

Araştırma Makalesi/Research Article

GELİR KAVRAMINA YÖNELİK FARKLI GÖRÜŞLER VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GELİRE YAKLAŞIMI

Cemil RAKICI*

Muhammet AKTUĞ**

DIFFERENT VIEWS ON THE CONCEPT OF INCOME AND THE APPROACH OF INCOME OF THE TURKISH TAX SYSTEM

Öz

Gelirin tanımı, gelir vergilerinin ilk uygulanmaya başladığı dönemlerden itibaren sürekli gündemde olmuştur. Çeşitli teorisyenler tarafından gayri nakdi kıymetlerin gelir kavramının içine dahil edilip edilemeyeceğine yönelik farklı görüşler ortaya atılmıştır. Bilhassa Kleinwachter imkansızlıkları, Haig-Simons'ın geniş kapsamlı gelir tanımı, Seligman'ın olgunlaşmamış gelir tasavvuru ve 1960'lı yıllarda yaşanan kapsamlı vergi matrahı tartışmaları gelir kavramının gelişiminde önemli rol oynamıştır. Mevcut gelir teorileri ile gelir vergisi sistemleri büyük oranda, felsefi zeminde gerçekleşen bu tartışmalar neticesinde şekillenmiştir. Türkiye'de gelir üzerinden alınan vergilerin tarihi eskiye dayanmakta aşar, ağnam, ancemaatin vergi, temettü ve kazanç vergileri gibi örnekleri bulunmaktadır. Bununla birlikte modern anlamda ilk gelir vergisi 1949 Gelir Vergisi Reformu ile ortaya çıkmıştır. Bu çalışmanın amacı gelir kavramına ilişkin farklı görüşler çerçevesinde, Türk Gelir Vergisi Sistemi'nin gelişimini ve gelire yaklaşım tarzındaki değişimi ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler: Gelir Kavramı, Kleinwachter İmkansızlıkları, Olgunlaşmamış Gelir, Haig-Simons Kapsamlı Gelir Tanımı, Türk Gelir Vergisi Sistemi.

Abstract

The definition of income has always been on the agenda since the introduction of income taxes. Different opinions have been put forward by financial theorists as to whether non-cash assets can be included in the concept of income. Especially Kleinwachter's conundrums, Haig-Simons comprehensive income definition, Seligman's inchoate income notion and the comprehensive tax base discussions have played an important role in the development of the income concept. Current

* Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, e-posta: cemil.rakici@ktu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-1053-0411>.

** Arş. Gör., Karadeniz Teknik Üniversitesi, e-posta: maktug@ktu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-8106-365X>.

income theories and income tax systems have been shaped as a result of these discussions on philosophical grounds. The first modern income tax of Turkey was introduced after the 1949 Income Tax Reform. However, before that, âşar (Islamic tithe), ağnam (tax of small livestock), ancemaatin tax (a kind of single tax), temettü tax (a kind of earning tax) and profit taxes constitute the old examples of taxes on income. The aim of this study is to reveal the evolution of the Turkish Income Tax System and the change in its approach to income within the framework of various views on the concept of income.

Keywords: Concept of Income, Kleinwachter’s Conundrums, Inchoate Income, Haig-Simons Comprehensive Income Definition, Turkish Income Tax System.

1. Giriş

Gelir vergilerinin mevzuunu teşkil eden “gelir” (income) esas itibariyle modern iktisadi sistemin ortaya çıkardığı bir hadise ve kavramdır. Dolayısıyla modern manada gelir kavramının ortaya çıkabilmesi için kapitalizmin homoeconomicus zihniyeti ile üretim ve bölüşüm tekniklerinin oluşmasına ihtiyaç duyulmuştur. Modern gelir kavramı, sosyal çevreden soyutlanmış münferit iktisat sùjelerine (iktisadi ajanlara) ait olan ve genel olarak para birimleriyle ifade olunabilen kıymeti ifade etmektedir. Geliri meydana getiren çeşitli unsurlar arasındaki en önemli ilişki bir ferdin mülkiyetinde bulunmalarıdır. Bu nokta, gelirin sübjektif karakterini yansıtmaktadır. Gelirin sübjektif mahiyeti ise onu objektif bir kavram olan “verim” (randıman)’den ayırmaktadır. Çünkü verim, belirli bir kaynaktan meydana gelen kıymetler ile bu kaynaklar arsındaki ilişkiyi göstermekte ve söz konusu kıymetlerin kime ait olduğunun önemi bulunmamaktadır (Neumark, 1947:4).

Genel kabul görmüş bir gelir tanımının yapılmasındaki güçlükler 19’uncu Yüzyıl’dan beri bilinmektedir. 19’uncu Yüzyıl’ın ikinci yarısından itibaren, devletlerin ana gelir kaynağı olarak, mülkiyet ve servet vergilerinden gelir vergilerine doğru geniş çaplı kaymalar yaşanmıştır. Zamanın vergi teorisyenleri, bilhassa Almanya’da, gelir vergilerinin matrahının açıklığa kavuşturulması için ciddi mücadele vermiştir. Fakat aynı ve emsal gelir kavramlarının, gelirin tanımı içerisine dahil edilip edilmeyeceğine yönelik tartışmalar hala son bulmuş değildir. Gelirin tanımı ve vergilendirilmesi üzerindeki farklı görüş ve düşünceler neticesine şekillenen gelir teorileri ülkelerin gelir vergisi sistemlerinin gelişiminde önem rol oynamıştır.

Bu çalışma üç bölüm halinde inşa edilmiştir. Birinci bölümde, geçmişteki bazı iktisatçılar ile malî teorisyenlerin gelirin tanımı ve vergilendirilmesine yönelik tartışmalarına yer verilmiştir. Teorik ve felsefi çerçevede gerçekleşen bu tartışmaların gelir teorileri ve gelir

vergisi sistemlerinin şekillenmesinde önemli etkileri olmuştur. Bu bölümde ilk olarak Avusturyalı iktisatçı Kleinwachter'in gelir vergilerine karşı çıkan düşünceleri, Haig ve Simons'ın kapsamlı gelir tanımı ile Seligman'ın "olgunlaşmamış gelir" tasavvuru üzerinde durulmuştur. Sonrasında ise 1960'lı yıllarda yaşanan kapsamlı vergi matrahı (KVM) tartışmalarından bahsedilmiştir. İkinci bölümde, birinci bölümde anlatılan farklı görüş ve düşünceler ekseninde gelişen gelir teorileri ve gelir vergisi sistemleri ele alınmıştır. Bu çerçevede kaynak teorisi ve safi artış teorisinin dayandığı temel prensipler ile global (üniter) ve sedüler gelir vergisi sistemlerinin söz konusu prensiplere yaklaşımı değerlendirilmiştir. Üçüncü bölüm, Türkiye'ye ayrılmış ve ilk olarak, Türkiye'de gelir üzerinden alınan vergilerin gelişim süreci anlatılmıştır. Bu kapsamda, Osmanlı döneminde uygulanan âşar vergisi, ağnam resmi, ancemaatin vergi ve temettü vergisi ile Cumhuriyet'in ilanından sonra uygulanan kazanç vergilerinin genel esaslarına yer verilmiştir. Sonrasında, 1949 Gelir Vergisi Reformu ile modern gelir vergisi sistemine geçiş süreci ve vergi sisteminin gelire yaklaşım tarzı incelenmiştir.

2. Gelir Kavramına Dair Farklı Yaklaşımlar

Genel bir sınıflandırma yapmak gerekirse gelir kavramını "nakdî gelir" ve "gayri nakdi gelir" olmak üzere iki ana kısma ayırmak mümkündür. Nakdî gelir para şeklinde elde edilen kıymetleri temsil ederken, gayri nakdi gelir ise "aynî gelir", "emsal gelir", "yan fayda" ve "öz tüketim" gibi aralarında nüanslar olan kavramlarla ifade edilebilmektedir. Gelirin para birimleriyle temsil edilebilmesi onun aynîlik özelliğine zarar vermemektedir. Aynî gelir (income in kind), kişinin para dışındaki herhangi bir mal veya hizmet şeklinde elde ettiği kıymetler olarak tanımlanmaktadır. Örneğin, bir maden işçisinin emeğinin karşılığının kömür olarak ödenmesi gibi. Bu bakımdan, aynî gelirin "fizikî gelir" (physical income) şeklinde isimlendirilmesi de mümkündür. Nakdî gelir (parasal gelir) ise aynî gelirin form değiştirip para vasfına büründüğü durumu ifade etmektedir. Türk Gelir Vergisi Kanunu'nda da yer aldığı üzere, bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmetleri mukabilinde verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler "ücret" olarak nitelendirilmektedir. İlgili tanımdaki "ayınlar" ve "para ile temsil edilebilen menfaatler" ibareleri, işveren tarafından çalışanlara nakit ücretin dışında sağlanan "yan faydaları" (fringe benefits) da kapsamaktadır.

Gelirin tanımı ile ilgili çalışmalarda sıklıkla karşılaşılan bir ifade de "emsal gelir" (imputed income) kavramıdır. Emsal gelir, kişilerin malik

olup şahsi kullanımlarına tahsis ettikleri dayanıklı tüketim malları veya bizzat ürettikleri mal ve hizmetlerden şahsi kullanım suretiyle elde ettikleri fayda akımı şeklinde tanımlanmaktadır (Marsh, 1943:514). Örneğin kişi, kendi mülkiyetinde bulunan evde ikamet etmesi durumunda kira maliyetinden kurtulmuş olacağından, kiralama maliyeti kadar bir reel kazanç (gain) elde eder. Piyasa şartlarında ancak bedeli karşılığında elde edilebilecek bir mal veya hizmetin bu şekilde piyasa dışı yollardan temin edilmesi sayesinde ortaya çıkan kazanç “emsal gelir” olarak nitelendirilmektedir.

Emsal gelir, mutlaka aynî gelir şeklinde yani nakit dışı bir formda ortaya çıkar. Fakat bu önermenin tersi geçerli olmadığı için emsal gelir ve aynî gelir kavramları birbirleriyle karıştırılmamalıdır. Örneğin piyasa şartlarında bir hizmetin karşılığının aynî olarak (mal veya hizmet şeklinde) alınması halinde doğan kazanç, emsal gelir değildir. Emsal gelirden önemli olan, bu kazancın piyasa dışından sağlanmış olmasıdır. Aynî gelirden ise kazancın piyasa içinden veya dışından gelmiş olmasının bir önemi yoktur; önemli olan getirinin nakit dışı bir formda olmasıdır. Bu bakımdan aynî gelir kavramı, emsal gelir kavramından daha kapsamlı bir anlam taşımaktadır.

Emsal gelir kavramı ile yakınlığı olmakla birlikte prensipte farklı anlamlar barındıran bir kavram da “öz tüketim” (self-consumption)’dir. Türkçe literatürde öz tüketim ifadesi, emsal geliri de kapsayacak şekilde kullanılsa da iki kavram birbirine karıştırılmamalıdır. Öz tüketim, piyasada satılmak üzere üretilen mal veya hizmetin bir kısmının şahsi kullanıma ayrılmasını ifade eder. Bu bakımdan tıpkı emsal gelirden olduğu gibi piyasa dışından sağlanan bir fayda akımı söz konusu olmakla birlikte aralarında amaç farklılığı vardır. Çiftçilikle uğraşan bir ailenin tarlalarında piyasaya sürmek üzere yetiştirdikleri ürünlerin yanı sıra, evlerinin avlusundaki küçük bir alanda evin sebze ve meyve ihtiyacını karşılamak üzere ürün yetiştirdikleri farz edilirse; tarlada yetiştirilen ürünlerden bir kısmının hanehalkına sunumu öz tüketim iken, avluda yetiştirilen ürünlerin hanehalkına sunumu emsal gelirdir.

2.1. Kleinwachter İmkânsızlıkları

Avusturyalı iktisatçı Friedrich Kleinwachter tarafından gelir vergilerinin aleyhinde ortaya atılan ve “Kleinwachter İmkânsızlıkları” (Kleinwachter’s Conundrums) olarak bilinen görüşler Anglo-Sakson vergi teorisi literatürünün gelişmesinde önemli rol oynamıştır. Kleinwachter 1896 yılında yayınladığı kitabında, gelirin doğru bir şekilde tanımlanamayacağını, bir şekilde tanımlansa bile uygulanmayacağını iddia ederek gelir vergilerine karşı çıkmıştır (bkz. Kleinwachter, 1896; Brooks, 2018:8).

Kleinwachter'e göre gelir; sadece para şeklinde düşünülmemeli, aynî ve emsal geliri de ihtiva etmelidir. Çünkü kişi gayri nakdî hak ve menfaatler ile de zenginleşebilir. Hizmetçilerin, çalıştıkları evlerde iâşe ve ibate giderlerine katılmadan yaşayabilmeleri bu durumun açık bir göstergesidir. Sadece somut varlıkların değil, mülkiyet ve sözleşme hakları gibi soyut unsurların da gelir kapsamına alınması gerekmektedir. Ayrıca her türlü mal, hizmet ve hak piyasa içinden temin edildiğinde gelir kapsamına alınacaksa, bu tür kıymetler piyasa dışından temin edildiğinde de gelir kabul edilmelidir (Brooks, 2018:8).

Kleinwachter, ister hanehalkı tarafından üretilmiş isterse piyasadan temin edilmiş olsun tüm mal, hizmet ve haklar dahil edildiğinde gelir kavramının gerçek üstü bir hal alacağını ve pratiğe geçirilmesinin imkânsız olacağını "emir subayı" (flügeladjutant) örneği ile ispatlamaya çalışmıştır. Örnekte, aynı rütbeye ve maaşa sahip fakat birisi birliğinin başında görev yapmakta iken diğeri prensin yaveri (emir subayı) olan iki subay yer almaktadır. Emir subayı, yemeklerini prensin sofrasında yemekte, prensle beraber opera ve tiyatroya gitmekte, seyahat ve gezintilerde prensle eşlik etmekte, sarayda ikamet edip balo ve şöenlere katılmaktadır. Birliğinin başında görev yapan subay ise emir subayının ücretsiz eriştiği lüks imkanların hiçbirine sahip değildir. Kleinwachter, bu iki subayın maaşları aynı olsa bile gelirlerinin aynı olmadığını ve emir subayının elde ettiği ek fayda ve menfaatlerin (fringe benefits) gayri nakdî de olsa gelir olduğunu öne sürmektedir. İlk bakışta, emir subayının elde ettiği ayrıcalıkların piyasa değerinin hesaplanıp gelir vergisi matrahına eklenerek vergilendirmede adaletin zor da sağlanabileceği akla gelse de Kleinwachter meseleyi bir adım daha ileriye taşıyıp "ya emir subayı, sahip olduğu imtiyazlardan hoşlanmıyorsa, ya bunlar sadece görevi gereği katlanmak zorunda olduğu mecburiyetlerse" şeklinde bir soru sormaktadır. İfade edilen durumda, emir subayının görevi gereği katlanmak zorunda olduğu zahmetlerden dolayı gelir vergisi ödemesi gibi aykırı bir durum ortaya çıkacaktır. Henry Simons'ın ifadesiyle, bu noktada problem umutsuz bir hal almaktadır. Ek fayda ve menfaatlerin göz ardı edilmesi tercih edilse vergilendirmede adaletten sapılmış olacak, gelir kabul edilip vergilendirilmesi tercih edilse, sadece kişiye keyif veren unsurların vergilendirilmesi gerektiği gibi bir anlayış ortaya çıkacak; bu da mevcut gelir ölçüm yöntemlerinin inkârı anlamına gelecektir (bkz. Simons, 1962:53).

Kleinwachter'in, iddialarını desteklemek için işaret ettiği başka bir imkânsızlık da emsal gelirin distribütif sonuçlarıdır. Buna göre, fakirler zenginlerin piyasadan satın aldıkları birçok hizmeti piyasa dışından kendi kendilerine sundukları için bu hizmetlerin emsal bedelleri gelir

defterine işlenirse, fakir bir aile yıl sonunda zenginmiş gibi görünecektir (bkz. Simons, 1962:52). Neticede vergi yükü ve gelir dağılımında adalet açısından oldukça uygunsuz durumlar ortaya çıkacaktır. Örneğin üst gelir grubundaki bir aile, çocuklarının bakımı için dadı, ev işleri için hizmetçi, yemek yapmak için aşçı ve araç kullanımı için şoför istihdam etmekte ve buradan sağladıkları menfaatler için ücret ödemektedir. Alt gelir grubundaki bir ailede ise çocuk bakımı, ev temizliği, yemek yapımı ve varsa araç kullanımı gibi hizmetler anne-baba tarafından yerine getirilmektedir. Eğer bu hizmetlerin emsal değeri alt gelir grubundaki ailenin gelirine eklenirse yıllık gelirleri yüksek görünecek ve bu aile aslında sahip olmadığı birçok imkânın vergisini ödemek zorunda kalacaktır.

Özetlemek gerekirse, Kleinwachter gelir kavramına karşı üç temel eleştiri yöneltmekte ve bu noktadan hareketle gelir vergilerine karşı çıkmaktadır. İlk olarak, kişinin elde ettiği tüm menfaatlerin tespit edilmesi imkansızdır. İkinci olarak, tespit edilse bile bu menfaatler subjektif ve heterojen olduğu için doğru bir gelir ölçümü yapılması imkansızdır. Son olarak, birinci ve ikinci problemler bir şekilde çözülsede dahi “gelir” hane halkaları arasında karşılaştırmalar yapmakta “eşitlik endeksi” (index of equality) olarak kullanılamaz (Brooks, 2018:10).

2.2. Haig-Simons Gelir Tanımı

İktisadî-malî literatürde en geniş kabul gören gelir kavramı, Haig (1921) ve Simons (1938)’ın gelir hakkındaki görüşlerine dayanmakta ve “Haig-Simons gelir tanımı” şeklinde ifade edilmektedir. Geliri geniş kapsamlı olarak ele alan bu yaklaşım aslında, Alman iktisatçı G. Schanz ’ın geliri “*servette meydana gelen safî artış*” (Neumark, 1947:24) şeklinde telakki eden görüşünü esas almaktadır. Haig’e göre bir unsurun gelir olup olmadığını anlamının yolu, kişinin iktisadi gücünü artırıp artırmadığının araştırılmasıdır. Gayet basit olan bu mantığa göre, elde edilen değer, kişinin iktisadi gücünü artırıyorsa gelirdir; artırmıyorsa gelir değildir (Haig, 1921:11). İktisadi gücü artıran kıymetlerin aynî, nakdî, piyasa içinden veya dışından temin edilmiş olmasının bir önemi yoktur.

Haig’in gelir tanımı “iki zaman dilimi arasında kişinin iktisadi gücünde meydana gelen artış” şeklindedir. Geliri oldukça kapsamlı ele alan bu tanımın, teknik ve idari imkansızlıklar dolayısıyla, vergi mevzuatında saf haliyle yer alması beklenmemelidir. Çünkü genel gelir tanımı, temel iktisadî prensiplere dayanmalı ve tüm teorik güçlükleri ortadan kaldıracak kadar geniş olmalıdır. Mevzuatta yer alan “vergilendirilebilir gelir” (taxable income) tanımı ise mümkün olduğu kadar genel gelir tanımına yakın olmalı ve iktisadî-idarî-teknik ilerlemelere muvazi olarak değişiklik

gösterebilmelidir. Haig, vergilendirilebilir gelir tanımının, genel gelir tanımına yaklaştığı ölçüde vergilendirmede adaletin artacağına inanmaktadır (Haig, 1921:27-28).

Haig, gelir kavramı üzerindeki belirsizliklerin aslında iktisadî terimlerin birçoğunda mevcut olan normatif karmaşıklıklardan kaynaklandığını belirtmektedir. İktisat biliminde yaşanan terminolojik karmaşanın en önemli sebebi, araştırmacıların yakın anlamlı kavram ve ifadeleri hatalı kullanmalarıdır. Örneğin “sabit bir varlıktan kaynaklanan değer artış kazançları, değer artışı nakde çevrilene (realization) kadar vergilendirilmemelidir” şeklinde yapılabilecek makul bir tavsiye sıklıkla ve yanlış olarak “değer artış kazançları, nakde çevrilmediği müddetçe gelir değildir” şeklinde dile getirilmekte ve gelir kavramı hakkında karışıklık ortaya çıkmaktadır. Benzer şekilde, kişinin kendisine ait evde ikamet edip kira maliyetinden kurtulmasıyla doğan maliyet kazancının vergilendirilmesinin adil olmadığını iddia etmek başka şeydir; bu kazancın gelir olmadığını iddia etmek başka şeydir. Gerek iktisatçılar gerekse hukukçular, refah artışı sağlayan herhangi bir kıymetin vergilendirilmemesi gerektiğini düşünüyorlarsa bu kıymetin gelir olma vasfını sorgulamak yerine, vergilendirilmesinin niçin uygun olmadığına odaklanmalıdırlar (bkz. Haig, 1921:14).

Haig’in görüşleri, Amerika Birleşik Devletleri’nde 1920 yılında açıklanan, temettü artışının (stock dividend) gelir olmadığına ilişkin Yüksek Mahkeme kararına tepki niteliğindedir. Haig’e göre, bazı unsurların gelir kabul edilmeyerek kavram dışı bırakılması suretiyle oluşturulan yargısal (kazaî) gelir tanımı iktisadî etkinlik ve adalet açısından kabul edilebilir değildir. Yüksek Mahkeme, vergilendirilebilir gelirin tespitinde kullanılan usulün hakkaniyetli olup olmadığını sorgulamak yerine, temettü artışının gelir olmadığına hükmederek hata yapmıştır (Haig, 1921:27).

Simons’a göre “gelir” kantitatif ve objektif bir hadise olarak tasavvur edilmelidir. Yani gelir, ölçülebilir olmalı hatta gelirin tanımı içerisinde ölçüm yöntemi de yer almalı ve farklı gelir tanımlarındaki keyfi sınırlandırmalar minimuma indirilmelidir. Bu da ancak gelir kavramına tam ve genel bir hudut çizilmesi ile mümkün olabilir (Simons, 1962:42-43). Simons’ın gelir tanımı “tüketim” (consumption) ve “birikim” (accumulation)’den oluşmaktadır. Buna göre gelir; belirli bir periyodun başı ile sonu arasında (1) tüketim formunda kullanılan hakların piyasa değeri ile (2) mülkiyet hakları toplamının değerindeki değişimin cebirsel toplamıdır. Başka bir ifadeyle, iki dönem arasında gerçekleştirilen tüketimin dönem sonundaki servete eklenmesi ve elde edilen toplamın dönem başındaki servetten çıkarılmasıyla ulaşılan sonuç, kişinin gelirini

göstermektedir. Gelirin olmazsa olmazı (sine qua non of income) ise kazanç (gain)'tır. Ancak kazancın muayyen bir dönem içerisinde edinilmiş olması ve objektif piyasa standartlarına göre ölçülmesi gerekmektedir. (bkz. Simons, 1962:50-51).

Simons, yapmış olduğu gelir tanımının bazı kusurları olduğunu ve birtakım engellerin gelirin tespitini zorlaştırdığını kabul etmektedir. Buna göre, gelirin ölçülmesi ile ilgili en önemli problemlerden biri “tüketim” ile “masraf” (maliyet) arasındaki ayrımın belirgin olmamasıdır. Çünkü bu noktada harcamayı yapan kişinin niyeti devreye girdiğinden objektif bir değerlendirme yapılması zorlaşmaktadır (Simons, 1962:53-54). Simons'ın tanımında tüketim bir gelir unsuru kabul edilip vergilendirileceği, masraf ise bir maliyet unsuru kabul edilip vergiden düşüleceği için ikisinin arasındaki farkın belirgin olmaması vergilendirmede adaleti bozmaktadır. Simons'a göre, gelirin para ile ölçülebilmesi gerekmektedir. Ancak yıl içinde fiyat düzeylerinde meydana gelen dalgalanmalar, harcamalarını farklı evrelere bölmüş kişilerin tüketime ayrılmış gelirlerinin ölçümünü güçleştirmektedir. Simons, parasal istikrarsızlığı ölçecek objektif bir metot bulunmadığı için yaptığı gelir tanımında bu durumu göz ardı ettiğini belirtmektedir (Simons, 1962:55).

Simons'ın gelir tanımında karşılaşılan güçlüklerden biri de “değerleme” (valuation) problemidir. Gelirin tam ve objektif ölçümü için mal ve hizmetler ile mülkiyet hakları envanterinin rutin değerlendirme işlemlerinin yapılmasını mümkün kılan fiyatlara ve bu fiyatların temin edilebileceği tam rekabet piyasalarına ihtiyaç vardır. Halbuki gerçek hayatta, piyasa fiyatları üzerinden mal, hizmet ve hakların değerlendirilmesinin yapılabileceği tam rekabet piyasalarının sayısı çok azdır. Dolayısıyla Simons'ın gelir ölçümü, genel olarak tahmin ve varsayımlardan hareket eden, objektiflikten uzak bir değerlendirme usulüne dayanmaktadır (bkz. Simons, 1962:56).

Simons, Kleinwachter tarafından gelir vergilerine karşı yöneltilen eleştirilere de cevap vermiştir. Simons, Kleinwachter'in emsal gelirin tespiti konusundaki endişelerini yersiz bulmaktadır. Çünkü gelire geniş kapsamlı yaklaşıldığı takdirde “boş vakit” (leisure) de bir tüketim unsuru olarak kabul edilecek ve kişinin vaktini “boş” mu yoksa emsal gelir üreten bir faaliyet için mi harcadığının önemi kalmayacaktır. Önemli olan saatlik ücret bazında “boş oturmak” veya “piyasanın dışında kalan bir iş yapmak” şeklindeki iki tüketim tercihinin emsal bedelinin aynı olmasıdır (Simons, 1962: 52). Örneğin, çalışmayan bir anne çocuğuna kendi bakmayı tercih ederse (emsal gelir) hanehalkı içine piyasa dışından sunulan bu hizmet için saatlik ücret tespit edilecek ve ailenin gelirine

eklenecektir. Aynı anne çocuğuna bakması için birini istihdam edip kendisi boş vakit geçirmeyi tercih ederse, boş vakit bir tüketim unsuru kabul edilerek saatlik ücreti hesaplanacak ve ailenin gelirin eklenecektir. Simons, tıpkı Kleinwachter gibi fizikî fayda ve menfaatlerin de gelir olduğunu kabul etmekte, hatta aynî ve emsal geliri ölçmenin çok zor olduğunu da söylemekte ancak bu durumun göz ardı edilmesinin bireyler arasındaki nispi karşılaştırmaları etkilemeyeceğini öne sürmektedir. Yani Simons ve Kleinwachter gelir kavramı üzerinde aynı noktada birleşmektedirler. Fakat Kleinwachter, gelirin doğru olarak tespit edilemeyeceğinden hareketle adil bir gelir vergisi sisteminin mümkün olmayacağını iddia ederken; Simons, tespit edilen gelirler vergilendirilir, tespit edilemeyen veya idarî açıdan vergilendirilmesi mümkün olmayan gelirler vergi dışı bırakılır şeklinde bir mantık benimsemektedir (bkz. Simons, 1962:207-208).

Simons'ın gelir tanımı çok ayrıntılı, yer yer de çelişkili olmakla beraber vergi teorisyenleri, iktisatçılar ve hukukçular tarafından sanki ilahî bir kanunmuş gibi kabul görmüştür (Brooks, 2018:11). Bununla beraber, literatürde, söz konusu tanımın bilhassa ikinci kısmına yönelik eleştiriler de mevcuttur. Çünkü “mülkiyet hakları toplamında meydana gelen değişimin” yıllık olarak belirlenebilmesinin çok zor olması ve bu hakların ancak realize edildiğinde (nakde dönüştürüldüğünde) vergilendirilebilmesi, tanımı zayıf düşürmektedir. Gelirin yıllık olarak ölçülmesinin, realizasyon şartına bağımlı olması gelir vergilerinin “Aşil topuğu” (Achilles' heel of income tax) olarak nitelendirilmekte; gelir vergilerinin etkinlik, adalet ve uygulanabilirlik açısından eleştirilmesine neden olmaktadır (bkz. Delmotte, 2017:288).

2.3. Seligman'ın Görüşleri

Seligman (1861-1939), zamanının en önemli iktisatçılarından ve malî teorisyenlerinden biri kabul edilmektedir. Amerika'da 1913 yılındaki Federal Gelir Vergisi Kanunu'nun (Revenue Act of 1913) kabul edilmesinde Seligman'ın mühim rol oynadığı bilinmektedir. Ayrıca, Eisner-Macomber Davası'nda Amerikan Yüksek Mahkemesi'nin, temettü artışının gelir olmadığına hükmetmesinde Seligman'ın görüşlerinin etkili olduğu düşünülmektedir. Aşağıda ilk olarak Seligman'ın gelir kavramıyla ilgili görüşlerine devamında ise Eisner-Macomber Davası'na etkisine değinilecektir.

Seligman, geliri Kleinwachter, Haig ve Simons'da olduğu gibi geniş kapsamlı olarak ele almıştır. Buna göre gelir, en basit ifadeyle “gelen” bir kıymeti ifade etmektedir. Gelen kıymetler, insanlar tarafından sunulursa “hizmet” (service), mallardan elde edilirse “fayda” (utility) şeklinde

nitelendirilir. Fayda ve hizmetleri isteme sebebimiz bize sağladıkları haz akışıdır. Dolayısıyla gelir, bir anlamda, mal ve hizmetlerden sağlanan haz veya memnuniyet akışı şeklinde açıklanabilir. Haz üreten mal ve hizmetler miktar itibarıyla kısıtlı olduğundan, temin etmek maliyeti gerektirir. Aslında bu unsurlara değer kazandıran şey de maliyettir. Değer kazanan mal ve hizmetler “iktisadilik” vasfını elde ederek “iktisadî mal ve hizmetler” şeklinde isimlendirilir. Medeni toplumlarda, bir şeyin iktisadî değeri ancak para ile ölçülebilir. Yani gelir para ile ölçülebilen bir haz akışını temsil eder. Yine de gelirin mutlaka nakit formunda olması gerekmez, ancak nakde dönüşebilme kabiliyeti her daim mevcut olmalıdır. Ayrıca gelirin, muayyen bir periyotta elde edilmiş olması gerekmektedir (bkz. Seligman, 1919:517-518).

Seligman’ın yukarıda ifade edilen görüşleri, aslında Haig-Simons gelir tanımı ile örtüşmektedir. Fakat Seligman, geliri tanımladıktan sonra, “realizasyon” (realization) ve “ayrılma” (separation) kriterlerini gelirin olmazsa olmaz vasıfları arasına almakta, bu özelliklerden yoksun bir unsurun gelir olarak kabul edilemeyeceğini öne sürmektedir. Seligman, iddiasını bir dizi örnekle ispatlamaya çalışmaktadır. Buna göre; ev sahibi evini kiraladığında gelir elde ederken kiracı, barınma şeklinde bir fayda elde eder. Esasında bu fayda da bir tür gelir olduğundan kiralama işlemi, barınma ve nakit formundaki iki gelirin takasından ibarettir. Tesisatçı bozuk sobayı tamir ettiğinde hizmetini satın nakit gelir elde ederken, sobası tamir edilen kişi ısınma şeklinde fizikî bir gelir elde eder. Damızlık bir kısrak doğum yaptığında, kısrakın sahibi, tayı satın nakit geliri elde ederken tayı satın alan kişi, binek hayvanına sahip olur. Verilen örneklerde ev sahibi evi kiralamış, tesisatçı hizmetini sunmuş, kısrakın sahibi ise doğan tayı satmıştır. Yani realizasyon ve ayrılma kriteri gerçekleşmiş ve gelir ortaya çıkmıştır. Halbuki ev kiralanmaz, soba tamir edilmez ya da kısrak hamile kalmazsa gelir ortaya çıkmaz. Elbette tesisatçının hüneri, evin barınma vasfı, kısrakın yavrulama ihtimali “gelir” üretme potansiyeli olan kıymetler şeklinde kalmaya devam eder. Ancak realizasyon ve ayrılma kriteri gerçekleşmediği müddetçe bu kıymetler “olgunlaşmamış gelir” (inchoate income) niteliğindedir. Olgunlaşmamış gelir ise gelir kabul edilemez (bkz. Seligman, 1919:518-520).

Seligman, gelir kavramını anlattıktan sonra “sermaye” (capital) üzerine yoğunlaşmış ve gelir ile sermaye arasındaki farkı açıklamaya çalışmıştır. Seligman’a göre sermaye, gelir üreten nesnelere ifade eder. Bu bakımdan, bir tür gelir kaynağı olarak görülen sermaye ile gelir arasında karşılıklı ilişki vardır. Örneğin, fizikî olarak düşünüldüğünde meyve ağacın ürünüdür; iktisadî olarak düşünüldüğünde ise ağacı kıymetli kılan şey

meyvenin değerli olmasıdır. Gelir sermayeden türemekle beraber, sermayeyi değerli kılan şey gelir türetebilmesidir. Gelir, akım şeklinde iken sermaye, stok şeklindedir. Akım, periyodik olup belirli bir zamandaki nakit silsilesini gösterirken, stok nakdin birikimini temsil eder (bkz. Seligman, 1919:521).

Gelir arttığında kişisel servette bir artış meydana gelir. Fakat bu artış sadece nakit olarak değil, sermayedeki değerlenme şeklinde de ortaya çıkabilir. Sermayedeki değerlenme gelir değil “sermaye artışı” (capital increment) şeklinde ifade edilmelidir. Örneğin, bir ormanın sağladığı gelir, üretilen yıllık kereste miktarına bağlıdır. Bu iş için önce araziye fidan dikilir. Fidanlar ağaç haline gelip belirli bir boyuta ulaştığında kesim yapılarak kereste elde edilir. Fakat standart kesilme yaşı gelmesine rağmen bir müddet, örneğin iki sene, daha kesim yapılmazsa ağaçlar büyümeye devam eder ve kereste potansiyeli artar. Geçen ek süre zarfında ormanın değeri artsa da ağaçlar kesilip keresteye dönüşmediği müddetçe bu artış sermaye artışıdır (Seligman, 1919:524). Seligman’ın, gelir ve sermaye kavramlarını renkli örnekler yardımıyla uzun uzun anlatmasının sebebi, temettü artışının niçin gelir kabul edilmemesi gerektiğinin açıkça anlaşılmasıdır. ABD’de 1913 yılındaki Federal Gelir Vergisi Kanunu’nda açık hüküm yer almamasına rağmen Dahili Gelir İdaresi, idarî bir yorumla, temettü artışını (stock dividend) gelir saymıştır. 1916 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu’nda (Revenue Act of 1916) ise temettü artışı açıkça, vergilendirilebilir gelir kategorisine alınmıştır (Seligman, 1919:517).

Standard Oil Company adlı bir şirket elde ettiği yıllık kârı ortaklara nakit (cash dividend) olarak dağıtmak yerine, temettü artışı şeklinde değerlendirme kararı alınca ortakların hisse sayıları %50 oranında artmış; 2200 adet hissesi bulunan Myrtle H. Macomber, 1100 hisse daha elde etmiştir. Vergi idaresi temettü formundaki kazançlara vergi kesince Macomber, temettü artışının gelir olmadığını, dolayısıyla vergilendirilemeyeceğini iddia ederek mahkemeye başvurmuştur. Yerel mahkeme Macomber’i haklı bularak temettü artışının gelir olmadığına hükmetmiştir. Vergi İdaresi yetkilisi Mark Eisner, yerel mahkemenin kararını temyize taşımıştır (bkz. McCarty, 1995:277-278). Dava süreci işlerken Seligman’ın konu hakkındaki makalesi yayınlanmış ve büyük ihtimalle mahkemeyi etkilemiştir. Çünkü Yüksek Mahkeme’nin kararında Seligman’ın makalesindekilere benzer argümanlar kullanılmıştır.

Seligman’ın makalesinde yer alan örnekte, 1000 hisseye bölünmüş 100.000 dolar sermayeli bir şirket bulunmaktadır. Her hissenin değeri 100 dolar olup, bütün hisseler 10 ortak arasında eşit olarak dağıtılmıştır. Şirket, vergilendirme dönemi (1 yıl) boyunca gelir vergisine konu

olabilecek 50.000 dolar net kazanç elde etmiştir. Ortakların önünde, mevcut kârın nasıl değerlendirileceği ile ilgili üç seçenek bulunmaktadır: Kârın nakit olarak dağıtımı (cash dividend), kârın sermaye artışında kullanılması (capital increment), kârın temettü artışı şeklinde kullanılması (stock dividend). Eğer kazanç, ortaklara nakit olarak dağıtılsa realizasyon ve ayrılma kriterleri gerçekleşmiş olacağından her bir ortak gelir vergisine tabi 5.000 dolarlık gelir elde edecektir. Kazancın sermaye veya temettü artışı şeklinde değerlendirilmesi ise iki farklı durumu yansıtmaktadır. Sermaye artışında hisselerin adedi sabit kalıp değeri artmakta, temettü artışında hisselerin değeri sabit kalıp adedi artmaktadır. Dolayısıyla sermaye ve temettü artışı durumunda realizasyon ve ayrılma kriteri gerçekleşmediği için vergiye tabi bir gelir ortaya çıkmamaktadır. Çünkü sermaye veya temettü artışıyla ortakların mülkiyet hakları toplamında meydana gelen kıymetlenme “olgunlaşmamış” gelirdir (bkz. Seligman, 1919:530-536).

Seligman’ın realizasyon ve ayrılma kriterlerini gelirin olmazsa olmazı kabul eden görüşleri Haig ve Simons tarafından eleştirilmiştir. Bilhassa Simons’ın 1938 yılında yayınlanan ve büyük yankı uyandıran kitabında Seligman hakkında çok ağır ifadeler yer almaktadır. Simons’a göre Seligman’ın önerileri gerçeklikten yoksun dogmatik iddialardan ibarettir. Simons, özellikle “olgunlaşmamış gelir” kavramına şiddetle karşı çıkmış ve böyle bir nitelendirmenin iktisadî terminolojinin tuhafıkları arasına gireceğini öne sürmüştür (bkz. Simons, 1962:84-88). Simons tarafından Seligman’a yöneltilen eleştiriler sermaye ve temettü artışının vergilendirilip vergilendirilmemesi ile ilgili değil, gelir olup olmaması ile ilgilidir. Seligman, tanım temelli bir gerekçeyle, temettü artışının vergilendirilmemesi gerektiğini iddia ederken, Simons idarî kolaylık bakımından vergi dışı bırakılabileceğini fakat kesinlikle olarak değerlendirilmesi gerektiğini savunmaktadır. Haig’in, Seligman’ın görüşlerine ve Yüksek Mahkeme’nin kararına karşı eleştirileri de Simons ile aynı minvaldedir.

2.4. Kapsamlı Vergi Matrahı Tartışmaları

Henry Simons’dan sonra “Haig-Simons gelir tanımı” diye bilinen ve geliri kapsamlı olarak ele alan yaklaşım, giderek kabul görmeye başlamıştır. Vergi teorisyenleri arasında, gelirin kapsamına yönelik tartışmalar büyük oranda son bulmuş; gazetelerde ve siyasî mahfillerde kapsamlı vergi matrahına yönelik reform önerileri gündeme gelmiştir. Reform önerilerinin hedefi ise gelir vergilerinin subjektif karakterini mümkün mertebe ortadan kaldırarak, imtiyazsız bir vergi sistemi oluşturmaktır (Brooks, 2018:18). Vergi sistemindeki istisna, muafiyet vb. ayrıcalıklara son verilerek matrahın kapsamlı olarak tanımlanması, buna

karşılık vergi oranlarının iktisadî kararları etkilemeyecek seviyeye düşürülmesi planlanmıştır. KVM¹ önerilerinin çok revaçta olduğu bir dönemde Boris Bittker’in aksi yöndeki makalesinin yayınlanması, gelir kavramı ile ilgili tartışmaları yeniden alevlendirmiştir.

Bittker’e göre “sıfır-imtiyazlı” (no preference) bir vergi sisteminin uygulanması öngörülenden daha ciddi değişiklikler yapılmasını gerektirmektedir. Bu değişikliklerin çoğu, KVM taraftarlarınca bile kabul edilebilir değildir. Ayrıca KVM kavramının sahip olduğu muğlaklık, amaçlanan hedeflere ulaşılamayacağını göstermektedir. Çünkü Haig-Simons yaklaşımı, hiçbir reformistin onaylayamayacağı unsurların bile gelir vergisi matrahına dahil edilmesine neden olacağından, nihai aşamada idarî ve siyasî sebeplerle KVM’den sapmalar kaçınılmaz hale gelecektir (bkz. Bittker, 1967:934).

Bittker, KVM yaklaşımı benimsendiğinde hayat sigortası ödemeleri, hediye, çeyizler, emsal gelirler, bağış ve intikallerin yanı sıra “hayalî faydaların” (vicarious enjoyment) bile gelir vergisi matrahına dahil edilmek zorunda kalınacağını düşünmektedir (Bittker, 1967:934-949). Bununla beraber Bittker’in varmaya çalıştığı nokta, yukarıda sayılan unsurların gelir kabul edilip edilmemesi veya reform önerisinin tutarlı hale getirilmesi değil, daha ziyade, KVM yaklaşımının değerlendirme güçlükleri, uygulanabilirlik, sosyal politika, iktisadî büyümeyi teşvik gibi konulardaki problemlere cevap vermeyeceğidir (bkz. Bittker, 1967:19). Bittker, KVM’ye karşı çıkarken mevcut vergi mevzuatındaki tüm hükümlerin yeterli olduğuna da inanmamakta, ancak kanunlardaki her ayrıcalığın kendi şartları içerisinde değerlendirilmesi gerektiğini öne sürmektedir. Başka bir ifadeyle, tüm istisna ve muafiyetler aynı kefeye konularak tamamıyla imtiyazsız bir vergi sistemi oluşturmak doğru değildir. Çünkü bu imtiyazların bazıları mahzurlu olsa da bazıları tolere edilebilir, bazıları faydalı, bazıları ise zorunludur (Bittker, 1967:982).

Bittker’e göre Haig ve Simons’ın iddia ettiği gibi genel geçer bir gelir tanımına ihtiyaç yoktur. Aksine hangi alanda kullanılacak ise oraya özel (ad hoc) gelir tanımları mevcut olmalıdır. Tüm alanlarda geçerli tek bir gelir tanımı oluşturulması hem çok zor hem de gereksizdir. Çünkü gelir denilen şey, keşfi mümkün olmayan ancak inşası mümkün olan bir hadisedir. Gelirin anlamı konusunda uzlaşılması güç olsa da neyin vergilendirilip neyin vergilendirilmemesi gerektiği hususunda uzlaşmak oldukça kolaydır (bkz. Bittker, 1967:985).

¹ KVM: Kapsamlı Vergi Matrahı (Comprehensive Tax Base – CTB).

Bittker'in yukarıda ifade edilen görüşleri büyük tepki çekmiş Musgrave, Pechman ve Galvin gibi zamanın ünlü teorisyenleri tarafından eleştirilmiştir (bkz. Musgrave, 1967; Pechman, 1967; Galvin, 1968). Musgrave, Bittker'in görüşlerinin hem teoride hem de pratikte hatalı olduğunu düşünmektedir. Genel kabul görmüş bir gelir tanımı yerine, duruma özel ve geçici (ad hoc) gelir tanımlarının yapılması fikri bilhassa hatalıdır. Eğer adaletli bir vergi matrahı oluşturulacaksa, ilk olarak gelir kavramının tanımlanması gerekmektedir. Bittker'in iddialarının aksine, genel bir gelir tanımı çoğu durumda âdil çözümler sunmaktadır. İdarî uygulanabilirlik açısından gelir tanımından bazı sapmalar gerektiğinde ise adalete en yakın durum tercih edilerek, kolayca çözüm sağlanabilir (Musgrave, 1967:62). Musgrave, KVM reformunun mutlak âdil olmasa bile adalete en yakın durumu yansıtacağı kanısındadır.

Bittker, yayınladığı başka bir makale ile Musgrave tarafından kendisine yöneltilen eleştirilere cevap vermiştir. Bittker'e göre Musgrave'in teorik düşünceleri ile pratiğe dönük önerileri arasında tutarsızlık vardır. Bittker'in ifadeleriyle, "*Musgrave, ulaştığı her türlü sonucu kavramsal olarak, prensip olarak, ideal olarak gibi süslü ifadelerle zenginleştirdikten sonra Hegelci ve Platoncu ütopyik düşüncelere dalmakta fakat iş uygulamaya geldiğinde hızlı bir kaçış için kapıyı da aralık bırakmaktadır*" (Bittker, 1968:1033-1034).

Bittker, hiçbir istisna ve muafiyet hükmünün yer almadığı bir vergi sisteminin işe yaramayacağından hareketle, başta Musgrave olmak üzere, kapsamlı vergi matrahını savunanlara ağır eleştiriler yöneltmiştir. Fakat Haig, Simons, Musgrave ve eleştirilen diğer yazarların önerileri incelendiğinde, hiçbirisinin tamamen imtiyazsız bir gelir vergisi tasavvur etmedikleri anlaşılmaktadır. Aksine Bittker'in, KVM taraftarlarını ya sıfır-imtiyazlı bir gelir vergisi düşüncesini kabul etmeye ya da KVM iddiasından vaz geçmeye zorladığı görülmektedir. Bu hesaba göre iki durumda da tartışmayı Bittker kazanmış olacaktır. KVM taraftarları, istisna ve muafiyetlerin tamamen kaldırılmasını savunduklarında uygulanabilirlik açısından, konjonktüre göre bazı imtiyazlara yer verilebileceğini kabul ettiklerinde ise Haig-Simons gelir tanımından sapmayla itham edilecektir.

3. Gelir Teorileri ve Gelir Vergisi Sistemleri

Gelirin tanımına yönelik, 1800'lü yılların sonunda başlayan tartışmalar kesin bir uzlaşma ile sonuçlanmamakla beraber, her biri kendi taraftarlarınca kabul gören iki gelir teorisi ortaya çıkmıştır. Bunlardan ilki "kaynak", diğeri "safî artış" teorisi. Gelir vergisi sistemleri ise esas aldıkları gelir teorisine göre "sedüler gelir vergisi

sistemi”, “global gelir vergisi sistemi” ve “bileşik gelir vergisi sistemi” olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Kaynak teorisi, gelirden “düzenlilik” (intizam) ve “süreklilik” (mevcutluk) şartı aramakta olup, ilk defa Alman iktisatçı Herman tarafından ortaya atılmış ve Alman vergi hukukçusu Fuisting tarafından geliştirilmiştir. Kaynak teorisine göre, gelir vergisine tabi olacak kazançların düzenli ve devamlı bir mahiyete sahip olması gerekmektedir. Örneğin mesleği emlakçılık olmayan bir mükellefin, maliki olduğu gayri menkulün satışından elde ettiği kazanç arızî (geçici, tek seferlik) olduğu için gelir vergisi kapsamına girmemektedir. Miras payları ve şans oyunlarından elde edilen gelirler ise düzenlilik şartını sağlamadığı için vergi dışı bırakılmaktadır (Neumark, 1947:22). Kaynak teorisi, klasik iktisat öğretisine dayanmakta olduğundan sadece, üretim faktörlerinin üretim sürecine katılmaları karşılığında elde edilen akım değerleri gelir olarak kabul etmektedir (Bulutoğlu, 1997:489; Aksoy, 2011:324).

Kaynak teorisinde, üretim faktörlerinin kendi kıymetinde meydana gelen artışlar gelir olarak düşünülmez. Ancak gelir, nakdî olabildiği gibi aynı de olabilir. Faktör sahiplerinin, elde ettikleri değerlerden öz tüketimlerine ayırdıkları kısım da gelir sayılır. Gelirin korunması ve devamlılığı için yapılan giderler ise masraf sayılarak gelirden düşülür. Buradaki amaç gelirin düzenlilik ve devamlılık kriterlerinin zarar görmemesidir (Turhan, 2020:130). Kaynak teorisinde, düzenlilik kriterini sağlamayan bağış, miras ve ikramiye gibi değerlerin gelir kabul edilmemesinin nedeni, sadece servet transferinden ibaret olduklarının düşünülmesidir. Kaynak teorisi, geliri akım olarak ele almakta ve stok değerleri önemsememektedir. Bu yaklaşıma göre üretim faktörlerindeki yıpranma payının gayri safi hasıladan indirilmesi gerekmektedir. Fakat teoride makul olan, amortismanların akım gelirin dışında tutulması ve öz tüketimin akım gelire eklenmesi fikrinin hayata geçirilmesi çok zordur. Nitekim kaynak teorisini esas alan gelir vergisi kanunlarının çoğunda, öz tüketim vergi dışı bırakılmıştır (Bulutoğlu, 1997:489).

Kaynak teorisi, vergilendirmede ödeme gücü ve adalet ilkelerini göz ardı ettiği gerekçesiyle eleştirilmektedir. Adalet ve ödeme gücü ilkelerine göre aynı iktisadî güce sahip mükelleflerin aynı oranda vergilendirilmesi gerekmektedir. Fakat kaynak teorisinin gelir kabul etmediği arızî kazançları elde edenler, iktisadî güçleri sürekli artsa bile gelir vergisinden muaf tutulacağından gelir dağılımında adalet bozulmaktadır (Ortaç, 1997:107).

Kaynak teorisinin aksine, gelire mümkün olan en geniş çerçevede yaklaşan safi artış teorisine göre, kişinin servetinde artış sağlayan her

türlü kıymet, gelir olarak kabul edilir. Safi artış teorisi ilk defa Schanz tarafından ortaya atılmış, sonrasında Almanya’da Moll, Amerika’da ise Haig ve Simons tarafından geliştirilmiştir. Safi artış teorisinde düzenlilik ve devamlılık şartı gelir için kıstas kabul edilmez. Kişinin iktisadî gücünü artıran her şey gelir olarak değerlendirilir. Ayrıca kazançların tüketim veya tasarruf olarak değerlendirilmesi arasında bir fark da görülmez (Neumark, 1947:25).

Safi artış teorisine ve tasarrufların vergilendirilmesine yönelik en dikkat çekici eleştiri Irving Fisher tarafından yapılmıştır. Fisher, John Stuart Mill’i referans göstererek, tasarrufa ayrılan gelirin daha kâr formunda iken vergilendirildiğini, tasarrufa dönüştüğünde tekrar vergilendirmenin ise çifte vergilendirmeye yol açacağını öne sürmüştür (Fisher, 1939:16-17). Fisher’a göre, safi artış teorisinde yer alan birikim (accumulation/accretion) kavramı birçok tehlikeler barındırmaktadır. Çünkü birikimin gelir kapsamına alınması sadece tasarrufların çifte vergilendirilmesine değil “tasarrufsuzluğun vergiden çifte istisnasına” (double exemption of dissavings) da sebep olacaktır (Fisher, 1939:32).

Sedüler gelir vergisi sistemi, kaynak teorisini esas almaktadır. Bu sistemde muhtelif kaynaklardan elde edilen kazançlar farklı kategorilere (sedüllere) ayrılmakta ve her bir kategoriye farklı vergi oranları tatbik edilmektedir. Kazanç ve iratları birbirinden bağımsız olarak yükümlendiren sedüler gelir vergisi, prensip itibarıyla bir randıman (verim) vergisidir (Turhan, 2020:127). Çünkü gelire kaynak teorisi penceresinden bakılmakta ve stok değerler göz ardı edilerek, sadece akım değerler dikkate alınmaktadır. Sedüler sistemde masraf kabul edilecek giderler, gelir kategorileri için ayrı ayrı belirlenmekte; bazı durumlarda çok kısıtlı, bazı durumlarda ise hiç indirim yapılmaması tercih edilebilmektedir (Burns ve Krever, 1998:2-3).

Gelirin vergilendirilmesi ile ilgili diğer model, global gelir vergisi sistemidir. Bu model bazı kaynaklarda, bilhassa Türkçe literatürde, üniter gelir vergisi sistemi olarak da anılmaktadır. Global gelir vergisi sistemi, safi artış teorisini esas aldığından her türlü kazanç ve irat, hangi kaynaktan ne şekilde elde edildiğine bakılmaksızın bir araya getirilerek zararlar mahsup edildikten sonra gelir vergisine tabi tutulmaktadır (Lathrope, 2008:4). Global gelir vergisi sisteminde, aynı muameleye tabi tutulacakları için, farklı gelirler farklı kategorilere ayrılmamaktadır.

Global gelir vergisi sistemi, teorik açıdan, sedüler sisteme göre daha tercih edilebilir olmakla beraber, saf haliyle uygulanması pek mümkün değildir. Pratikte, tüm global gelir vergileri bazı sedüler elementler barındırmaktadır. Mevcut gelir vergisi sistemleri, global sistem ile

sedüler sistem arasında bir yerde bulunmaktadır (Burns ve Krever, 1998:3). İki sistemin birlikte kullanıldığı model, bileşik gelir vergisi sistemi olarak isimlendirilmektedir. Bileşik sistemde ilk olarak sedüler sisteme göre bir sınıflandırma yapılmakta, sonrasında sedüllerden elde edilen gelirler bir araya toplanarak global sisteme göre vergilendirilmektedir (Ortaç, 1997:110).

4. Türk Gelir Vergisi Sisteminin Gelişimi ve Gelire Yaklaşımı

4.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Gelişimi

Osmanlı Devleti'nin kuruluşundan Tanzimat'ın ilanına kadar olan süreçte, vergiler “tekalif-i şer’iye” (şer’î vergiler) ve “tekalif-i örfiye” (örfî vergiler) olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. Kaynağı İslam dini olan şer’î vergiler esas olarak zekât, öşür, haraç ve cizye olmak üzere dört kısımdan oluşmaktadır (Abdurrahman Vefik, h.1328:8-9). Çeşitli adlar altında alınan örfî vergiler ise özellikle savaş zamanlarındaki finansman ihtiyacını karşılamak üzere hane, aile, çift ve ocak gibi bir esasa göre hesaplanan vergi, resim ve harçları ifade etmektedir (TDV İslam Ansiklopedisi). Tarım ürünleri üzerinden alınan “âşar vergisi” gelir vergilerinin en eski türlerinden biridir. (Bulutoğlu, 1997:487). Tanzimat’a kadar olan dönemde en önemli vergiler âşar ve ağnam resmi. Âşar “onda bir” anlamına gelmekte olan “öşür” kelimesinin çoğulu olup, araziden elde edilen mahsulün 1/10’unun devlete vergi olarak verilmesini ifade eder. Bununla beraber âşar vergisinin oranı uygulanan bölgenin örf, adet ve teamüllerine göre değişiklik göstermiş, 1/10’dan 1/5’e hatta 1/2’ye kadar değişen oranlarda alındığı olmuştur (Pelin, 1945:292-293). Arapça’da koyun anlamına gelen “ğanem” kelimesinin çoğulu olan “ağnam” ise küçük baş hayvanlar üzerinden alınan dolaysız bir vergidir. Bir tür sermaye vergisi olarak nitelendirilen ağnam resmi, Tanzimat’tan önce aynî olarak tahsil edilmekte iken, 1841 yılında yapılan bir düzenleme ile nakit esasına geçilmiştir (Abdurrahman Vefik, h.1330: 211-212).

Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergileri konu alan önemli düzenlemelerden biri de ilk defa 1841 yılında tatbik edilmeye başlayan “ancemaatin vergi” uygulamasıdır. Tanzimat Fermanı’nın ilan edilmesinden sonra dağınık ve ilkel yapıdaki örfî vergiler kaldırılarak yerine, ancemaatin vergi diye isimlendirilen tek vergi getirilmiştir (bkz. Abdurrahman Vefik, h.1330:58-59). Ancemaatin verginin tahsili için “tevzi usulü” veya “köyce” ve “mahallece” tahsil adı verilen bir yöntem benimsenmiştir. Bu usule göre vergi mükellefleri, kişi veya kurumlar değil köy ve mahallelerdir. (Süleyman Sudi, h.1307:2-3). Tевzi usulünden kaynaklanan adaletsizlikler ve şikayetler neticesinde, 1859

tarıhli Tahrir Talimatı ve 1861 tarıhli Tahrir-i Umumiye Nizamnamesi (Tahrir Kaidesi) ile ancemaatin vergi uygulamasına son verilmiştir. Tahrir Kaidesi ile tevzi usulü terk edilerek, herkesin arazi, emlak, sanat ve ticareti üzerine “temettü vergisi” adı altında yeni bir vergi konulmuştur. Türkiye’de doğrudan sanat (zanaat), ticaret, serbest meslek ve emek üzerinden alınan vergiler 1863 yılında temettü vergisi ile başlamış ve 1926 yılında Kazanç Vergisi Kanunu’nun çıkarılmasına kadar bu isimle devam etmiştir. Temettü vergisi “eşhas-ı mütemettiin” tabir edilen kazanç sahiplerinin senelik kazançlarının belirli bir oranı şeklinde uygulanmıştır. Vergi oranı başlangıçta binde otuz olarak belirlendiyse de 1878’de binde kırka, 1886’da ise binde elliye çıkarılmıştır (bkz. Mahmut Zeki, h.1333:2-3).

1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nun çıkarılmasıyla sanat (zanaat), ticaret ve emek gibi gelir unsurları üzerinden alınan vergiler için yeni bir döneme girilmiştir. 1926 tarihli kazanç vergisini, Cumhuriyet’in ilanından önceki temettü vergilerinden ayıran şey sadece verginin isminin Türkçeleştirilmesi değil, aynı zamanda vergi sistemine yeni bir istikamet çizilmek istenmesidir. Kazanç Vergisi Kanunu ile vergi matrahının tespiti beyanname ve karine usulü olmak üzere iki kısma ayrılarak beyannameli sınıfın kapsamı geçmişe göre oldukça geniş tutulmuştur. Fakat ülkenin iktisadi yapısı ve vergi teşkilatı beyan usulüne hazır olmadığı için uygulamada başarı yakalanamamıştır. Netice itibariyle kazanç vergisinde hemen her sene tadilat yapılarak beyannameli sınıfın kapsamı sürekli olarak daraltılmış ve bu durum 1934 yılında 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nun çıkarılmasına kadar devam etmiştir (bkz. Neumark, 1947:102-103).

1934 tarihli Kazanç Vergisi Kanunu ile, gelir vergisi sistemi her ne kadar istikrarlı bir yapıya kavuşturulamamış olsa da 1926 tarihli kazanç vergisine göre bir takım değişiklikler getirilmiştir. Mükelleflerin, defter tutma ve gerçek kazançlarını beyan etme imkanlarının olmadığını iddia etmeleri ve vergi teşkilatının yetersizliği gibi gerekçelerle, beyannameli sınıfın kapsamı 755 sayılı Kanuna göre oldukça daraltılarak, yerine gayri safi irat rejimi ikame edilmiştir. Buna göre beyannameye tabi az sayıdaki mükellef safi kazanca göre vergiye tabi tutulurken, çoğunluğu işyerlerinin gayrisafiriatları üzerinden vergilendirilmiştir (Neumark: 1947:103-104). Yani vergilendirmede gerçek usul büyük oranda terk edilerek, mükelleflerin işgal ettikleri iş yerleri için ödedikleri kira bedelleri, vergilendirilebilir gelirin tespiti için karine olarak kullanılmıştır. Bu durum 1926 tarihli kazanç vergisine nazaran, modern bir gelir vergisine giden yolda atılan geri adım gibi görünse de zamanın ekonomik ve sosyal şartları gereği gerçekçi bir yaklaşımı yansıtmaktadır.

Kazanç Vergisi Kanunu incelendiğinde; beyan esasına dayanan ticari kazanç vergisi, taahhüt vergisi adı altında tipik bir muamele vergisi, Fransızların ünlü patent² vergisini andıran asgari mükellefiyet hükmü, memur ve işçi sınıfı üzerinden genel gelir vergisi tarzında alınan bir müstahdemîn (hizmetliler) vergisi gibi teorisi, yapısı ve vergilendirme tekniği birbirinden tamamen farklı olan muhtelif hükümler ile vergi türlerinin birbirine karıştırıldığı görülmektedir. Ayrıca, çeşitli gelir unsurlarının bir araya getirilip global (üniter) olarak vergilendirildiği durumlarda bir anlam ifade eden artan oranlı tarife yapısı, kazanç vergisinin dar konuları arasına giren küçük gelir parçaları hakkında ayrı ayrı tatbik olunmuştur. Bunun yanında farklı mükelleflerin tabi oldukları fiili vergi oranları arasında uyum ve irtibat da sağlanamamıştır. Örneğin, gayri safi irat üzerinden vergi ödeyen mükelleflerde verginin kazanca nispeti çoğu durumda %1'den aşağıya düşerken, beyan usulüne tabi olan tacirlerde %39'dan başlayıp %88 kadar çıkmış, müteahhitler sadece taahhüt ettikleri iş bedelinin %3,3'ü oranında vergi ödemiştir. Kazanç vergisi, kamu ve özel sektör çalışanlarında ise genel gelir vergisi niteliğine bürünerek, devlet memurlarında %10,5 ila %27, özel sektörde ise %21 ila %35,5 arasında değişen fiili oranlarda uygulanmıştır (bkz. Neumark, 1947:106-107).

Dolaysız vergi sistemindeki adaletsiz durum, 1931'de iktisadi buhran vergisi, 1932'de muvazene vergisi ve 1936'da hava kuvvetlerine yardım vergisi gibi vergilerin getirilmesiyle daha da derinleşmiştir. Bu vergilerin konusunun kazanç vergisinin konusuyla aynı olması ve bilhassa maaş ve ücretler üzerinde yoğunlaşması gelir dağılımını hizmet erbabı aleyhine olacak şekilde bozmuştur (bkz.: Bulutoğlu, 1978:53; Neumark, 1947:104). Türkiye'nin İkinci Dünya Savaşı yıllarında silahlı tarafsızlık politikası benimsemesi nedeniyle ordunun sürekli teyakkuz halinde tutulması askeri harcamaları artırmıştır. Söz konusu masrafların finansmanı için başvuru yollarından biri de mevcut vergi oranlarına zam yapılması ve yeni vergiler ihdas edilmesi şeklinde olmuştur. Meseleye gelir üzerinden alınan vergiler çerçevesinde bakıldığında, kazanç vergisi oranlarının sürekli olarak artırılması ve toprak mahsulleri vergisi altında yeni bir vergi salınması dikkati çekmektedir. Ordunun iâşe masraflarının kısılması ve artan gıda fiyatlarının kontrol altına alınması amacıyla 1941 yılında getirilen toprak mahsulleri vergisi, tarım ürünleri üzerinden aynı olarak tahsil edilmiş ve daha savaş bitmeden 1944 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Kısa süre uygulanan bu vergi 1925 yılında kaldırılan âşar

² Not: Patent vergisi, Fransa'da 18. Yüzyıl'ın sonlarında her nevi sınai ve ticari faaliyette bulunan esnaf ve tüccar sınıfı üzerinden alınan bir vergidir (bkz.: Süleyman Sudi, Defteri Muktesit, Cilt 2, s.25).

vergisinin bir nevi geri getirilmesi şeklinde yorumlanmıştır (bkz.: Bulutoğlu, 1978:54-56).

İkinci Dünya Savaşı sonrasında, Türk vergi sistemi yeni getirilen, değiştirilen veya kaldırılan vergiler dolayısıyla çok karmaşık bir yapıya bürünmüş ve vergi reformu yapılması kaçınılmaz hale gelmiştir. Nitekim Prof. Dr. Fritz Neumark'ın katkılarıyla girişilen reform neticesinde 1946-1949 hazırlanan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergisi kanunları 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. Gelir ve kurumlar vergileri gelişmiş ülkelerin vergi sistemleriyle mukayese edilebilecek kadar modern olmakla birlikte, Türkiye'nin ekonomik yapısına uygun değişikliklerden yoksun olduğu için ilk on yılda başarılı olamamıştır. Zirai kazançlar 1949'dan 1960 yılı sonlarına kadar gelir vergisi kapsamına alınmamış, küçük esnaf ise gelir vergisinden muaf tutulmuştur (Kolçak, 1994:26). Esnaf vergisi, baskı gruplarının etkisiyle 1950'lerin ortasında tamamen yürürlükten kaldırılmıştır.

1960 Darbesi'nden sonra kurulan Milli Birlik Komitesi hükümeti zamanında Gelir Vergisi Kanunu bütünüyle yeniden yazılırken, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da değişiklikler yapılmıştır. Yapılan düzenlemeler ile tarım gelirleri ve küçük esnaf gibi geçmişte vergi dışı bırakılan unsurlar vergi kapsamına alınarak vergi yükünün dengeli dağıtımını amaçlanmıştır. Diğer taraftan vergi güvenlik tedbirlerinin artırılması, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarındaki boşlukların doldurulması suretiyle vergi kaçakçılığının önüne geçilmeye çalışılmıştır (bkz. Bulutoğlu, 1978:56-68). Ancak küçük sanat ve ticaret erbabı ile zirai kazançların vergilendirilmesi ve servet beyanı gibi hususlarda yapılan düzenlemelerde özel sektör temsilcilerinin görüşlerine başvurulmaması ve sermaye birikiminin artırılıp yatırımların teşvik edilmesine yeterince dikkat edilmemiş olması nedeniyle yeni reform önerileri gündeme gelmiştir. Bu bakımdan vergi sisteminin bir bütün olarak gözden geçirilip, yapılacak reformun esaslarının belirlenmesi maksadıyla 1961 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Vergi Reform Komisyonu kurulmuştur (bkz. VRKR Cilt 1, 1969:4). Komisyonun gelir ve kurumlar vergileriyle ilgili görüş ve önerileri daha çok verginin ekstra-fiskal amaçlarına hitap eden yatırım indirimi, amortisman yöntemleri, çeşitli istisna ve teşvik hükümleri vasıtasıyla kalkınmanın hızlandırılması gibi hususları kapsamakta; vergi sisteminin gelire yaklaşım tarzında önemli bir dönüşüm içermemektedir. Türkiye'de vergi sisteminin gelire yaklaşımındaki en radikal değişiklik 1998 yılında çıkarılan 4369 sayılı Kanun ile gerçekleştirilmiş olup detaylarına aşağıda yer verilecektir.

4.2. Gelir Vergisi Sisteminin Gelire Yaklaşımı

Türkiye’de, tam anlamıyla modern, ilk gelir vergisi 1949 yılında çıkarılan 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle uygulanmaya başlamıştır. Kanununun 1’inci Maddesinde gelirin tanımı “*bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır*” şeklinde açıklanmıştır. Kanununun 2’nci Maddesinde ise gelir vergisi kapsamına giren unsurlar altı madde halinde sıralanmıştır. Buna göre vergiye tabi kazanç ve iratlar: “(1) ticari kazançlar, (2) ücretler (3) serbest meslek kazançları, (4) gayri menkul sermaye iratları, (5) menkul sermaye iratları, (6) sair kazanç ve iratlar” kategorilerinden oluşmaktadır (Gelir Vergisi Kanunu, 1949). Görüldüğü üzere zirai kazançlar, kanunun ilk halinde kapsama alınmamıştır. Bu durum 1960 yılında yeni bir gelir vergisi kanunu yazılana kadar devam etmiştir.

1950-1960 arasındaki on yıllık dönemde gelir vergisi uygulamasında istenen başarının elde edilememiş olması nedeniyle 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu feshedilerek, çeşitli tadilatlarla günümüze kadar gelen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 1960 yılında kabul edilmiştir. Yapılan düzenleme ile daha önce vergiden muaf tutulan küçük esnaf gelir vergisi kapsamına alınmıştır. Ayrıca zirai kazançların gelir vergisi kapsamına alınmasıyla kanununun 2’nci Maddesinde sayılan gelir unsurlarının sayısı yediye çıkmış ve bugünkü haline kavuşmuştur (Gelir Vergisi Kanunu, 1960). Bunların dışında verginin oranı, istisna ve muafıklar vb. gibi birçok konuda yeni düzenlemeler yapılmakla beraber, gelir teorileri ve gelir vergisi sistemleri açısından büyük bir değişikliğe gidilmemiştir. Örneğin 5421 sayılı Kanunda geçen gelir tanımı 193 sayılı Kanunda da aynen muhafaza edilmiştir.

1998 yılında 4369 sayılı Kanun’un çıkarılmasıyla birlikte Türkiye’de gelir vergisinin gelire yaklaşım tarzını tümüyle değiştirmiştir. Gelir Vergisi Kanununun ilk defa kabul edildiği 1949 yılından itibaren benimsenmiş olan kaynak teorisi terk edilerek safi artış teorisine geçilmiştir. Buna göre GVK’nın 1’inci Maddesinde yer alan “*gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır*” şeklindeki tanım “*gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır*” olarak değiştirilmiştir. Aslında ilk tanım da geliri oldukça geniş çerçevede ele almakla birlikte, ikinci tanımda yer verilen “tasarruf veya harcamalara kaynak teşkil etme” ifadeleri, geliri birikim (accumulation) ve tüketim (consumption) şeklinde telakki eden Haig-Simons gelir tanımının tam anlamıyla tezahürüdür. Ayrıca GVK’nın 2’nci Maddesinde yer alan “*diğer kazanç ve iratlar*” şeklindeki yedinci gelir unsuru “*kaynağı ne olursa olsun her türlü kazanç ve iratlar*”

şeklinde değiştirilmiştir. Böylece 2'nci Maddede sayılmış olan gelir unsurlarının, 1'inci Maddedeki kapsamlı gelir tanımını sınırlandırmasının önüne geçilmek istenmiştir.

1998 yılında yapılan düzenleme ile, gelir vergileri açısından, kanun yapım sistematüğinde ta'dadî usûl terk edilerek tahdit usulüne geçmiştir. Daha açık ifade etmek gerekirse 1949-1999 arası dönemde bir gelir unsurunun vergilendirilebilmesi için kanunda açıkça ta'dat edilmiş (sayılmış) olması gerekirken, 4369 sayılı Kanundan sonra, bir gelir unsurunun vergilendirilmemesi için kanunda vergiden istisna edildiğine dair bir hüküm yer alması gerekmiştir.

Safi artış teorisinin benimsenmesinden sonra, kanunda yer alan istisna halleri dışında vergilendirilemeyen herhangi bir gelir kalmamıştır. Ancak, harcama ve servet artışı ile gelir arasında bağlantı kurulabilmesi için harcama ve servet artışı olarak kabul edilecek kıymetlerin yeni düzenlemeden önce var olup olmadığının tespit edilmesine ihtiyaç duyulmuştur. Malî milat olarak bilinen bu uygulamaya göre belirli bir tarih başlangıç noktası kabul edilerek, bu tarihten önce elde edildiği ispatlanan kazanç ve iratlar için geçmişe yönelik tarhiyat yapılmaması kararlaştırılmıştır (bkz. Genel Tebliğ, 1998).

4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler, çeşitli açılardan eleştiri konusu olmuştur. Bilhassa kaynağı ne olursa olsun her türlü kazanç ve iradın vergiye tabi olması, vergilendirilemeyecek gelirlerin ise istisna hükümleri içerisinde açıkça belirtilme mecburiyeti gerçekte bulunmamıştır. Eğer düzenleme mevcut haliyle uygulanırsa istisna ve muafiyet hükümlerinin sayısının fevkalade artacağı, bu durumun ise tereddüt ve karmaşaya yol açacağı öne sürülmüştür (bkz. Ortaç, 1999:115). Diğer yandan, vergi mükelleflerine her türlü harcama ve tasarruflarını belgelendirme zorunluluğu getirmesi, söz konusu kanunun "nereden buldun yasası" olarak isimlendirilmesine neden olmuş ve baskı grupları ile kamuoyunun tepkisini çekmiştir. Tüm bu sebepler neticesinde 4369 sayılı Kanunun uygulanması, 1999 yılında çıkarılan 4444 sayılı Kanun vasıtasıyla 2003 yılı başına ertelenmiştir. Fakat 2003 yılı başında çıkarılan 4783 sayılı Kanun ile GVK'nın 1'inci Maddesinde yer alan gelir tanımı ile 2'nci Maddesinde yer alan yedinci gelir unsuru tekrar eski haline döndürülmüştür. Böylece safi artış teorisi ve mali milat düzenlemeleri hiç uygulanmadan son bulmuştur.

Türkiye'de gelir vergisi sisteminin gelire ilişkin mevcut yaklaşımı birkaç farklı noktadan ele alınabilir. İlk olarak GVK'nın 1'inci Maddesinde yer alan gelir tanımı gelire oldukça geniş çerçevede yaklaşmakta ve safi artış teorisinin benimsendiğine işaret etmektedir. Fakat hemen 2'nci Maddede

sayılan gelir unsurları 1'inci maddedeki kapsamlı gelir tanımını sınırlandırmakta ve kaynak teorisine yaklaşıldığını göstermektedir. Türk gelir vergisi sistemini konu alan çalışmalar incelendiğinde, genel olarak, ilk altı gelir unsurunda kaynak teorisine, yedinci gelir unsuru olan “diğer kazanç ve iratlar” ile de safi artış teorisine yer verildiğine dair ortak görüşe rastlanmaktadır (bkz. Pehlivan, 2020:176; Oktar, 2016:71). Fakat “diğer kazanç ve iratlar” ilk altı gelir unsuruna dahil olmayan tüm kazanç ve iratları değil sadece kanunda sayılan bazı değer artış kazançları ile arızî kazançları kapsamaktadır. Bu bakımdan yedinci gelir unsurunun, gelire kaynak teorisinden daha geniş çerçevede yaklaştığı kesin olmakla birlikte, safi artış teorisini tam anlamıyla yansıttığını söylemek de mümkün değildir.

Türkiye’de mevcut GVK’nın gelire yaklaşımı çok dar olmasa da günümüz şartlarında takip ve tespiti son derece kolay olan birçok gelir unsurunun vergi dışı bırakıldığı görülmektedir. Bu durumu spesifik olarak örneklendirmek gerekirse, kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanların lojman ve araç tahsisi şeklinde elde ettikleri getiriler, özel sektörde iş gereği tahsis edilen araçların şahsi amaçla kullanımı gibi ek fayda ve menfaatler (fringe benefits) ile öz tüketim (self consumption) gösterilebilir. Gelir Vergisi Kanunu’nda ücretin “ayın” şeklinde olabileceği ifade edilip, buna ilişkin bazı hükümlere yer verilmişse de bu düzenlemeler “ek fayda ve menfaat” kavramını bütünüyle kapsamamaktadır. Bilhassa kamu sektöründe çalışanların bir kısmına tahsis edilen lojmanlar mükelleflerin harcanabilir gelirleri üzerinde önemli etkiye sahiptir. Çünkü lojman karşılığında alınan kira bedelleri, piyasadaki eş değerlerinin oldukça altındadır. Dolayısıyla aynı veya benzer kurumlarda çalıştıkları halde lojman tahsis edilenlerle lojman tahsis edilmeyenler arasında gelir dağılımı ve vergilendirmede adalet ilkesi ihlal edilmektedir.

5. Sonuç

Tarafsız ve doğru bir gelir tanımı adil bir gelir vergisi sisteminin tesisi için temel şarttır. Bu sebeple gelir kavramı geçmişten günümüze sürekli gündemde olmuştur. Literatürde, gelirin tanımı konusunda uzlaşma sağlanamamış olmasının en önemli nedeni teorisyenlerin çeşitli unsurları farklı sebeplerle gelir kavramının içine dahil etmeleri ya da çıkarmalarıdır. Gelirin tanımı her ne kadar sübjektif yorumlara açık olsa da söz konusu tanımı dar bir çerçeveye hapsetmek yerine geniş bir hudut çizilmesi tartışmaları büyük oranda sonlandırabilir. Esasında Haig-Simons gelir tanımının nispeten kabul görmesinin nedeni de budur. İlk olarak genel gelir tanımı ile vergilendirilebilir gelir tanımı birbirinden

ayrılmalıdır. Fakat, bu durumun tercihten ziyade zorunluluk olduğu unutulmamalı ve vergilendirilebilir gelir tanımının genel gelir tanımından fazlaca sapmasına müsaade edilmemelidir. Kişisel refahı olumlu etkileyen her türlü getiri aynî veya nakdî, piyasa içinden veya dışından olduğuna bakılmaksızın genel gelir tanımının içine dahil edilmelidir. Bu takdirde, çeşitli ülkelerin vergilendirilebilir gelir tanımları arasında idari, teknik veya sosyal sebeplerle küçük farklılıklar olsa da genel gelir tanımı evrensel bir anlam kazanacaktır.

Türkiye’de gelir üzerinden vergilerin tarihi çok eskiye dayansa da modern anlamda ilk gelir vergisi 1949 Gelir Vergisi Reformu ile ortaya çıkmıştır. Türk gelir vergisi sistemini; sedüler altyapı ile oluşturulmuş global sistem ya da bileşik gelir vergisi sistemi olarak nitelendirmek doğru olacaktır. Bu sistemin gelire yaklaşımı ise dünyadaki genel eğilime paralel olarak, kaynak teorisinden geniş fakat safi artış teorisinden dardır. GVK’nın 1’inci Maddesinde yer alan geniş kapsamlı gelir tanımının, 2’nci Maddede sayılan gelir unsurlarıyla sınırlandırılması gelir dağılımı ve vergilendirmede adaleti olumsuz etkilemektedir. İlgili gelir tanımı, barındırdığı anlam itibariyle aynî gelir, emsal gelir, öz tüketim ve yan fayda gibi unsurların tamamını kapsamakla beraber, uygulamada bu tür kıymetlerin neredeyse hiçbiri dikkate alınmamaktadır. Gayri nakdi gelir olarak tabir edilen bu tür unsurların hepsinin vergi sistemi içerisinde yer alması elbette gerçeklerle bağdaşmamaktadır. Fakat günümüz şartlarında tespit ve takibi son derece kolay olan birçok ek fayda ve menfaatin gelir vergisi kapsamına alınması genel gelir tanımı ile vergilendirilebilir gelir tanımı arasındaki makasın daralmasına sağlayacaktır.

Kaynaklar

- Abdurrahman Vefik (h.1328), *Tekalif Kavaidi*, Birinci Kısım, Dersaâdet, Matbaa-i Kader.
- Abdurrahman Vefik (h.1330), *Tekalif Kavaidi*, İkinci Kısım, Dersaâdet, Kanaat Matbaası.
- Aksoy, Ş. (2011), *Kamu Maliyesi*, İstanbul, Filiz Kitabevi.
- Bittker, Boris I. (1967), A Comprehensive Tax Base as a Goal of Income Tax Reform, *Harvard Law Review*, 80(5), s.925-985.
- Bittker, Boris I. (1968), Comprehensive Income Taxation: A Response, *Harvard Law Review*, 81(5), s.1032-1043.
- Brooks, John R. (2018), The Definitions of Income, *Tax Law Review*, 71, s.253-309.

- Bulutoğlu, K. (1978), *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul, Fakülteler Matbaası.
- Bulutoğlu, K. (1997), *Kamu Ekonomisine Giriş: Devletin Ekonomik Bir Kuramı*, İstanbul, Filiz Kitabevi.
- Burns, L. ve Krever, R. (1998), Individual Income Tax, (Ed.: Victor Thuronyi), *Tax Law Design an Drafting*, Volume 2, s.495-563, International Monetary Fund.
- Delmotte, C. (2017), The Right to Autonomy as a Moral Foundation for the Realization Principle in Income Taxation, (Ed.: Monica Bhandari), *Philosophical Foundations of Tax Law*, s.281-303, Oxford, Oxford University Press.
- Esnaf Vergisi Kanunu (1949), Kanun No: 5423, R.G. Sayı: 7229.
- Fisher, I. (1939), The Double Taxation of Savings, *The American Economic Review*, 29(1), s.16-33.
- Galvin, Charles O. (1968), More on Boris Bittker and the Comprehensive Tax Base: The Practicalities of Tax Reform and the ABA's CSTR, *Harvard Law Review*, 81(5), s.1016-1031.
- Gelir Vergisi Kanunu (1949), Kanun No: 5421, R.G. Sayı: 7228.
- Gelir Vergisi Kanunu (1960), Kanun No: 193, R.G. Sayı: 10700
- Haig, Robert M. (1921), The Concept of Income: Economic and Legal Aspects, (Ed.: Robert M. Haig), s.1-28, *The Federal Income Tax*, New York, Columbia University Press.
- Kazanç Vergisi Kanunu (1926), Kanun No: 755, Resmî Ceride No: 321
- Kazanç Vergisi Kanunu (1934), Kanun No: 2395, R.G. Sayı: 2662
- Kleinwächter, F. (1896), *Das Einkommen und seine Verteilung*, Leipzig, Verlag Von C.L. Hirschfeld.
- Kolçak, M. (1994), *Türk Vergi Sistemi*, Erzurum, Atatürk Üniversitesi Basımevi.
- Kurumlar Vergisi Kanunu (1949), Kanun No: 5422, R.G. Sayı: 7229.
- Lathrope, Daniel J. (1997), *Global Issues in Income Taxation*, Minnesota, Thomson/West.
- Mahmut Zeki (h.1333), Temettü Vergisi, *İktisadiyat Mecmuası*, 2(52), s.2-4.
- Maliye Bakanlığı (1998), 4369 sayılı Kanuna İlişkin Genel Tebliğ, Seri No: 1, R.G. Sayı: 23464.

- Marsh, Donald B. (1943), The Taxation of Imputed Income, *Political Science Quarterly*, 58(4), s.514-536.
- McCarty, Thorne L. (1995), *An Implementation of Eisner v. Macomber*, Proceedings of Fifth International Conference on Artificial Intelligence and Law, s.276-286.
- Musgrave, R. A. (1967), In Defense of an Income Concept, *Harvard Law Review*, 81(1), s.44-62.
- Neumark, F. (1947), *Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi: Teori-Tarihçe-Pratik*, Çeviren: Orhan Dikmen, İstanbul, Akgün Matbaası.
- Oktar, Ateş S. (2016), *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- Ortaç, Fevzi R. (1999), Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(2), 105-115.
- Pechman, Joseph A. (1967), Comprehensive Income Taxation: A Comment, *Harvard Law Review*, 81(1), s.63-67.
- Pehlivan, O. (2020), *Vergi Hukuku*, Trabzon, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım.
- Pelin, İbrahim F. (1945), *Finans İlmî ve Finansal Kanunlar*, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası.
- Seligman, Edwin R. A. (1919), Are Stock Dividends Income?, *The American Economic Review*, 9(3), s.517-536.
- Simons, Henry C. (1962), *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, Illinois, The University of Chicago Press.
- Süleyman Sudi (h.1307), *Defter-i Muktesit*, Birinci Cilt, Dersaâdet, Şirket-i Mürettibiyye Matbaası.
- TDV İslam Ansiklopedisi (2011), 40. Cilt, s.336-337.
- Turhan, S. (2020), *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul Filiz Kitabevi.
- VRKR (1969), *Vergi Reform Komisyonu Raporları*, 1. Cilt, İstanbul, Damga Matbaası.