



4369 Sayılı Kanuna Göre "Gelir" Kavramının Anlamı

Dr. Funda BAŞARAN*
Marmara Üniv. Hukuk Fakültesi,
Vergi Hukuku Anabilim Dalı

I- KONUNUN TAKDİMİ

4369 sayılı Kanun¹ ile gelir kavramında yapılan değişikliğin uygulanmasının 2003 yılına kadar ertelenmesiyle², 4369 sayılı Kanun'a göre "gelir" in ne olduğu sorusuna cevap araştırmaları zarafetini yeni yitirmişti ki, VUK md. 30, f.1, b.7 çerçevesinde idarenin geniş gelir kavramını uygulayarak buna göre bir -re'sen- tarhiyat gerçekleştirebileceği iddiaları³ konunun tekrar etraflı bir şekilde tartışılması gereğini ortaya çıkarmıştır. Kaldı ki, bu tartışmalardan bağımsız olarak, yeni gelir tanımının 2003 yılında uygulanmaya başlanacağı ve "gelir" in GVK'nın -ve böylece KVK'nın- temel kavramı olduğu düşünülürse, bunun her zaman incelenmeye layık bir kavram olduğu ve aktüalitesini yitirmeye hiçbir zaman hakkı olmadığı da bir başka gerçektir.

Şimdiye kadar doktrinde⁴ yapılan hemen tüm açıklamalar, 4369 sayılı Kanun ile getirilen gelir kavramının son derece geniş olduğu ve bu değişiklik ile artık GVK'da safi artış teorisinin esas alındığı yönündedir. 4369 sayılı Kanun'un gerekçesinde de⁵ ifadesini bulan bu görüş, Maliye Bakanlığı⁶ tarafından da kabul edilmektedir. Buna göre, önceden bir gelir unsurunun vergilendirilebilmesi için kanunda açık bir şekilde onun vergiye tabi olduğunun belirtilmiş olması şartken, yeni düzenleme ile eski anlayışın terk edildiği, artık bir gelir unsurunun vergilendirilmemesi için kanunda açıkça vergiden istisna edildiğine ilişkin bir hüküm bulunması gerektiği savunulmaktadır. Ödeme gücündeki dönemsel artış tutarının gelir toplamında yer alıp da ilk cilt unsur ile ilişkilendirilmeyen kısmı, herhangi bir istisna mevcut değilse, kaynağı ne olursa olsun "diğer

* Bu makale, 4.12.1999 tarihinde İstanbul'da yapılan "21. yy'a Doğru Nasıl Bir Gelir Vergilemesi?" konulu panelde sunulan tebliğe dayanmaktadır.

1 T. 22.7.1998, RG. t. 29.7.1998, S. 23417 (mük.)

2 4444 sayı ve 11.8.1999 tarihli Kanun (RG t. 14.8.1999, t. 23786), md. 3 ile GVK'ya eklenen geçici md. 56

3 Kısaca belirtmek gerekir ki, GVK geçici md. 54 çerçevesinde ortaya atılan bu iddiayı kabul edebilmek mümkün değildir. Çünkü, VUK'un şekli bir kanun, başka bir deyişle yalnızca usule ilişkin konuları düzenleyen bir kanun olması nedeniyle, ilgili vergiye ilişkin özel maddi kanunda "vergi konusu" olarak gösterilmeyen bir konuyu dolaylı olarak vergilemesi söz konusu olamaz. Gelir vergilemesinde, vergiyi doğuran olay, vergi mükellefi ve vergi konusu gibi verginin temel özelliklerini, GVK (ve kurumlar bakımından KVK) düzenlemektedir. Bu bağlamda, GVK'da "gelir" olarak kabul edilmeyen bir konuyu, VUK md. 30, f.1, b.7'deki düzenlemeden hareketle vergilendirmek, AY md. 73, f.3'deki yasallık ilkesine açık aykırılık teşkil eder. İdare, ancak ve ancak, GVK'da gelir olarak belirtilen gelir unsurlarını tarhiyata temel matraha dahil edebilir. 4444 sayılı Kanun md. 1'de kabul edilen ve 2003 yılına kadar uygulanacak olan gelir kavramı çerçevesinde, VUK md. 30, f.1, b.7 zımnen ilga olmuş durumdadır. Uygulanması mümkün değildir.

4 Örneğin Öncel/Çağan/Kumrulu, Vergi Hukuku, 6.B., Ankara 1999, 242 vd.; Doğrusöz Bumin, Vergi Reformu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul 1998, 24, 40; Şenyüz Doğan, Türk Vergi Sistemi, 5.B., Bursa 1999, 5, 207.

5 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 4369 sayılı Kanuna ilişkin olarak hazırlanan kıyaslamalar ve gerekçeli metin, Ankara 1998, 1 vd. (Bundan sonra bu esere yapılan atıflarda "Gerekçe" ibaresi kullanılacaktır.)

6 4369 Sayılı Kanun'a ilişkin Maliye Bakanlığı Genel Tebliği, Seri no: 1, R.G., t. 15.9.1998, S? 23464 (mük.), Amaç, 1



kazanç ve irat" olarak GVK md. 1 çerçevesinde vergilendirilecektir.⁷ Kısaca, artık her türlü gelir, gelir vergilerine tabidir.

Gelir kavramında böyle bir değişikliğe gidilmesinin nedenini kanun koyucu⁸, "önceki sistem içinde kişinin refah düzeyinde/satın alma gücünde meydana gelen artışların vergilendirilmemesi" şeklinde açıklamıştır. Kanun koyucuya göre amaç, bir kişinin refahında artış sağlayacak, onun satın alma gücünü artıracak her türlü değer kazanımının gelir vergisiyle vergilendirilmesini sağlayacak genişlikte bir gelir kavramına ulaşmaktır.

Her ne kadar kanun koyucunun amacı kişinin ödeme gücünde meydana gelen her türlü artışı gelir vergisine tabi tutmak yönündeyse ve neredeyse oybirliği içinde 4369 sayılı Kanun ile gelir kavramında yapılan bu değişiklik ile safi artış teorisinin uygulamasına geçildiği kabul edilmekteyse de, kanaatimizce kavramsal ve ayrıntılı bir araştırma bu görüşü çok da doğrulamamaktadır. İddiaların aksine, son derece kötü bir kanun yazma tekniğinin bir sembolü olarak kavram karışmasına ve sistem bozukluğuna yol açan 4369 sayılı Kanun, "gelir" kavramını *sınırsız* sayılacak ve böylece mali güçteki her türlü artışı kapsayacak şekilde değiştirmemiştir.

Bu makalenin amacı, 4369 ile getirilen gelir kavramının gerçekte neyi ifade ettiğini incelemektir. Öncelikle, -4369 sayılı Kanun'a göre "gelir" in bir "kazanç ve iratlar toplamı" olmasının anlamı irdelenecek, ardından yedinci gelir unsuru olan "diğer kazanç ve irat" in kapsamı araştırılacak ve en son -4369 sayılı Kanun ile safi

artış teorisine geçildiği iddia edildiği için- kısaca safi artış teorisi ortaya konularak gerçekten de bu teoriye geçilip geçilmediği -daha önce varılan sonuçlar çerçevesinde- değerlendirilecektir.

II- "GELİR"İN KAZANÇ VE İRATLARIN TOPLAMI OLMASININ ANLAMI

4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten sonra da -aynen daha önce olduğu gibi- "gelir" "kazanç ve iratlar" toplamı olarak tanımlanmaktadır. Gerçekten de, -4369 s.k. ile değişik- GVK md. 1, f.2'ye göre: "Gelir", bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır."

Belirtmek gerekir ki, gelirin "kazanç" ve "irat" olmak üzere iki grupta toplanmış olmasının kaynağı iktisat bilimindeki gelir kavramıdır. İktisat biliminde "gelir", iktisadi faaliyete arzedilen üretim faktörleri karşılığında elde edilen değer olarak kabul edilmekte⁹; üretim faktörü olarak ise, emek, sermaye, toprak ve müteşebbis gösterilmektedir¹⁰. Emegün geliri ücret, sermayenin geliri faiz, toprağın/tabii kaynakların geliri rant ve müteşebbisin geliri kârdir. Benzeri şekilde, maliye doktrininde de¹¹, gelirin, işletmedeki üretim faktörlerinin (emek, sermaye, müteşebbis) üretime katılmalarıyla orantılı olarak hasıladan aldıkları pay şeklinde tanımlanarak, bu çerçevede hasıladan emek faktörüne düşen paya ücret, sermayeye düşen paya faiz, müteşebbise düşen paya kazanç ve işletmede başkasına ait menkul veya gayrimenkul malların kiralık olarak kullanılması nedeniyle bu malların sahibine öde-

7 Öncel/Çağan/Kumrulu, 6.B., 243

8 Gerekçe, GVK md. 1, 105, 109-110, 112; md. 80, 177

Gerekçede yapılan açıklamalara göre, 4369'dan önce uygulamadan olan gelir vergisi sisteminde, örneğin ... gelirin yalnızca el değiştirmesinden ibaret olan transfer niteliğindeki intikaller (miras, bağış, kumar, bahşış, piyango ikramiyeleri vb.)" gibi, ... belli bir kaynağı atfedilemeyen ve devamlılık unsuru taşımayan gelir unsurlarının ..." vergilendirilebilmesi mümkün olmamaktadır, ...Oysa gelişen ekonomik hayata bağlı olarak elde edilebilecek, devamlılık niteliği bulunmayan gelir unsurları çeşitlenmekte ve bu gelir unsurlarına ilişkin açık bir hükmün bulunmaması durumunda kanunla bir değişiklik yapılmıyaya kadar, söz konusu unsurlar vergilendirilmemiş dışı kalmaktadır. Dolayısıyla, bu gelir unsurları açıkça bireyin satın alma gücünü arttırdığı halde vergilendirilmemektedir. Bu tür gelirleri vergilendirmek için yapılacak düzenlemeler her zaman mümkün olmamakta, en azından yapılacak değişikliğin zaman almaması, vergilendirmede adalete ilkesinin uygulanmasını geciktirmektedir. Diğer yandan yapılan değişiklikler, Kanunun gittikçe karmaşıklaşmasına ve sistematik bozulmasına yol açmakta ve vergilendirmede belirlilik ilkesini zedelemektedir. Ayrıca, vergiye tabi gelirin kapsamı konusunda idare ile mükellef arasında uyumsuzluklara neden olmaktadır.

Kişilerin üretim sürecine katkıları dolayısıyla elde ettikleri gelirler vergilendirilirken, üretime katkı sonucunda elde edilmeyen gelirin yeniden paylaşımı olarak nitelendirilebilecek bir kısım gelir unsurunun vergilendirilmemesi vergilendirmenin genellik ve eşitlik ilkesini zedelemekte, toplumda vergi ödemeye karşı bir direnç oluşmasına yol açmaktadır."

9 Bulutoğlu Kenan, Türk Vergi Sistemi, 4. B., İstanbul 1971, 42

10 Wairas ise, "gelir"i, üretim faktörlerinin fiyatı olarak kabul edilmektedir. (Özgüven Ali, İktisat Bilimine Giriş, 5.B., İstanbul 1983.)

11 Erginay Akil, Kamu Maliyesi, 15.B., Ankara 1994, 84



nen paya irat ve bu anlamda paranın kullanılmasından doğan faize de irat denildiği ifade edilmektedir¹². Vergi hukuku, iktisatta ve maliyede kabul edilen bu gelir kavramını aynen kullanmamış¹³, kendi ihtiyaçlarına göre "kazanç ve irat" şeklinde iki grupta toplamayı uygun görmüştür.

İlginçtir ki, ne kaynak Alman GVK'da ne de safi artış teorisinin mümkün olduğunca saf bir şekilde uygulandığı ABD'de "kazanç ve irat" şeklinde bir ayırım yoktur. Almanya'da, üst kavram olarak "gelir (Einkommen)" kullanılmakta, bu kavram kanuna da ismini vermekte (einkommensteuergesetz), buna karşılık bütün gelir unsurları "Einkünfte" şeklinde isimlendirilmektedir. Einkünfte, yalnızca ticari faaliyet, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyetleri sonucu elde edilen gelirler için değil, aksine tüm gelir unsurları için kullanılan bir kavramdır. Aynı şekilde Amerika'da kullanılan kavram da income (gelir) olup, elde edilen gelirler için ayrı bir nitelendirme yapılmamaktadır¹⁴.

Geliri kazanç ve irat şeklinde gruplandırma, Türk kanun koyucunun bilinçli bir tercihidir. Nitekim 193 sayılı Kanun'un gerekçesinde¹⁵, yalnızca "gelir" kavramının kullanılmasının, *belirsizliklere ve uygulamada güçlükler doğurduğuna* ve bu nedenle de hem maliye doktrininde hem de vergi uygulamacıları tarafından *iyi ve pratik bulunmadığına* işaret edilmekte; geliri teşkil eden "kazanç" ve "irat"ların gruplandırılarak sınırlan-

dırılması yoluyla, yabancı vergi kanunlarının eksik bıraktığı bir noktanın tamamlanmış olduğu belirtilmektedir.

Her ne kadar 193 sayılı GVK'nın kanun koyucusu, "kazanç" ve "irat" kavramları yoluyla "gelir" kavramını daha belirgin ve uygulanabilir hale getirmeyi amaçlamışsa da, böyle bir gruplandırmanın direkt neticesi "gelir" in yalnızca sayılan gelir unsurlarıyla değil, aksine aynı zamanda "kazanç ve irat" kavramlarıyla da *sınırlandırılmış* olmasıdır. 4369 sayılı Kanun'da da takip edilen bu nitelendirme çerçevesinde, GVK sistemi içinde, gelir ancak ve ancak ya kazanç ya da irat formunda olabilecek, başka bir formda bulunması mümkün olmayacaktır. Nitekim, -4369 s. K. ile değişik- GVK md. 2'de düzenlenmiş olan gelir unsurlarının da ya kazanç ya da irat formunda oldukları görülmektedir.

O halde, gelir kavramının neyi ifade ettiğini saptayabilmek için, öncelikle kazanç ve irat kavramlarının anlamını tespit etmek gerekmektedir. Hakim görüşe¹⁶ göre, "kazanç", emek ve sermayenin birlikte sağladığı gelir ile boşamsız emek gelirini; "irat" ise, sadece sermaye varlıklarından elde edilen geliri ifade etmektedir. "Ücret" ise, bir işverenin emrindeki bağımlı emeğin gelirine denilmektedir. GVK'da, varlıkların değerlerindeki artışın paraya çevrilmesiyle elde edilen gelir de kazanç olarak nitelendirilmektedir¹⁷. Nitekim, 193 sayılı GVK, md. 2'nin gerekçesinde de¹⁸, "Bu ter-

¹² Nadaroğlu Halil (Kamu Maliyesi, 10.B., İstanbul 1998, 338), iktisatta bilimsel kriterle göre yapılmış gelir tanımlarının (örneğin reel gelir, net gelir, brüt gelir) vergilemede aynen kabul edilmemesini, uygulamadaki güçlüklerle bağlamaktadır.

¹⁴ Bkz. McNulty John, Struktur der Einkommensteuer und Reformtendenzen der Besteuerung in den Vereinigten Staaten, StuW 1989, 120 vd.; Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 21. Aufl., Köln 1995 (Loseblatt), Einf. East. Anm. 342 vd.

¹⁵ 193 sayılı GVK'nın gerekçesi, GVK md. 1 (Kocahanoğlu Osman Selim, Gerekçeli-Açıklamalı Türk Vergi Kanunları, 6. B., İstanbul 1992): "Gelir Vergisinin mevzuunu, gerçek kişilerin geliri teşkil eder. Bilindiği gibi "gelir" iktisadi ve mali bakımlardan üzerinde pek büyük bir ehemmiyetle durulan bir mevzudur. Fransızca Lereveno, İngilizce Income, Almanca Das Einkommen tabirlerinin tam karşılığı olan ve dilimizde de hakikaten gerçek kişilerin ihtiyaçlarını gidermek veya tasarruf etmek hususunda varlıklarına dokunmaksızın kullanabildikleri ve muayyen veya gayrimuayyen fasıllarla elde ettikleri imkanları ifade eden "gelir" kanunumuzda gereği gibi açıklanmış ve çerçevesi belirlenmiş bulunmaktadır. Bu itibarla bu kelime kendiliğinden bir gerçek kişinin elde ettiği kazanç ve iratların heyetli umumiyesini küll halinde ifade eder. Şahsi, umumi ve safi olmak üzere gelir mefhumunun tabii vasıflarıdır. Bu sebeple bazı yabancı Gelir Vergisi Kanunlarında verginin mevzuu olarak sadece "gelir"den bahsedilmekte iktifa olunur. Bu şekil yuzuhusuzluğu ve tatbikatın doğurduğu güçlükler dolayısıyla gerek maliye alimleri gerekse vergi tatbikatçılara tarafından iyi ve pratik bulunmamaktadır.

Proje de şahsi ve umumi gelirden gidilmiş olmakla beraber, yabancı vergi kanunlarının eksik bıraktığı bir nokta tamamlanmak suretiyle, geliri teşkil eden "kazanç" ve "irat"lar gruplandırılarak tatad edilmiş, bunların gerçek ve safi miktarları ile girecekleri tasrih olunmuş ve böylelikle "gelir" in nazari tarafından ayrıca müsbet ve müşahhas bir vergi tarifi yapılmıştır." (Buradaki das Einkommen kelimesi yanlışdır, bunu das Einkommen şeklinde anlamak gerekir.)

¹⁶ Bulutoğlu, 41; Nadaroğlu, 338; Özgüven, 450 vd.

¹⁷ Bulutoğlu (41), daha kesin bir ifade kullanmak ve diğer gelirlerle karıştırılmasını engellemek amacıyla, bu kazançları "sermaye kazancı" (capital gain) şeklinde isimlendirmektedir.

¹⁸ Kocahanoğlu, GVK md. 2, Gerekçe ...



minolojide şahsi emek unsurunun girdiği kaynaklardan elde edilen hasılatı kazanç, sermayeden elde edilenlere irat denmiştir. "Ücretler" tabiri bir yere bağlı olarak ifa edilen hizmetler mukabilinde ücret, aylık, ikramiye, aidat ve saire adlarıyla alınan istihkakları ifade etmektedir." denilmektedir.

Buna karşılık doktrinde Şanver¹⁹ tarafından temsil edilen görüşe göre, kazanç ve irat kavramları belirsiz kavramlardır; kazanç, irat ve gelir terimleri, gerek konuşma dilinde gerekse vergi terminolojisinde birbiri yerine kullanılabilir, bu terimler kesinlikle birbirinden ayrılamaz. Yazara göre, kazancın emekle sermaye mahsulü, iradın ise sadece sermaye mahsulü olduğu şeklindeki ikili ayırım, ücretin kazanç mı irat mı olduğu veya sermaye kavramının bir yazarın kâğıt kalemini de içine alacak kadar geniş olup olmadığı gibi bazı soruların cevaplandırılmasını hayli güçlendirmektedir²⁰. İşte bu nedenlerle Şanver, TGVK'daki "kazanç" kavramının, aynen Alman Gelir Vergisi sisteminde olduğu gibi, bilanço veya işletmeyle ilgili olduğunu ileri sürmektedir. Ancak, yazara göre, kaynak Alman Gelir Vergisi sisteminin aksine, fazlalık esasına bağlı gelirler için bizde ayrı bir terim kullanılmamıştır; irat teriminin bu gelirleri ifade ettiği söylenemez²¹. Sair kazanç ve iratlara ilişkin GVK md. 80'de ise yalnızca kazançlardan bahsedilmekte, irat terimi hiç geçmemektedir; md 80 vd.'da düzenlenmiş olan, sermaye kazançları ile arazi gelirlerdir. Sonuç olarak yazara göre²², "kazanç, mikroiktisatda da, işletme iktisadında da, ticaret veya vergi hukukunda da, bir saldo'dur. Kazanç dışında diğer gelir unsurları ise, hasılatın giderlere fazlalığıdır. Bütün gelir unsurları bu fazlalık (veya kalan) kavramına varmaktadır. Bu kavram ise gelir akımı kavramından başka bir

şey değildir. Bu cesur genelleştirme ve basitleştirme, gelir, irat ve kazanç kavramları -akım (fazlalık) anlamlarında- birbiri yerine kullanılabilir."

Kanaatimizce, şimdiye kadar yapılan açıklamalar, yazarın ileri sürdüğünün aksine "kazanç ve irat" kavramlarının belirsiz kavramlar olmadıklarını ortaya koymaktadır. Nitekim Danıştay da bu görüştedir²³. Kuşkusuz "gelir" üst kavramdır ve birer alt kavram olan kazanç ve irat "gelir"i oluşturmaktadırlar. Ancak bu durum, gelir, kazanç ve irat kavramlarının birbiri yerine kullanılabilirlikleri sonucunu doğurmaz. Yedinci gelir unsuru olarak kanunda "sair kazanç ve irat" -veya yasanın şimdiki haliyle "diğer kazanç ve irat"- gösterilmesine rağmen, bu gelir unsuruna ilişkin düzenlemelerin hiçbirinde "irat" ibaresinin kullanılmadığı ise haklı bir eleştiridir. GVK md. 80 vd.'da yalnızca kazanç gelirleri düzenlenmektedir.

Ücretin kazanç mı yoksa irat mı olduğu, ya da sermaye kavramının bir yazarın kâğıt kalemini de içine alacak kadar geniş olup olmadığı gibi sorulara gelince, doktrinde yalnızca emek ve sermaye

Ancak bu durum, gelir, kazanç ve irat kavramlarının birbiri yerine kullanılabilirlikleri sonucunu doğurmaz. Yedinci gelir unsuru olarak kanunda "sair kazanç, ve irat" -veya yasanın şimdiki haliyle "diğer kazanç ve irat"- gösterilmesine rağmen, bu gelir unsuruna ilişkin düzenlemelerin hiçbirinde "irat" ibaresinin kullanılmadığı ise haklı bir eleştiridir.

19 Şanver, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, İstanbul 1972, 2

20 Şanver Salih, İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul 1968, 54 vd.

21 Yazara göre, irat termi dilbilgisi yönünden tereddütler yaratmakta olup, kanun koyucu bu terimi müphem bir şekilde kanuna almıştır. (Şanver, İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi, 57)

22 Şanver, İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi, 70; Yazara göre, kazanç ve iratlar, bilanço esasında aktifin pasife fazlalığı, diğer halde ise hasılatın masrafa fazlalığıdır. Hâsılat verim, masraf, değer tüketimdir. (2, dpn. 4). Maliyet masrafı-verim; masraf-hâsılat, harcama-tahsilat terimleri Schmalenbach'da ikiye ikiye birbirinin simetridir. (Schmalenbach, Kostenrechnung und Preispolitik, 11'e atfen Şanver, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, 2-3).

23 Danıştay, özellikle 193 sayılı GVK öncesinde kazanç ve irat kavramlarını gayet dar yorumlamıştır. (Bkz. Bulutoğlu, 40-41). Örneğin, bir kararında (Dan. 4.D. t. 20.3.1957, E.56/2782, K.57/828, Bulutoğlu, 40-41, dpn. 4) tahliye tazminatını (hava parasını), bir başka kararında ise (Dan. 4.D.1.4.4.1956, E.55/1678, K.56/1207, Bulutoğlu, 40, dpn. 3), hakem kazançlarını GVK'daki kazanç ve irat türlerinden hiç birine girmediği gerekçesiyle vergilemekten kaçınmıştır. Bu da, Yüksek Mahkeme'nin kazanç ve irat kavramını gelir kavramıyla özdeş tutmadığını göstermektedir.



enin birlikte sağladığı gelirlere değil, aksine emek unsurunun sağladığı gelirlere de "kazanç" dendiğine dikkate çekmek gerekir. Hatta, kazanç kavramında emek unsurunun ön planda olduğunu söylemek mümkündür. Nitekim, 193 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinin gerekçesinde, kazanç "şahsi emek unsurunun girdiği kaynaklardan elde edilen hasılat" şeklinde açıklanmaktadır. Kaldı ki, GVK incelendiğinde de görülmektedir ki, kazanç geliri her zaman bir "faaliyet"le ve böylece emekle bağlı tutulmuştur. Ticari kazanç, "her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan" (GVK md. 37, f.1); zirai kazanç, "zirai faaliyetten" (GVK md. 52, f.1) ve serbest meslek kazancı ise,

O halde, ileri sürüldüğünün aksine, örneğin yolda bulunan paranın veya başlık parasının ya da şans oyunlarından elde edilen paranın gelir sayılarak vergilendirilmesi mümkün değildir; çünkü bunlar, kazanç veya irat niteliğinde değildirler. Benzeri şekilde, GVK md.81, f.1, b.4'de anlamsız kalmaktadır; çünkü, veraset yoluyla ya da başka şekilde gerçekleşen ivazsız intikaller sonucu ortaya çıkan servet artışı, kazanç veya irat olarak değerlendirilemez.

da ise, iktisadi kıymet üzerindeki ayna ya da nisbi hakka dayalı kullanma ve yararlanma yetkisi çerçevesinde sağlanan bir gelir söz konusudur.

Nitekim, gayrimenkul sermaye iradı, kanunda sayılı mal ve hakların "sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, ittifak veya intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar" (GVK md. 70, f.1); menkul sermaye iradı ise, "sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar" şeklinde tanımlanmaktadır (GVK, md. 75 f.1). Menkul sermaye iradı veya gayri menkul sermaye iradı elde etmek amacıyla parasını bankaya yatıran veya evini kiraya veren kimsenin de pekala bu işleri yaparken bir faaliyette bulunduğunu ileri sürmek mümkün olabilir. Ancak dikkat çekmek gerekir ki, kazanç ve irat kavramlarını birbirinden ayırma da ana kriter niteliğindeki "emek/faaliyet" unsurunun rolü, irat gelirlerinde - kazanç gelirlerine oranla - arka plandadır, asla bir cine qua non (olmazsa olmaz) niteliğinde değildir.

O halde, ileri sürüldüğünün aksine, örneğin yolda bulunan paranın veya başlık parasının ya da şans oyunlarından elde edilen paranın gelir sayılarak vergilendirilmesi mümkün değildir; çünkü bunlar, kazanç veya irat niteliğinde değildirler. Benzeri şekilde, GVK md.81, f.1, b.4'de anlamsız kalmaktadır; çünkü, veraset yoluyla ya da başka şekilde gerçekleşen ivazsız intikaller sonucu ortaya çıkan servet artışı, kazanç veya irat olarak değerlendirilemez.²⁴

Burada son olarak üzerinde özenle durmak istediğimiz nokta, "kazanç ve irat" kavramlarının, gelirin mutlaka iktisadi hayata katılım çerçevesinde ve gelir elde etme amacıyla elde edilmesini şart koşup koşmadığıdır. Gerek kaynak teorisinin gerek safi artış teorisinin hukuk dogmatikliği açısından ikna edici bir güce sahip olmaları neticesinde, kaynak Alman Vergi Hukuku doktrininde son yıllarda pek çok yazar tarafından temsil edilen²⁵ ve BFH kararlarında²⁶ da kabul

24 Kanun koyucu, veraset yoluyla veya ivazsız olarak meydana gelen intikalleri, "vergilendirilemeyecek diğer kazanç ve iratlar" kenar başlıklı GVK md.81 (b.4)'de düzenleyerek, dolaylı bir şekilde bu intikalleri diğer kazanç ve irat gelir unsuru şeklinde nitelendirmiş olmaktadır. Çünkü, aslında diğer kazanç veya irat olmayan bir unsurun, vergiden istisna edilen diğer kazanç ve iratlar arasında anılması mümkün değildir.

25 Bkz. Lang Joachim in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998, § 9, Rz.52 vd., 121 vd., Ruppe Hans Georg, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, DSUG 81978), 7 ve 16; Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn, § 2 Rdnr. A 365 vd.; Hermann / Heuer/Raupach, Einf. EstG Anm. 17; Biergans/Stockinger, FR 1981, 1 vd. (Hermann/Heuer/Raupach, Einf. EstG Anm. 71); Wittmann, StuW. 1993, 35; Avusturya vergi hukuku doktrininde ise Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Bd.1, Wien 1998, 17 vd.

26 Bkz. Lang in: Tipke/Lang, § 9, Rz.124, dpn.4, 5



edilen "piyasa geliri teorisi (markteinkommentheorie)"ne göre, ancak "hasılatın harcamalardan fazla olması, yani gelir elde etme amacıyla yapılan (sübjektif unsur) bir gelir faaliyeti çerçevesinde piyasada elde edilen gelirler (objektif unsur)" gelir vergisine tabidirler. Böylece, veraset yoluyla veya başka bir şekilde vuku bulan ivazsız intikaller, -bir gelir elde etme faaliyetiyle bağlantılı olmayan- ödüller, özel veya kamusal bakım ödemeleri çerçevesinde meydana gelen varlık artışları, şahsi amaçlarla piyasa dışında gerçekleşirilen bireysel edimler (örn. ev kadının yaptığı iş veya kendi evini boyama) sonucu ortaya çıkan değer artışları, iktisadi hayata katılım dışında meydana gelen tazminatlar ve diğer her türlü piyasada elde edilmemiş gelirler, gelir kavramının dışında kalmaktadırlar. Bu bağlamda, hobi faaliyetleri (Liebhabelei), kumar, piyango, bahis kazançları gelir elde etme amacıyla yapılmayan faaliyetlerden elde edilen gelirler de vergi dışıdır.

GVK'daki kazanç ve iratlar incelendiğinde, bunların temininin piyasa koşulları içinde, gelir elde etme amacıyla yapılmış faaliyetlerden ortaya çıktığı görülmektedir. Kazanç ve irat kavramlarının, iktisadi faaliyete arz edilen üretim faktörleri karşılığında hasıladan bu faktörlere düşen pay şeklinde ortaya konulduğu hatırlanacak olursa²⁷, kaynak hukuktaki görüşün Türk Gelir Vergisi sistemi bakımından da geçerli olabileceği ortaya çıkmaktadır.

Kaldı ki, bu yorumu GVK md. 7, f.1, b.7'de desteklemektedir. Bu hükme göre, dar mükellefiyete tabi kimselerin elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, bu kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesini halinde vergilendirileceklerdir. Bu düzenlemeden çıkan sonuç, diğer kazanç ve iradın bir iş veya muamele çerçevesinde meydana geleceğidir. Hukuki açıdan bakıldığında,²⁸ iş, "karşı taraf için değeri olan, onun maddi veya fikri bir ihtiyacının gide-

rilmesine yardımcı bir faaliyet"²⁹, hukuki muamele ise, bir veya birden fazla kişinin, belirli bir konu üzerinde hukuk düzenine uygun olarak, bir hukuki sonuç meydana getirmek üzere ifadelerini açıklamaları veya açıkladıkları iradelerini yöneltmeleri şeklinde tanımlanmaktadır.³⁰ Kanaatimizce, GVK md.7, f.1 b.7'deki "iş" ibaresi kazanç, "işlem" ibaresi ise hem kazanç hem de irat kavramıyla bağlantılıdır ve bu da işin ve işlemin kural olarak piyasada gerçekleşmiş olmasını şart koşmaktadır.

III. YEDİNCİ GELİR UNSURU "DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR"IN KAPSAMI

A. Kazanç ve İrat Kavramları Temelinde "Diğer Kazanç ve İratlar"ın Anlamı

GVK, yedinci gelir unsuru olan "diğer her türlü kazanç ve irat" kavramına ilişkin herhangi bir tanım içermediği gibi, yeterli açıklıkta da düzenlenmemiştir. Bu unsurun tam olarak neyi ifade ettiği açık değildir. GVK'nın "Diğer Kazanç ve İratlar" başlıklı yedinci bölümündeki, "gelire giren diğer kazançlar ve iratlar" kenar başlıklı md.80, f.1'de, "Bu Kanun'un 2'nci maddesinin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı gelir unsurları ile ilişkilendirilemeyen gelirler, kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve irat olarak bu bölümde yer alan hükümlere göre vergilendirilir." denilmekteyse de, bu GVK md.1, f.2' ve GVK

Kanaatimizce, GVK md.7, f.1 b.7'deki "iş" ibaresi kazanç, "işlem" ibaresi ise hem kazanç hem de irat kavramıyla bağlantılıdır ve bu da işin ve işlemin kural olarak piyasada gerçekleşmiş olmasını şart koşmaktadır.

27 Bkz. bu bölümde (II) başlangıçta yapılan açıklamalar

28 Sözlük anlamı bakımından iş, "bir sonuç elde etmek, herhangi bir şey ortaya koymak için güç harcayarak yapılan etkinlik, çalışma" veya "bir değer yaratan emek" şeklinde; muamele ise, "işlem" şeklinde tanımlanabilir. (Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, İstanbul 1992)

29 Tunçomağ Kenan, İş Hukukunun Esasları, İstanbul 1989, 56

30 Köprülü Bülent, Medeni Hukuk, Genel Prensipler - Kişinin Hukuku, 1-2. Kitaplar 2.B., İstanbul 1981, 51



md.2, f.1, b.7 ile uyuşmayan, onlara aykırı bir düzenlemedir. Çünkü, yukarıda da açıklandığı üzere, Türk Gelir Vergisi Sistemi içinde ancak "kazanç ve iratlar" geliri oluşturmaktadır ve kazanç ve iratın ne olduğu bellidir. Buna karşılık, GVK md.80, f.1'e göre, aslında niteliği itibarıyla kazanç ve irat olmasa dahi, GVK md.2, f.1, b.1-6'daki gelir unsurları ile ilişkilendirilemeyen her türlü gelir "kazanç ve irat" olarak kabul etmek gerekecektir. Kazanç ve irat belirsiz değil, aksine içeriği belirli kavramlar oldukları için, bunların içeriği boşaltarak kavramların varlığını anlamsızlaştıracak bir yaklaşım, AY md.2'de ifadesini bulan hukuki güvenlik ilkesine aykırıdır. Ancak, kazanç ve irat olarak nitelendirilebilecek gelirler, "diğer kazanç ve irat" olarak kabul edilebilirler. Aksi halde, GVK md.1, f.2 ile GVK md.2, f.1, b.7'ye açıklılık gündeme gelecektir.

Her ne kadar GVK md.80, f.1'den, yedinci gelir unsuru olan "diğer kazanç ve iratlar"ın kapsamına ilişkin bir netice çıkmasa da, GVK md.80'nin devamı ile md.81 ve 82 incelendiğinde, bu maddelerde bazı vergi konularının "diğer kazanç ve irat" şeklinde açıkça ortaya konulduğu görülmektedir. Buna göre, mal veya hakların elden çıkarılması³¹ yoluyla gerçekleşmiş değer artış kazançları (GVK md. 82, b.1), -belirli şartlar dahilinde- ferdi bir işletmenin mirasçılara veya bir sermaye şirketine devri ya da bir kolektif veya adi komandit bir şirketin nevi değiştirerek sermaye şirketine dönüştürülmesi neticesi ortaya çıkan kazançlar (GVK md.81, b.1-3), veraset yoluyla veya ivazsız olarak meydana gelen intikaller³² (GVK md.81, b.4) ile nihayet, vergiden muaf

esnafın bu faaliyetinden elde ettiği gelirin, alış ve gider belgelerinde yer alan tutarın iki katı ile kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri gelirin, aldıkları müstahsil makbuzlarında yer alan satış tutarları toplamını aşan kısmı (GVK Md.80, f.2)³³, diğer kazanç ve irattır.

Kanaatimizce, "diğer kazanç ve iratlar"ı düzenleyen GVK md. 80-82 hükümleri arasında, bu gelir unsurunun çerçevesi konusunda ana bilgiyi, kanaatimizce, GVK md. 82, b.1, son fıkra vermektedir. Bu düzenlemeye göre, "Yukarıda belirtilen haller dışında elde edilen diğer kazanç ve iratların safi tutarı, elde edilen hasılat veya satış bedelinden, tevsik edilmek kaydıyla yapılan gider veya maliyet unsurlarının indirilmesi suretiyle bulunur." Hemen belirtelim ki, bu benite mal ve hakların elden çıkarılması yoluyla elde edilen ve böylece gerçekleşmiş olan değer artış kazançları düzenlenmektedir. Böylece, "yukarıda belirtilen haller" ibaresi ile kastedilen, "gerçekleşmiş değer artış kazançları"ndan başka birşey değildir. Bunu bu şekilde ifade edebilmek mümkündür, çünkü medeni hukuktaki "mal" kavramı, son derece geniş bir kavram olup, "para cinsinden ifade edilebilen, insan egemenliğine tabi olabilen ve böylece devir ve ferği mümkün olan bütün kıymetleri kapsamaktadır.³⁴ Bu bağlamda, maddede "mal" kavramının yanısıra ayrıca "hak"lar ve "menkul kıymetler" in de anılmış olmalarının, kanunun abesle işigali niteliğinde olduğuna da dikkate çekmek gerekir.

O halde, GVK md.82, b.1, son fıkra, gerçekleşmiş değer artış kazançları ile GVK md. 2, f.1,

31 Her ne kadar GVK md. 82, b.1, f.8'de, bu maddede geçen "elden çıkarma" deyiminin, mal ve haklar üzerindeki tasarruf edebilme hakkının herhangi bir şekilde devredilmesini de ifade ettiği belirtilmekteyse de, kanaatimizce bu ibareyi dar yorumlamak ve "elden çıkarma"nın herhalükarda mülkiyet hakkının devrini talep ettiğini kabul etmek gerekir. Nitekim, GVK md.80, b.1'deki matrah tesbitine ilişkin düzenlemelerden de bu sonuç ortaya çıkmaktadır.

32 Buna karşılık, yukarıda belirtildiği üzere (bkz.II), veraset yoluyla veya ivazsız olarak meydana gelen intikaller ne kazanç ve ne de irat olarak nitelendirilemeyeceklerinden, bunlar zaten gelir vergisinin dışında kalmaktadırlar.

33 Buradan çıkan sonuç, esnaf faaliyeti ile zirai faaliyetten elde edilen düşük kazançların -genel bir değerlendirmeyle- "diğer kazanç ve irat" olarak nitelendirilmesidir, ki bu gerek anayasal eşitlik ilkesine gerekse GVK'nın genel sistematiğine aykırıdır; Çünkü, GVK md. 37 vd. ile GVK md. 52 vd hükümleri çerçevesinde değerlendirildiğinde, esnaf faaliyetinden elde edilen kazancın ticari kazanç, zirai faaliyetten elde edilen kazancın ise zirai kazançtır. Bunun neticesi ise, her gelir unsurunun safi miktarı/matrahı, kendisine ilişkin hükümler çerçevesinde saptanmasıdır. Kaldı ki, gerek GVK md.2, f.1 b.7 gerekse GVK md. 80, f.1, ancak GVK md.2, f.1, b.1-6'da sayılan gelir unsurlarıyla ilişkilendirilemeyen kazanç ve iratların, "diğer kazanç ve irat" sayılacağını hükme bağlamıştır. O halde, GVK md. 80, f.2 ile niçin kanunun genel yapısına ve bu şekilde anayasal eşitlik ilkesine aykırı, kafaları karıştıran bir düzenleme getirildiğini anlamak mümkün değildir.

34 Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop, Eşya Hukuku, C.1, 5.B., İstanbul 1989, 21 22



b.1-6 dışında kalan tüm kazanç ve iratları kapsamaktadır. Bu kazanç ve iratların kaynağının ne olduğu önemli değildir (GVK md.2, f.1, b.7), ancak bunların gelir olarak kabul edilebilmesi için tasarruf veya harcamaya kaynak oluşturması şarttır (GVK md.1, f.2). Peki ama nedir bunlar? İşte bu soruya verilecek cevap, 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin ne olduğu sorusuna da önemli bir katkıda bulunacaktır.

Bunları kazanç gelirlerindeki genişleme ve irat gelirlerindeki genişleme şeklinde iki grupta incelersek, kanaatimizce buradaki ana genişleme iratlar bakımından ortaya çıkmaktadır. GVK md.70 ile md.75 dışında kalan iratlar artık GVK md.82, b.1 son fıkraya çerçevesinde "diğer kazanç ve irat" gelir unsuru içine girmektedirler. Bunun sonucu olarak, GVK md.70'de kapsamamış olan iradı doğurucu olaylar ile GVK md.75'de belirtilmemiş olan menkuller üzerinden ve/veya burada anılmamış şahıslar tarafından ve/veya maddede belirtilmeyen iradı doğurucu olaylar çerçevesinde elde edilen iratlar, diğer iratlardır. Böylece, GVK md.70'de gayrimenkul olarak kabul edilmiş olan mal ve hakların sahipleri, zilyedleri, irat hak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından -kira ilişkisi dışında ve (malik bakımından) mülkiyet hakkı saklı tutularak- üçüncü şahsa mal üzerinde sağlanan her türlü yarar karşılığı edinilen hasılat, "diğer kazanç ve irat" olarak vergilendirilecektir. Menkul iktisadi kıymetler üzerinden sağlanan gelirlerde ise genişleme çok daha fazladır. Buna göre,

a. GVK md.75'de sayılmamış olan menkul değerlerin sahipleri, zilyedleri, aynı veya şahsi hak sahipleri tarafından -kira ilişkisi dışında ve (malik bakımından) mülkiyet hakkı saklı tutularak- üçüncü şahsa mal üzerinde sağlanan her türlü yarar karşılığı edinilen hasılat ile,

b. GVK md.75'de sayılan menkul değerlerin -sahipleri hariç-zilyedleri, aynı veya şahsi hak sahipleri tarafından -kira ilişkisi dışında ve (malik bakımından) mülkiyet hakkı saklı tutularak- üçüncü şahsa mal üzerinde sağlanan her türlü yarar karşılığı edinilen hasılat "diğer kazanç ve irat" gelir unsuru kapsamı içinde vergilendirilecektir.

Kazanç gelirlerindeki genişleme ise, gerçekleşmiş değer artış kazançlarının yanısıra- arazi kazançlar çerçevesinde gündeme gelecektir. Ayrıca, hobi olarak yapılan uğraşılardan elde edilen gelirler de, hobinin niteliğine göre kazanç

veya irat geliri olarak değerlendirilip vergilendirilecektir.

Ancak, Türk Gelir Vergisi Sisteminde piyasa geliri teorisinin geçerli olduğu kabul edilirse, artık bu anılan tüm kazanç ve iratlar, ancak gelir elde etme amacıyla ve piyasada elde edilmiş oldukları sürece "diğer kazanç ve irat" olarak kabul edilebileceklerdir. Bu çerçevede, hobi olarak yapılan faaliyetlerden elde edilen değerlerin ise gelir olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

B. Harcanıldığı veya Tasarruf Edildiği Tespit Olunan Tutarların Kazanç ve İrat Olarak Kabul Edilmesinin Anlamı

GVK md.82, b.2 gereğince, "Bu Kanunun 2 inci maddesinin 1-6 bentleri veya bu maddenin 1 numaralı bendinde belirtilen gelirle ilişkilendirilemeyen ve harcanıldığı veya tasarruf edildiği tespit olunan tutarlar safi olarak kabul edilir. Tasarrufun varlığının bir mal veya hak iktisabı olarak tesbiti halinde, bu mal veya hakın maliyet bedeli (maliyet bedeli bilinmiyorsa iktisap tarihindeki rayiç bedeli), mal veya hakkın iktisap tarihi bilinmiyorsa bir önceki yılın son günündeki rayiç bedeli vergiye tabi matrah kabul edilir." Bu

düzenlemenin bir benzeri, GVK md.80, son fıkrada yer almaktadır. Buna göre, "Bu madde kapsamındaki kazanç ve iratların elde edildiği yılın tespit edilememesi veya mükellef tarafından ispat edilememesi halinde, harcamanın yapıldığı veya tasarrufun varlığının tespit edildiği yıldan bir önceki yılın geliri sayılır."

Açıkça görüldüğü üzere, GVK md.82, b.2, tamamıyla matrah tespitine ilişkin bir düzenlemedir. Yoksa, GVK md.2, f.1, b.1-6'daki gelir unsurlarıyla veya GVK md.80, b.1 ile ilişkilendirilemeyen her türlü kazanç ve iradın burada



zakalanması gibi bir sonuç doğurmamaktadır. Zaten, GVK md.82, b.1, son fıkra karşısında buna imkan da bulunmamaktadır. Çünkü, bu fıkra, hazırdaki diğer her türlü kazanç ve iradi kapsadığı için, b.2'de sözü edilen iratların hangi iratlar olduğu sorusu cevapsız kalmaktadır.

Gelirin büyüklüğünü, "tasarruf ve harcama" miktarına bakarak belirlemek, öncelikle AY md.73, f.1'de ifadesini bulmuş olan verginin mali güçle orantılı olması ilkesine açıkça aykırı bir mabrahı tespit yöntemidir. Çünkü, bu ilke gereğince, ancak safi gelirler vergi konusunu oluşturmaktadırlar. Başka bir deyişle, ancak geliri elde etmek için yapılan giderler indirildikten sonra gerçekten de elde edilmiş olan net miktarlar gelir vergisine tabidirler. Bu durum, GVK md.1, f.2 ve md.2 f.2'de de açık bir şekilde dile getirilmiştir. AYM'de bir-çok kararında³⁵, gerçek gelirin vergilendirilmesi esasını mutlak bir şekilde kabul etmiştir. 19.12.1923 tarihli Zweiten SteuernotV. § 11 temelinde Almanya'da savaş sonrasında veya sınırlı bir şekilde 15.7.1911 tarihli Kanun md.11 çerçevesinde Fransa'da³⁶ sınırlı bir şekilde uygula-

ma alanı bulan bu yöntem, modern bir vergi sisteminde yer bulunmamaktadır. Kaldı ki, bu yöntemin GVK md.2, f.1 b.1-6'da sayılan gelir unsurları bakımından değil de, yalnızca diğer kazanç ve iratlar bakımından geçerli olması, anayasal eşitlik ilkesine de (AY md.10) aykırılık teşkil etmektedir.

Diğer yandan, tüketim veya tasarrufa kaynak oluşturan her türlü değer safi kazanç veya safi irat olarak kabul edilip vergilendirilmesiyle, adeta tasarruf veya tüketim vergilendirilmektedir. Çünkü, böylece mali güç ölçüğü olarak tüketim veya tasarruf esas alınmaktadır. Mali güç ölçüğü olarak gelirin esas alındığı ve gelirin vergi konusunu oluşturduğu bir vergilemede, gelir vergisinden söz edilecektir ve burada ancak ve ancak "gelir" vergilendirilir; yoksa servet veya tasarruf artışı değil. Bu nedenle, GVK md.82, b.2, gelir, servet ve gider vergilemelerinin birbirine karıştırıldığı, vergilemenin temel ilke ve kurallarına tamamıyla aykırı bir düzenlemedir.

IV. 4369 SAYILI KANUN İLE GVK SİSTEMİNDE SAFİ ARTIŞ TEORİSİNE GEÇİLMİŞ MİDİR?

Schanz tarafından kurulan³⁷ ve kaynak teorisi³⁸ karşı bir alternatif teşkil eden safi artış

35 E.1994/85, K.1995/32, t.13.7.1995, RG t.28.9.1996, S.22/71, 45 vd. (55); E.1994/80, K.1995/27, t.6.7.1995, RG t.2.2.1996, S.225422, 21 vd. (26); AYM, E.1989, K.1989/42, t.7.11.1989, RG t.6.4.1990, S.20484, 11 vd. (30-31)'da şöyle demektedir; "Çağdaş devletlerle donanan, değişik konumda ve ek ödemelerle aktif güçleri desteklenen denetim elemanlarına sahip Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın gerçek geliri saptayıp vergisini tam olarak salıp toplamada uygar, hukuksal ve demokratik yöntemlere yönelmesi gerekir. Vergi ödeme, bir yakınma değil, yurttaşlık niteliğini dokuyan, kıvanç duyuran bir görev nedeni olmalıdır. Yükümlüyü biktirip soğutan, çalışmaktan vazgeçiren, ödeme güçlükleri ve eşitsizliklerle üzen uygulamalardan kaçınılarak mali güce uygun vergiyi saptama, modern yöntemlerle toplama olanakları, hukuk içinde ulaşılabilecek bir aşamadır."

36 Popitz Johannes. Einkommensteuer. Handwörterbuch der Staatwissenschaften, III. Band, 4. Aufl., Jena 1926, 400 vd. (432-433)

37 Buna karşılık, safi artış teorisinin ana düşüncesini v. Hermann'da ((Staatswirtschaftliche Untersuchungen, 1. Aufl., München 1832, 3. Aufl., Leipzig 1924, 299 vd. - Hermann/Heuer/Raupach, Einf. Est., Anm.12) görmek mümkündür. Nitekim yazara göre gelir, bir şahsın mevcut bir ana malına (Stammgut) belli bir zaman dilimi içinde giren ve istendiği gibi kullanılması mümkün olan iktisadi kıymetler veya değiş-tokuş mallarıdır (Tauschgüter). Ancak yazar, kaynak teorisini çağırıştırır şekilde, bu malların her zaman belli bir devamlılık içinde sahip olunan bir varlık temeline (Vermögensstamm) girişini şart koşmaktadır.

38 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde TGVK sisteminde ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, menkul sermaye iradi, gayrimenkul sermaye iradi bakımından kabul edildiği belirtilen (Öncel/Çağan/Kumrulu, 3.B., Ankara 1995, 251) kaynak teorisi (Quellentheorie). Guth (Guth, Die Lehre vom Einkommen in dessen Gesamtzweigen, Leipzig) tarafından kurulmuştur. Teorinin önce gelen savunucuları ise, Fuisting, Wagner ve Strutz'dur. (Hermann/Heuer/Raupach, Einf. Est., Anm.11; Lang, in: Tipke/Lang, § 9, Rz.50). Kaynak teorisine ilişkin açıklamalarda genellikle Fuisting'in yaptığı tanım esas alınmakta olup Fuisting'e göre (Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902, 100) gelir, "Belli bir dönem (yıl) içinde, devamlı mal üretimi kaynaklarından gelir şeklinde bireyin gerek şahsi ihtiyaçlarının ve gerekse yaşam alanı içinde bulunan kimselerin (ailesinin) ihtiyaçlarının tatmini için hizmetine amade olan değerler (Sachgüter) toplamı"dır. Bu tanım çerçevesinde, yalnızca varlığı ilişkin olan artış veya kayıplar, kaynaktan meydana gelen değer dalgalanmaları, düzensiz ve ivazsız mal artışları (Güterzuwächse, orn. bağışlar, miras, kumar kazançları), öztüketim varlığı (Gebrauchsvermögen) veya hobi olarak yapılan faaliyetlere atfedilen varlık alanında meydana gelen mal artışları gelir kavramı dışında kalmaktadır; devir kazançları ise, bunlar bir gelir unsuruyla bağlantılı oldukları sürece dikkate alınacaktır. Fuisting'in gelir kavramında "kaynağın mevcudiyeti" ön plandayken, Wagner (Wagner Adolph, Grundlegung der politischen Ökonomie, 3.Aufl., Teil: Grundlagen der Volkswirtschaft, 1. Hbbd., Leipzig 1892, § 173) safi gelirin periyodik olarak dönüşüne ağırlık vermektedir. Strutz (Strutz, Kommentar zum EStG 1925, Berlin 1927, Bd.1, 23 vd., (Hermann/Heuer/Raupach, Einf. Est., Anm.11)) ise Fuisting'i takip etmekte, kaynak teorisini zararların da dikkate alınması açısından zenginleştirmeye çalışmaktadır. Teori hakkında daha fazla açıklama için bkz. Hermann/Heuer/Raupach, Einf. Est., Anm.11; Tipke Klaus, Steuerrechtsordnung, Bd.II, Köln 1993, 564; Kirchhof/Söhn, EStG Kommentar, Heidelberg 1998, EStG § 2, Rdnr. A 313 vd.; Lang, in: Tipke/Lang, § 9, Rz. 50 vd.