemleri, mükelleflerin elde ettikleri gelirlerin ön belirlemelerini yapmak zorundadırlar. Farklı kaynaklardan elde edilen gelirlerin yapısal özelliklerinin birbirinden farklı olması, her gelir türü için farklı değerlendirmeler yapılmasını gerektirmektedir. Diğer bir ifadeyle, farklı kaynaklardan elde edilen gelirlerin, elde edilmiş maliyetleri birbirinden farklıdır. Bu belirleme aynı zamanda gelir vergisi sistemleri arasındaki ilk ve en büyük ortak yaklaşımı ifade etmektedir.

Her gelir vergisi sistemi ilk aşamada kısmi gelirlerin tanımını ve analizini yapmaktadır. İkinci aşamada ise tanımladıkları kısmi gelirlerden, mükellefin toplam vergilendirilebilir gelirin yaklaşımını belirtirken, kendi farklılıklarını da ortaya koyarlar (Plasscheart, 1978:207).

Bu belirlemeden hareketle, üniter gelir vergisi sisteminin safi artış teorisini uygulaması yönünde kesin bir kural olmadığı görülür. 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.

Sedüler gelir vergisi sistemi ile kaynak teorisi arasında sıkı bir ilişki vardır. Bu ilişki ilk ortaya atılışından bu yana vergi teorisi açısından hiç bir değişikliğe uğramamıştır. Sadece daha önceleri sedül olarak kabul edilmeyen sermaye gelirleri sisteme yeni bir sedül olarak ilave edilmiştir. Sedüler gelir vergisi sistemi toplam vergilendirilebilir gelirin sınırlandırılmasına çok uygundur. Bu sistemde, sedüller bazında vergilendirilebilir gelir belirlemesi yapıldığından sedülün yapısı da uygun olmak şartıyla "kaynakta vergileme" çok kolaylıkla uygulanabilmektedir. Ayrıca sedüller arasında vergi yükü farklılaştırması da, sedüllere uygulanan oranları farklılaştırılarak kolayca gerçekleştirilebilir. Sedüller arasındaki vergi yükü farklılaştırılmasına rağmen, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini belirlemek ve vergi adaleti ve eşitliği ilkelerine uygun bir vergilendirme yapmak mümkün değildir.

Bileşik gelir vergisi sistemi ise, ilk aşamada kısmi gelirleri diğer iki sistemle aynı şekilde belirlemekte, ikinci aşamada toplam vergilendirilebilir geliri belirlerken mükellefin sahip olduğu vergi ödeme gücüne ulaşmak için diğer iki sistemden farklı bir uygulama yapmaktadır. Bileşik gelir vergisi sisteminin ilk aşamasında vergilendirme sedüler sisteme göre yapılmaktadır. İkinci aşamada ise vergi ödeme gücünü kavramak, vergi adaleti ve eşitliği ilkelerine uygun bir vergileme yapabilmek için sedüllerden elde edilen gelirleri toplayarak üniter gelir vergisi sistemi yaklaşımıyla vergilendirme gerçekleştirilmektedir.

2. Üniter Gelir Vergisi Uygulamasının Sedüler Alt Yapısı

Sedüler ve üniter gelir vergisi sistemleri arasında büyük farklılıklar olmasına rağmen üniter gelir vergisi sistemi incelendiğinde kişilerin elde ettikleri gelirlerin sedüller halinde sınıflandırıldığı görülür. Üniter gelir vergisi sisteminde, değişik başlıklar veya kategoriler altında yer alan sedüllerden elde edilen gelirlerin toplamı üzerinden vergilendirme yapılır.

Oluşturulan her sedülden elde edilen gelirin vergilendirmeye esas alınacak kısmının belirlenmesinde, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik ve sosyal durumlara göre çeşitli muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarına yer verilebilmektedir. Sedüller bazında belirlenen vergilendirilebilir gelirlerin toplanması ile üniter gelir

vergi açısından toplam vergilendirilebilir gelire ulaşılmaktadır. Bu nedenle de sedüler yapı üniter gelir vergisi sisteminde etkin bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Üniter gelir vergisinin sedüler temeller üzerine oturması, üniter sistemin amaçları yönünden bir çelişki oluşturmamaktadır.

Gelirin her sedülünün karakteristik bir özelliği vardır. Sedüllerden elde edilen net ve toplam gelirin miktar olarak belirlenmesindeki güçlük ve kolaylıklar bu karakteristik özelliğe bağlıdır. Bu nedenle her sedül için özel gelir belirleme yöntemlerini bulup uygulamaya koyma gereksinimi vardır.

Çok gelişmiş üniter sistemlerde bile gelirin sedüller halinde belirlenmesinin nedenlerini üç grupta toplamak mümkündür. Bu nedenler; vergileme ilkeleri, vergi politikası ve vergi yönetimidir.

i. Sosyal ve iktisadi nedenlerle bazı gelir türlerine farklı vergi uygulamaları yapma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Vergilendirme ilkeleri yönünden en çarpıcı örneği, ücret gelirleri ile sermaye gelirlerinin vergilendirilmesindeki farklılık oluşturmaktadır. Ayırma kuramı olarak ifade edilen ve emekten elde edilen gelirlerin sermayeden elde edilen gelirlere göre farklı vergilendirilmesini öneren yaklaşım, üniter sistem içerisinde sedüler sistemin yer almasını zorunlu kılmaktadır. Sedüller arasında vergilendirme farklılığının yaratılabilmesi için muafiyet, istisna, indirim ve oran farklılaştırmasından yararlanılmaktadır.

Vergi ilkelerinden, eşitlik, genellik ve adalet ilkelerini gerçekleştirmek için mükelleflerin, elde ettikleri gelirlere affettikleri önemi belirlemek ve bu öneme göre vergi ödeme gücünü tespit etmek gerekmektedir. Vergi ödeme gücü ise farklı kaynaklardan elde edilen aynı miktar gelir için farklı ölçülerde ortaya çıkabilmektedir. Üniter sistemlerde vergi ödeme gücünün belirlenmesinde karşılaşılan bu güçlüğü çözmek için sedüler yapıya ihtiyaç vardır.

ii. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi politikasının temel amaçlarından birisi de kaynak dağılımını düzenlemektir. Vergi sistemi içerisinde oluşturulan kurumlarla kaynakların sektörler ve bölgeler arasındaki dağılımını istenilen şekilde düzenlemek mümkündür. Yabancı sermayeyi teşvik amacıyla yapılacak düzenlemelerde de aynı durum söz konusudur.

iii. Vergi sistemlerinin başarılı olabilmesi için basit ve etkin bir vergi yönetimine sahip olmaları gerekir. Kural olarak en kolay ve etkin şekilde vergilendirilecek gelirler ücret gelirleridir. Diğer gelir unsurlarında, gelirin elde edildiği kaynağın özelliğine göre değişen güçlüklerle karşılaşılır. Sorunu aşmak için her gelir sedülünün yapısına uygun çözümleri uygulamaya koymak gerekir. Bu anlamda üniterlik, temel olarak gelir vergisi matrahının kavranması sorunudur. Gelir vergisine konu olan faaliyetlerin belirlenmesi ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen gelirin ne kadarlık kısmından vergi alınacağına belirlenmesi gerekmektedir. Üniter gelir vergisi sisteminde bu güçlüğü aşmak için sedüler sistemin özelliklerinden yararlanır.

II. TÜRK GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN GELİR TANIMI

112

Yasal düzenlemede yer alan gelir tanımı ve gelirin niteliği gelir vergisinin uygulama şeklini belirleyen en önemli unsurlardır.

Gelir yaratıcı faaliyetlerin, iktisadi ve sosyal değişime paralel bir gelişmeyle, artması ve çeşitlenmesi gelirin ayrıntılı bir tanımının yapılmasını engellemektedir. Gelir vergisi uygulamasına vergi sistemlerinde yer veren bütün ülkelerin yasal düzenlemelerinde gelir genel yaklaşım olarak tanımlanmıştır (Akdoğan,1996:10).

Gelirin ayrıntılı bir şekilde tanımlanmasında karşılaşılan bu güçlükler nedeniyle gelir vergisi uygulamalarında ilk önce gelirin genel bir tanımı yapılmakta daha sonra gelir yaratıcı faaliyetleri belli gruplar halinde tasnif ederek her grup için ayrı gelir tanımı yapılmaktadır. Gelirin genel olarak yapılan tanımı ile gelir yaratıcı faaliyet grupları için yapılan gelir tanımları birlikte değerlendirmeye tabi tutulduğunda ise gelirin kapsamlı bir tanımına ulaşılabilmektedir. Vergilendirilecek gelirin kapsamlı bir şekilde belirlenmesini sağlamak için gelir yaratıcı faaliyetler düzeyinde gelir tanımının yapılması, üniter gelir vergisi sisteminin sedüleri alt yapısını ifade etmektedir.

A. 4369 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEMEDEN ÖNCE

4369 sayılı kanunla değiştirilmeden önce Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesinde gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır.

Kanunun 1. maddesinde yer alan bu tanımda gelirin kapsamı yönünden herhangi bir sınırlama mevcut değildir. Yapılan tanım ile gelir açıklanmamakta, gelirin sahip olması gereken nitelikler ve özellikler belirtilmektedir. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunumuz açısından gelir, en geniş anlamı ile vergilendirme kapsamına alınmıştı.

Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde ise gelirin kapsamına giren kazanç ve iratlar yedi gelir unsuru olarak belirtilmiştir. İkinci maddede yer alan yedi gelir unsuru için kanunda yer alan düzenlemeler, kaynaklardan elde edilen gelirleri sınırlayıcı bir özelliğe sahiptirler (Özbalcı,1997:61).

Elde edilen gelirin vergilendirme kapsamına girebilmesi için öncelikle ikinci maddede yer alan yedi gelir unsurundan her hangi birinde yapılan gelir tanımına uyması ve üretime dayalı yeni bir değer elde edilmesi gerekir. Gelirin, vergi kapsamına girebilmesi için 2. maddede yer alan gelir unsurlarından birisinin kapsamında yer alması mecburiyeti, Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde yer alan geniş anlamdaki gelir yaklaşımını sınırlandırılmaktaydı. Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde yer alan gelir unsurlarının kapsamına girmeyen gelir,

vergileendirme dışında kalmaktaydı. Nitekim milli piyango ikramiyesi, bağışlar, kumar ve benzeri talih oyunlarından elde edilen gelirler, Kanunun 2. maddesinde yer alan gelir unsurlarından hiç birinin kapsamına dahil olmadığı için vergileendirme kapsamına girmemekteydi.

Gelir Vergisi Kanununda yer alan bu düzenleme vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde somut vergileendirme işlemlerinin hukuki olarak tartışmalı bir hale gelmesini önlemekteydi. Vergileendirilecek gelirin belirlenmesinde, gelir unsurlarının kapsamına girmeyen gelirlerin vergileendirme dışında tutulması gelir vergisi sistemimiz açısından yerinde bir uygulamaydı.

Gelir Vergisi Kanununda yer alan gelir yaklaşımı incelendiğinde vergileendirilecek gelirin, gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarının toplamından oluştuğu görülür. Vergileendirilecek gelirin bu şekilde belirlenmesi gelir vergisinin üniter bir yapıya sahip olduğunu göstermektedir.

B. 4369 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEMEDEN SONRA

Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesinde yer alan gelir tanımı, 4369 Sayılı Kanunla "Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır." şeklinde değiştirilmiştir. Gelirin bu tanımında herhangi bir sınırlayıcı hüküm yoktur. Yapılan tanımlama ile gelir açıklanmamakta sadece gelirin sahip olması gereken nitelikleri belirtilmektedir.

Kanunun 1. maddesinde yer alan gelir açıklamasına göre vergileendirmeye esas alınacak gelirin niteliklerini aşağıdaki gibi belirlemek mümkündür.

- a. Gelir bir gerçek kişiye ait olmalıdır,
- b. Belirli bir sürede (bir takvim yılında) elde edilmelidir,
- c. Kişinin harcama ve tasarrufuna kaynaklık teşkil eden kazanç ve iratların safi tutarı olmalıdır.

Belirtilen bu nitelikler Kanunun 2. maddesinde belirtilen gelir unsurlarının her biri için geçerlidir.

Getirilen bu düzenleme ile gelire giren kazanç ve iratların tek tek sayılması yaklaşımından vazgeçilmiş, onun yerine ilk altı unsura girmeyen kazanç ve iratların kaynağına bakılmaksızın diğer kazanç ve irat olarak vergileendirilmesi esası benimsenmiştir. Ancak bu yaklaşım beraberinde vergileendirilmeyecek gelirlerin sayılmasını gerektirmektedir ki, bu durum uygulamada bazı belirsizliklere yol açabilecektir.

III. Sonuç

114

Gelir teorileri kendi yaklaşımlarına uygun gelir vergisi uygulama şekillerini belirlemişlerdir. Ancak günümüzde iktisadi hayatın gelişimine bağlı olarak gelir unsurlarının çeşitlenmesi gelirin genel bir tanımının yapılmasına izin vermemektedir. Bu nedenle de gelir vergisi sistemleri oluşturulurken her iki gelir teorisinin eksik yönlerini tamamlayacak şekilde bir düzenleme yapılmaktadır. Ülkemizde de bu amaçla GVK'nun 2. maddesinde gelirin ilk altı unsuru kaynak teorisine göre belirlenmiş, yedinci gelir unsuru safi artış kuramına göre düzenlenmiştir. Ancak 4369 Sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile yedinci gelir unsurunun kapsamı çok genişletilerek gelir vergisi sisteminde safi artış kuramının tanımladığı gelir yaklaşımına doğru bir yöneliş sağlanmıştır. Bu gelişme beraberinde vergilendirilmemesi gereken kazanç ve iratların kanunla tek tek sayılması gibi bir yükümlülüğü getirmiştir. Bu durumda uygulamada bazı karışıklıklara ve tereddütle sebebiyet vermektedir. 4369 Sayılı Kanunla getirilen gelir yaklaşımının biran önce yeniden düzenlenmesi ve Türk Vergi Sisteminde gelirin kaynak kuramı anlayışına uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Ancak bu düzenleme yapılırken geçmiş dönemlerde yaşanan aksaklıklar dikkate alınarak yedinci gelir unsurunun kapsamı 4369 Sayılı Kanundan önceki kapsamından daha geniş tutulmalıdır.

Kaynakça

Kitaplar

115

AKDOĞAN, Abdurrahman (1997), Kamu Maliyesi, Geliştirilmiş Altıncı Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

AKDOĞAN, Abdurrahman (1996), Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişi Açısından), Genişletilmiş İkinci Baskı, Gazi Üniversitesi Yayın No : 165 Ankara.

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

BAKER, Samuel (1990), Readings On Public Sector Economics, Lexington.

ÖZBALCI, Yılmaz (1997), Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara.

PLASSCHEART, Sylevain R.F, Schedular (1988), Global and Dualitic Patterns of Income Taxation, International Taxation Bureau of Fiscal Documentation, Netherland.

QUİGLY, Jhon M- SMOLENSKY, Eugene (1994), Modern Public Finance, Harvard Univercty Press, England.

Makaleler

PLASSCHEART, Sylevain R.F (1978), "The Defination Of Statutory Net Income In Schedular and Global Income Tax Systems", Bulletin For International Fiscal Documentation, S. 32, s 207.

PLASSCHEART Sylevain R. F (1977), " The Defination of Gross Taxable Income In Schedular or Global Income Taxes", Bulletin Fiscal Documentation, C. 31, s. 536.