



**Türk Vergi Sisteminde Gelirin Tanımı Konusunda Yaşanan Gelişmeler  
Developments in the Turkish Tax System on the Definition of Income**

**Baki YEGEN**

Dr. Öğr. Üyesi, Niğde Ömer Halisdemir Üni., İİBF, Maliye Bölümü, bakiyegen@ohu.edu.tr

**MAKALE BİLGİSİ**

**Makale Geçmişi:**

Geliş: 20 Ekim 2019

Düzeltilme Geliş: 8 Kasım 2019

Kabul: 10 Kasım 2019

**Anahtar Kelimeler:**

Gelir Vergisi, Kaynak Teorisi,  
Safi Artış Teorisi, 4369 sayılı  
Kanun.

© 2019 PESA Tüm hakları saklıdır

**ÖZET**

*Vergilendirilebilir gelirin tanımı ile ilgili olarak literatürde kaynak teorisi ve safi artış teorisi olmak üzere iki farklı teori bulunmaktadır. Uygulamada her iki teori de birtakım avantaj ve dezavantajlara sahip olmaktadır. Günümüzde Türkiye’de kaynak teorisi ağırlıklı gelir tanımı benimsenmektedir. Buna karşın ülkemizde 1998 yılında 4369 sayılı Kanun’la kaynak teorisinden safi artış teorisine geçiş yapılmak istenilmiş, ancak çeşitli ekonomik ve teknik nedenlerden dolayı geçiş gerçekleşmemiştir. Çalışmada gelirin tanımı konusunda Türkiye’de yaşanan en önemli gelişmelerden biri olan 4369 sayılı Kanun’la ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Bu doğrultuda 4369 sayılı Kanun öncesindeki durum ile sonrasındaki durum karşılaştırılmıştır. Önemli olan noktanın teori seçimi olmadığı, teori seçiminden ziyade vergilendirilebilir alanlar ile vergi dışı bırakılan alanların sınırlarının tespiti olduğu anlaşılmıştır. Bu nedenle hangi teori tercih edilirse edilsin geliri kapsayan unsurların olabildiğince geniş, vergi dışı bırakılan unsurların ise olabildiğince sınırlı şekilde belirlenmeleri gerektiği sonucuna varılmıştır.*

**ARTICLE INFO**

**Article History:**

Received: 20 October 2019

Received in revised form: 8

November 2019

Accepted: 10 November 2019

**Keywords:**

Income Tax, Source Theory,  
Pure Increase Theory, Law No.  
4369

© 2019 PESA All rights reserved

**ABSTRACT**

*In terms of the definition of taxable income, there are two different theories in the literature: source theory and pure increase theory. In practice, both theories have advantages and disadvantages. Today, the income definition which is dominant pure increase theory, is adopted in Turkey. On the other hand, in our country in 1998, with the Law No. 4369, the transition from source theory to pure increase theory was requested, but due to various economic and technical reasons, the transition wasn't realized. In this study, explanations about the law numbered 4369 which is one of the most important developments in Turkey regarding the definition of income, are given. Accordingly, the situation before and after the law no. 4369 was compared. It is understood that the important point is not the choice of theory, but rather the determination of the boundaries of taxable areas and excluded areas rather than theory selection. Therefore, no matter which theory is preferred, it was concluded that the elements of covering the income should be determined as broadly as possible and the elements of nontax should be determined as limited as possible.*

## GİRİŞ

Kamu gelirleri geçmişe kıyasla görev ve sorumlulukları artan, bu nedenle daha fazla gelir kaynağına ihtiyaç duyan devletler açısından olduğu kadar, devletlerden kamusal mal ve hizmet bekleyen vatandaşlar açısından da oldukça önemlidir. Kamu gelirleri içerisinde farklı türde çok sayıda gelir kaynağı bulunmakla birlikte söz konusu kaynaklar içerisinde kuşkusuz en büyük pay vergilere ait olmaktadır. Vergiler de kendi aralarında farklı türlere ayrılmakta olup günümüzde mali gücün göstergeleri olarak kabul edilen gelir, harcama ve servet üzerinden çeşitli vergiler alınmaktadır. Ülkemizde gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler üzerinden gelir vergisi ve tüzel kişilerin elde ettikleri gelirler üzerinden kurumlar vergisi olmak üzere iki farklı türde vergi alınmaktadır. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 2. maddesi uyarınca yatırım fonları ve iş ortaklıkları gibi tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşlar da gelir elde etmeleri halinde vergi mükellefi sayılmaktadırlar. Yani ister gerçek ister tüzel kişi olsun herkes, hatta kurumlar vergisinde düzenlenmiş olduğu üzere tüzel kişiliği bulunmayan bazı kuruluşlar dahi gelir elde ederek ödeme gücüne sahip olmaları halinde elde ettikleri gelirlere ilişkin vergi ödemek zorundadır. Bu yüzden gelirin tanımı hem gelir vergisi açısından hem de kurumlar vergisi açısından önem taşımaktadır. KVK'nın 1. maddesinde kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu ifade edilmektedir. Böylece gelir vergisi bakımından düzenlenen ve geliri tanımlayan unsurların kurumlar vergisi açısından da geçerli oldukları kolaylıkla anlaşılmaktadır. Bir diğer ifade ile gelir vergisinin ve kurumlar vergisinin temelini oluşturan gelirin tanımlanması hususunda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) yer alan hükümler dikkate alınmaktadır.

Gelirin tanımı ülkemizde GVK'nın 1. maddesinde yapılmakta, 2. maddede ise gelire tabi yedi farklı kazanç ve irat, yani gelirin unsurları sıralanmaktadır. Her ne kadar günümüzde gelirin tanımı ile ilgili GVK'da yer alan hükümler benimsenmekte olsa da zaman içerisinde gelirin tanımı hususunda ülkemizde birtakım önemli gelişmelerin yaşanmış oldukları bilinmektedir. Yaşanan gelişmelerin altında ise benimsenen gelir teorisi anlayışları yatmaktadır. Çünkü benimsenen anlayışa göre gelirin tanımı, dolayısıyla da kapsamı farklılaşmaktadır. Ülkemizde gelir vergisinin yürürlüğe girdiği 1950 yılı başından günümüze kadar geçen süre boyunca gelirin tanımında farklı teoriler benimsenmiştir. Temel olarak ülkemizde gelirin tanımı hususunda benimsenmiş olan teorilerin ele alındığı bu çalışmada öncelikle benimsenen teoriler hakkında genel bilgilere yer verilmekte, daha sonra teoriler benimsendikleri dönemler dikkate alınmak suretiyle karşılaştırılmakta ve son olarak ülkemizde gelirin tanımı konusunda günümüzde benimsenen anlayış ile yabancı devletlerde benimsenen anlayışlar karşılaştırılmaktadır.

### 1. Gelir Kavramı

İdeal bir vergi sisteminde sistem içerisinde yer alan farklı vergi türlerinin optimal şekilde uygulanmaları ödeme gücüne ulaşılması hususunda belirleyici olmaktadır (Güler, 2017: 242). Bu kapsamda gelir vergisinin ve kurumlar vergisinin konusunu oluşturan gelir, vergi ödeme gücünün en önemli göstergesi olarak kabul edilmektedir. Çünkü ödeme gücünün diğer göstergeleri olan harcama ve servet, gelirin bir tür yansıması olmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017: 185). Gelirin vergilendirilmesi için öncelikle tanımlanması, yani kapsamının belirlenmesi ve sınırlarının çizilmesi gerekmektedir (Uluatam, 1991: 251).

Gelir kavramı yapısı itibarıyla iktisadi bir kavramdır (Erginay, 1985: 106). Üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulmasının karşılığında elde edilen değerler akımı olarak genel bir şekilde tanımlanan gelir, iktisadi anlamda bir kişinin belirli bir dönem başında ve sonunda aynı zenginlikte kalmak şartıyla tüketebileceği mal ve hizmetlerin toplamı olarak tanımlanmaktadır. Ancak vergileme açısından geçerli olan gelir kavramı, daha somut ve vergileme amacına yönelik olmasından dolayı iktisadi gelir kavramından ayrılmaktadır (Aksoy, 1991a: 357). Ayrıca iktisat biliminde farklı açılardan bilimsel ölçütlere göre yapılan gelir tanımları, uygulamadaki birtakım güçlükler nedeniyle aynı şekilde vergi hukuku açısından geçerli olmamaktadır (Turhan, 1998: 116). Bu nedenle gelir kavramının vergi hukuku açısından ayrıca açıklanmasına ihtiyaç duyulmaktadır (Arslan, 2012: 10). Vergi hukuku açısından gelirin tanımlanmasında ise kaynak teorisi ve safi artış teorisi olmak üzere iki farklı teori bulunmaktadır.

### 1.1. Kaynak Teorisi (Dar Anlamda Gelir)

İlk olarak Alman iktisatçısı Von Hermann tarafından ortaya atılan, daha sonra İtalyan ve Fransız iktisatçılar tarafından da benimsenen kaynak teorisine, diğer ismiyle dar anlamda gelir teorisine göre vergiye tabi olan gelirin belirli bir kaynaktan düzenli bir şekilde sağlanması gerekmektedir (Nadaroğlu, 1989: 337). Anlaşılabileceği üzere kaynak teorisinde iki şart bulunmaktadır. Buna göre bir değer gelir sayılabilmesi için, bir yandan üretim faktörlerinden (emek, sermaye, doğal kaynak ve girişim) bir veya birkaçının üretime katılarak ücret, faiz, rant ve kâr şeklinde ekonomik değerler elde edilmesi ve bu değerlerin sürekli nitelikte olmaları gerekmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2013: 11). Süreklilik özelliğiyle üretim faktörlerine bağlı olarak elde edilen ekonomik değerlerin arızı veya geçici olmamaları, yani belirli zaman aralıklarıyla tekrarlanmaları gerektiği ifade edilmektedir. Diğer bir anlatımla gelir akımı vergiye tabi tutulurken devamlılığı dikkate alınmaktadır (Akdoğan, 2019: 262). Bu sebeple süreklilik arz etmeyen miras, bağış, piyango ikramiyesi gibi gelirler ile menkul ve gayrimenkul sermaye unsurlarının değerlerinde zamanla ortaya çıkan artışlar kaynak teorisi açısından gelir olarak kabul edilmemekte, dolayısıyla vergiye tabi tutulmamaktadır (Pehlivan, 2019: 176-177). Kısaca süreklilik sağlamayan değer akımları ile üretim faktörlerinden bağımsız bir şekilde ortaya çıkan kazançlar kaynak teorisi kapsamında gelir olarak değerlendirilmemektedir. Bu nedenle kaynak teorisinde vergiye tabi kaynakların vergi kanunlarında tek tek sayılmak suretiyle belirlenmiş olmaları gerekmektedir. Ancak teoride yer alan “kaynak” kavramının sınırlı olduğu iddia edilmekte ve teori eleştirilmektedir. Teori dâhilinde gelirin sınırlı kaynakları kapsamının vergi tabanını daralttığı ve düzensiz gelirleri vergi dışında bırakmasının vergi adaletini zedelediği ifade edilmektedir (Ortaç, 1999: 107). Ayrıca teoriye göre sadece kaynağı belli ve devamlılığı olan faaliyetler vergiye tabi tutulacakları için kişiler bu özellikleri taşımayan faaliyetlere de yönelebilmektedirler (Şen ve Sağbaş, 2017: 187).

### 1.2. Safi Artış Teorisi (Geniş Anlamda Gelir)

Kurucusu Alman iktisatçı G. Schanz olan safi artış teorisine göre, bir kazanç veya iradın vergi hukuku açısından gelir olarak kabul edilmesi için belirli bir kaynaktan düzenli bir şekilde sağlanması şart olmamaktadır (Nadaroğlu, 1989: 337). Safi artış teorisine göre gelir, bir kişinin belirli bir dönemdeki tüketimi ile malvarlığında ortaya çıkan artışlar olarak kabul edilmektedir (Batırel, 2017: 122). Bu nedenle safi artış teorisi gelirin kaynağı ve sürekliliği ile ilgilenmemekte, sadece kişinin tüketiminde ve servetinde meydana gelen artışlarla ilgilenmektedir. Teoriye göre üretim faktörlerinin kullanımı neticesinde ortaya çıkmayan ve sürekliliği olmayan miras, bağış, hibe, nafaka, piyango ikramiyesi gibi değerler ve menkul/gayrimenkul değer artışları kişilere ödeme gücü sağladıkları gerekçesiyle gelir sayılmaktadır (Şenyüz ve diğ., 2019: 4). Yani bir kişinin vergiye tabi geliri hesaplanırken kişinin belirli bir dönem başındaki servet değeri ile dönem sonundaki servet değeri arasındaki farka kişinin aynı dönem içerisinde yapmış olduğu tüketim eklenmekte ve bulunan olumlu fark vergilendirilecek gelir olarak dikkate alınmaktadır (Akdoğan, 2019: 263). Anlaşıldığı üzere safi artış teorisinde gelir, kaynak teorisine kıyasla daha geniş kapsamlı tanımlanmaktadır. Bu durumun bir sonucu olarak kaynak teorisinde vergiye tabi unsurların tek tek sayılmaları gerekirken safi artış teorisinde tüketimde ve servette meydana gelen bütün artışlar gelir unsuru olarak kabul edildikleri için vergiye tabi unsurların değil, vergi dışı bırakılan unsurların tek tek sayılmaları gerekmektedir.

Safi artış teorisi kaynağına bakmaksızın elde edilen bütün iktisadi değerleri gelir kapsamına alması nedeniyle vergi adaleti bakımından daha uygun görünse de, teorisinin uygulanabilirliği konusunda ciddi endişeler bulunmaktadır. Çünkü safi artış teorisine göre serveti oluşturan menkul ve gayrimenkullerde meydana gelen değer artışlarının tespiti her hangi bir satış işlemi olmadığı sürece çok zordur. Bu nedenle dönem başı servet değeri ile dönem sonu servet değeri arasındaki net artışı tespit etmek neredeyse imkânsız olmaktadır (Erginay, 1985: 107-108). Öte yandan safi artış teorisinde kişinin gelirinin belirlenmesinde dönem içerisinde yapmış olduğu öz tüketim de dikkate alındığı için kişinin toplam tüketiminin hesaplanması da çok güç olmaktadır (Aksoy, 1991a: 360). Ayrıca safi artış teorisinin başarıyla uygulanmasında kayıt ve belge düzenine uyum büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle kayıt ve belge düzenine uyum

sağlayamayan, etkin vergi idaresinden yoksun ve denetim ile muhasebe sisteminin sağlıklı bir şekilde uygulanamadığı gelişmekte olan ülkelerde safi artış teorisinin başarılı olması çok zordur (Öztürk ve Ozansoy, 2009: 75). Anlaşıldığı üzere safi artış teorisi geliri geniş şekilde kapsamına rağmen uygulamada özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından birtakım güçlüklerle karşı karşıya kalabilmektedir (Turhan, 1998: 118-119).

## 2. Türk Vergi Sisteminde Gelir Tanımının Tarihsel Gelişimi

Ülkemizde bu günkü anlamda uygulanmakta olan gelir vergisi sisteminin temelini 1950 yılı başından itibaren yürürlüğe giren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu oluşturmaktadır. Ancak 5421 sayılı Kanun 31.12.1960 tarihinde kabul edilen ve 01.01.1961 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır (Pehlivan, 2019: 175-176). Böylece 1961 yılı başından itibaren 5421 sayılı Kanun yerini günümüzde de halen uygulanmakta olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na bırakmıştır (Öner, 2019: 35). 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ise özellikle 1980'li yıllardan günümüze değin çeşitli değişikliklere uğramıştır (Akdoğan, 2009: 181). Gelir vergisi ile ilgili olarak yıllar içerisinde yapılan değişikliklerden birisi de gelirin tanımı konusunda olmuş, 22.7.1998 tarihinde kabul edilen ve 29.7.1998 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 4369 sayılı Kanun ile bu konuda çok önemli bir gelişme yaşanmıştır.

### 2.1. 4369 sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme Öncesinde Gelirin Tanımı

1961 yılında yürürlüğe giren ve 193 sayılı Kanun'da yer alan gelirin tanımı hususunda 1998 yılında kabul edilen 4369 sayılı Kanun'a kadar uzun bir süre herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Değişiklik yapılmadan önceki halinde, yani 1961 yılında yürürlüğe giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır. Kanunun 2. maddesinde ise gelirin kapsamına giren kazanç ve iratların aşağıdaki yedi gelir unsurundan meydana geldiği ifade edilmiştir:

- Ticari kazançlar;
- Zirai kazançlar;
- Ücretler;
- Serbest meslek kazançları;
- Gayrimenkul sermaye iratları;
- Menkul sermaye iratları;
- Sair kazanç ve iratlar.

Kanunun 2. maddesinde gelirin tanımlanması ile ilgili olarak kazançlardan, ücretlerden ve iratlardan oluşan yedi farklı gelir unsuruna yer verilmiştir. Bu nedenle gelir, üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulmaları sonucunda ortaya çıkan sürekli nitelikteki gelir akımı şeklinde daha çok dar anlamda tanımlanmıştır (Uluatam, 1991: 280). Çünkü kanunda belirtilen ilk 6 gelir unsuru içerisinde ve 7. gelir unsuru olan sair kazanç ve iratlar içerisinde yer alan değer artış kazançları ve arazi kazançlara ilişkin gelirler vergiye tabi tutulmuştur. Bir diğer ifadeyle kanunda gelir vergisinin konusunu oluşturan kazanç ve iratlar teker teker sayılmak suretiyle gelir tanımlanmış ve gelirin sınırları çizilmiştir (Aksoy, 1991b: 190). Şöyle ki ilgili kanunun maddeleri uyarınca gerçek bir kişinin bir takvim yılı içinde kanunda sayılan yedi farklı gelir unsurundan en az bir tanesinde yapılan gelir tanımına bağlı olarak gelir elde etmesi halinde gelir vergisi açısından vergiyi doğran olaya sebebiyet vermiş olacağı için gelir vergisi mükellefi olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Bu nedenle kanunda sayılan gelir unsurları haricindeki gelirler gelirin tanımına girmedikleri için vergi dışı bırakılmışlardır. Şöyle ki bu dönemde miras, bağış, piyango, spor toto ve benzer nitelikli oyunlardan elde edilen gelirler kanunun 2. maddesindeki gelir unsurları arasında yer almadıkları için vergi dışı bırakılmışlardır (Turhan, 1998: 119-121). Kısaca 193 sayılı Kanun yürürlüğe girdiği 1961 yılından 1998 yılına kadar nerdeyse 38 yıl boyunca geliri değiştirmeden aynı şekilde tanımlamıştır. Tanım kapsamında gelirin gerçek bir kişinin bir yıl içerisinde elde ettiği kazanç ve iratlardan oluştuğu ifade edilmiş, akabinde kazanç ve iratların neler oldukları belirtilmiştir. Böylece kanunda belirtilmiş olan 7 farklı kazanç ve irat vergiye tabi tutulmuşken, bunların dışında kalan kazanç ve iratlar vergiye tabi tutulmamıştır. Bu durum ilgili dönem olan 1961-

1998 döneminde gelirin tanımının ağırlıklı olarak kaynak teorisine göre yapılmış olduğuna işaret etmektedir. Çünkü gelir tanımlanırken kişinin sadece kanunda yer alan gelir unsurları çerçevesine elde edeceği gelirler vergilendirilebilir gelir olarak kabul edilmiş, belirtilen gelir unsurları dışında kaldıkları için kaynağı belirli olmayan gelirler vergilendirilebilir gelir olarak kabul edilmemiştir.

## 2.2. 4369 sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeden Sonrasında Gelirin Tanımı

Ülkemizde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1961 yılından itibaren yürürlüğe girmesinden 1998 yılında 4369 sayılı Kanun'un kabul edilmesine kadar geçen süre boyunca gelirin tanımında ağırlıklı olarak kaynak teorisi esas alınmıştır olmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017: 188). Ancak 4369 sayılı Kanun'la birlikte gelir vergisi ile ilgili çok önemli bir gelişme yaşanmış ve daha önce gelirin tanımlanmasında benimsenmiş olan kaynak teorisinden safi artış teorisine geçilmesine yönelik ilk adım atılmıştır. Böylece daha önce vergi dışı bırakılan pek çok gelir 4369 sayılı Kanun'da yer verilen düzenlemelere bağlı olarak vergi kapsamına alınmış, önceki düzenlemelerin aksine gelirin kapsamı ve sınırı olabildiğince geniş tutulmaya çalışılmıştır (Tosuner ve Arıkan, 2013: 9).

22 Temmuz 1998 kabul tarihli 4369 sayılı Kanun'un hazırlanılmasında dikkate alınan temel ilkelere, bir diğer ifadeyle söz konusu kanunla amaçlanan hususlara kanunun genel gerekçe kısmında açıkça yer verilmiştir. Buna göre 4369 sayılı Kanun'la;

- Vergi tabanının genişletilmesi,
- Kayıt dışı ekonominin kayda alınması,
- Vergi sisteminin daha basit ve açık hale getirilmesi,
- Vergi adaletinin sağlanması,
- Vergi gelirlerinin artırılması amaçlanmıştır.

Anlaşıldığı üzere vergi sisteminde reform olarak nitelendirilen 4369 sayılı Kanun kapsamında 5 farklı amaç belirlenmiştir. Söz konusu amaçlara ulaşabilmek için öncelikle gelir kavramı tekrar tanımlanmış, teknik bir şekilde ifade etmek gerekirse gelir vergisinin konusu değiştirilmiştir (Güngör, 2002). Bu kapsamda 4369 sayılı Kanun'un 24. maddesiyle GVK'nın 1. maddesi "Gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır" şeklinde değiştirilmiştir. Böylece daha önce tasarruf veya harcama konusu olmayan kazanç ve iratlar gelir vergisi açısından vergilendirilebilir gelir kapsamına alınmıştır. Ayrıca 4369 sayılı Kanun'un 25. maddesinde gelir vergisine tabi kazanç ve iratlar açıkça sayılmıştır. 25. maddede sayılan ilk 6 kazanç ve irat 4369 sayılı Kanun öncesinde GVK'nın 2. maddesinde sayılan kazanç ve iratlarla aynı olup düzenlemeyle getirilen esas değişiklik 7. kazanç ve irat kısmında yapılmıştır. Buna göre 4369 sayılı Kanun'dan önce GVK'nın 2. maddesinde 7. sırada yer alan "Diğer kazanç ve iratlar", 4369 sayılı Kanun'un 25. maddesiyle "Kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar" şeklinde değiştirilmiştir. 4369 sayılı Kanun'la getirilen düzenlemelerle gelir kavramı önceki düzenlemelere kıyasla çok daha geniş bir çerçeveye içerisinde ele alınmıştır. Bu kapsamda safi artış teorisinde öngörülen şekilde kaynağına bakılmaksızın elde edilen bütün gelirler vergiye tabi tutulmuştur. Böylece 4369 sayılı Kanun'la kaynak teorisi dikkate alınarak yapılmış önceki düzenlemede gelir vergisine tabi unsurların dışında kalan, dolayısıyla vergi dışı bırakılan gelirler vergilendirilebilir hale getirilmiştir.

Düzenlemeyle GVK'nın bütün gelirleri kapsamaması hedeflenmiş, bu doğrultuda üretim faktörlerinin çıktılarına bağlı olsun ya da olmasın her tür değer akımının veraset ve intikal vergisinin konusuna girmemek ve istisna kapsamına alınmamış olmak koşuluyla vergilendirileceği ifade edilmiştir (4369 sayılı Kanun Gereğesi). Bir diğer ifadeyle 4369 sayılı Kanun'la daha önce hangi kazanç ve iratların vergiye tabi gelir olarak kabul edildiklerini gösteren 7 farklı gelir unsuruna GVK'da açık bir şekilde yer verilmiş ve bunların dışında kalan kazanç ve iratlar vergiye tabi tutulmamıştır. Buna karşın 4369 sayılı Kanun'la 7 gelir unsurundan ilk 6 gelir unsuruna girmeyen bütün kazanç ve iratlar belirli bir tutarı aşmaları halinde (gelir vergisi tarifesinin birinci ve ikinci gelir dilimi toplamının yarısını) 7. gelir unsuru kapsamında değerlendirilmiş ve vergilendirilebilir gelir kavramı konusunda önemli bir

değişiklik yapılmıştır (Öncel ve diğ., 2010: 232). Söz konusu değişiklik ise beraberinde “Nereden buldun?” sorusunu gündeme getirmiş ve mükellefleri gelirlerini ve gelirlerini yansıtan harcama ve servetlerini ispat konusunda yükümlülük altına sokmuştur. Söz konusu yasal değişiklikten önce harcama veya servetteki artışların kaynağı olan değer akımlarının belirlenmeleri gerektiği için düzenlemede 30 Eylül 1998 tarihi “Mali Milad” olarak kabul edilmiştir. Bu tarihe kadar mükelleflerin sahip oldukları kıymetlerin kaynaklarını ispatlamaları halinde geçmişe yönelik tarhiyat yapılmayacağı ifade edilmiştir. Mali Milad uygulamasıyla ayrıca mükelleflerin 30 Ekim 1998 tarihine kadar kayıtlarında bulunmayan iktisadi kıymetlerini kayda almaları, 30 Eylül 1998 tarihine kadar ise kayıtlı olmasına rağmen mevcut olmayan mallara ilişkin düzeltme işlemlerini yapmaları gerektiği ifade edilmiştir. Bu uygulamayla gelir ile harcama ve servet artışı arasındaki ilişkiden hareketle gelir tespit edilmeye çalışılmıştır (Ayaz, 2002: 45).

4369 sayılı Kanun’la gelir kapsamının geniş tutulması sayesinde ekonomik gelişmelere bağlı olarak ileride ortaya çıkması muhtemel hususların vergilendirilebilmeleri de kolaylaştırılmıştır. Şöyle ki gelirin tanımı geniş tutularak ilgili dönemde bulunmamasına rağmen gelecek yıllarda ortaya çıkabilecek yeni gelir unsurlarının otomatik olarak verginin konusuna girmeleri sağlanmıştır. Yine 4369 sayılı Kanun’la satın alma gücüne sebebiyet veren her türlü değer akımları veriye tabi tutuldukları için düzenlemeyle vergiden kaçınma davranışının kısıtlanacağı ve vergi sisteminin daha adil bir yapıya kavuşacağı öngörülmüştür. Bunların yanı sıra düzenlemeyle mükelleflerle vergi idaresi arasında gelirlerin vergi kapsamında olup olmadıklarına ilişkin yaşanan anlaşmazlıkların asgari düzeyde gerçekleşeceği ifade edilmiştir (4369 sayılı Kanun Gereçesi).

Başta vergi tabanının genişletilmesi ve kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasına yönelik son derece önemli düzenlemeleri içeren 4369 sayılı Kanun’un kabul edildiği yıllarda Tayland’da başlayıp tüm dünya ekonomilerini olumsuz şekilde etkileyen finansal kriz ekonomik daralmaya yol açarak Türkiye ekonomisini de olumsuz etkilemiştir. Bu yüzden krizle birlikte ortaya çıkan ekonomik koşullara bağlı olarak 4369 sayılı Kanun’da yer alan düzenlemelerin tekrar değerlendirilmeleri gündeme gelmiştir (4444 Sayılı Kanun Gereçesi). Yaşanan olumsuz ekonomik gelişmeler ışığında 4369 sayılı Kanun’un uygulanması 11.08.1999 kabul tarihli 4444 sayılı Kanun’la GVK’ya eklenen geçici 56. madde ile 2003 yılına kadar ertelenmiş, 07.01.2003 kabul tarihli 4783 sayılı Kanun’la da 4369 sayılı Kanun uygulanmadan yürürlükten kaldırılmıştır (Dinçer ve Kalelioğlu, 2013: 91). Böylece 1999 ve 2003 yıllarında yapılan düzenlemelerle gelirin tanımlanmasında 1998 yılından önceki kaynak teorisi ağırlıklı duruma geri dönmüştür (Erol, 2009: 190).

### **2.2.1. 4369 sayılı Kanunla İlgili Görüşler**

Türk vergi sistemi açısından bir tür vergi reformu olarak kabul edilen 4369 sayılı Kanun ile ilgili olumlu ve olumsuz çok sayıda görüş bulunmaktadır. Olumlu görüşler dâhilinde 4369 sayılı Kanun’da yer verilen gelir tanımı sayesinde vergi tabanının daha çok kişiyi vergilendirecek şekilde genişleyeceği, genişleyen vergi tabanının ise özellikle dolaysız vergi gelirlerini artıracığı ifade edilmektedir. 4369 sayılı Kanun ile gerçek ve tüzel kişilerin gelirlerinin, harcamalarının ve tasarruflarının dayanakları tespit edilmeye çalışılmakta, bu yönüyle söz konusu kanun sayesinde vergi kayıp ve kaçakları ile etkin bir şekilde mücadele edilebileceği ve kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınabileceği savunulmaktadır (Gencel ve Kuru, 2012: 41). Nitekim 4369 sayılı Kanun’la, elde ettiği geliri beyan etmeksizin harcama veya tasarruflara aktarmak suretiyle gizleyebilen kişilerin tespitinin mümkün olacağı ifade edilmektedir. Şöyle ki kişinin elde ettiği gelirlere ilişkin incelemeye tabi tutulan kayıtlarında herhangi bir fark bulunmamasına karşın beyan ettiği gelir tutarı ile karşılaştırıldığında kişinin yaşam tarzını yansıtan harcamaları ve tasarrufları büyük boyutlarda olabilmektedir. Bu nedenle kişilerin harcamalarına ve tasarruflarına kaynak teşkil eden kayıt dışı gelirlerini ortaya çıkarma hususunda 4369 sayılı Kanun’un önemli bir hukuki dayanak olduğu öne sürülmektedir (Erol, 2009: 191). Ayrıca 4369 sayılı Kanun’daki şekliyle gelirin gelişen ekonomik, sosyal ve teknolojik koşullara bağlı olarak ortaya çıkan unsurları kendiliğinden içerisine alacağı, bu yönüyle ekonomik gelişmelere hızlı bir şekilde uyum sağlayacağı da savunulmaktadır. Çünkü yeni bir gelir unsurunun ortaya çıkması durumunda söz konusu gelir

unsuru ile ilgili yasal düzenleme yapıncaya kadar unsurun vergi dışı kalacağı, yasal düzenlemenin yapılmasının ise bazen uzun zaman alacağı ve bu zaman aralığında vergilendirmede adalet ilkesinin zarar göreceği ifade edilmektedir (Taşkan, 2001: 408).

4369 sayılı Kanun'la ilgili olarak yukarıda yer verilen olumlu görüşlerin yanı sıra birtakım olumsuz görüşler de bulunmaktadır. Örneğin Başaran'a göre 4369 sayılı Kanun kavram kargaşasına ve sistem bozukluğuna yol açmaktadır. Yazar yolda bulunan para ve başlık parası gibi bazı kıymetlerin kazanç ve irat kapsamına girmedikleri için bu tür kıymetleri vergilendirmenin mümkün olmadığını, bu nedenle de 4369 sayılı Kanun'da yer alan "gelir" kavramının mali güçteki her türlü artışı kapsayacak nitelikte olmadığını ifade etmektedir. Yazar 4369 sayılı Kanun'la getirilen düzenlemelerin tam anlamıyla safi artış teorisini karşılamadığını, karşılansa dahi uygulanmasının çok zor olacağına da dikkat çekmektedir (Başaran, 2000: 115-118). Büyük ise uygulamanın başarısının bazı koşullara bağlı olduğunu ifade etmektedir. Yazara göre gelirin tespitinde kişilerin harcama ve servet artışlarının tespit ve takibi konusunda vergi idaresine büyük sorumluluk yüklenmektedir. Vergi idaresinin ise etkin ve verimli incelemeler yaparak uygulamanın başarısına katkı sağlayabileceğini ifade etmektedir. Yazar ayrıca kayıt dışı faaliyetlerin kayıt altına alınabilmeleri hususunda 4369 sayılı Kanun'un tek başına yeterli olmayacağını, konu ile ilgili diğer güvenlik tedbirlerinin de alınmaları gerektiğini belirtmektedir (Bıyık, 1999).

4444 sayılı Kanun'un gerekçesinde ise 4369 sayılı Kanun'un kamuoyunda yeterince anlaşılmadığı için yurt dışına önemli miktarlarda fon çıkışlarına neden olduğu ifade edilmektedir. Bunun yanı sıra yine aynı kanunun gerekçesinde 4369 sayılı Kanun'da küçük ve orta ölçekli işletmeleri büyümeye özendirerek uygulamaların bulunmadığı, bu nedenle de kayıt dışı faaliyetlerin yaygınlaştığı ifade edilmektedir. 4775 sayılı Kanun'un gerekçesinde ise kamuoyunda 4369 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemeye karşı güvensizlik ve düzenlemenin beklenen etkiyi sağlayamayacağı yönünde genel bir anlayış olduğu da ifade edilmektedir (4775 sayılı Kanun Gerekçesi). Nitekim 4369 sayılı Kanun'daki düzenlemenin vergi tekniği açısından önemli eksikliklere (muafiyet, istisna, zamanaşımı, ayırma ilkesi gibi hususlarda) sahip olduğu, bu nedenle 4369 sayılı Kanun'un gelir unsurlarının kavranması konusunda başarılı olamayacağı ileri sürülmektedir. Şöyle ki bu görüşe sahip olanlar, kişilerin servet unsurlarının ve harcamalarının tespit edilmelerine ve izlenmelerine olanak sağlayacak uygulamaları barındıran idari altyapının bulunmadığına da işaret etmektedirler. Ancak 4369 sayılı Kanun her ne kadar düzenlemelerin teknik boyutları üzerinden eleştirilere tabi tutulsa da kanun ilgili dönemdeki ekonomik gelişmelere ve ekonomik yapıya uyum sağlayamadığı gerekçesiyle uygulamadan kaldırılmıştır (Demirci, 2003).

### **3. Ülkemizde Yapılan Gelir Tanımı ile Yabancı Ülkelerde Yapılan Gelir Tanımları**

4369 sayılı Kanun'un yürürlükten kaldırılmasıyla birlikte ülkemizde gelirin tanımı hususunda 1961 yılında yürürlüğe giren 193 sayılı GVK ile benimsenmiş olan daha çok kaynak teorisine dayanan gelir tanımı tekrar benimsenmiştir. Günümüzde de gelir, bu anlayış çerçevesinde tanımlanmaktadır. Şöyle ki gelire tabi 7 farklı unsurdan ilk 6'sı açısından gelir, kaynak teorisine uygun şekilde tanımlanmakta, ilk 6 gelir unsuru dışında kalan bazı gelirler 7. gelir unsuru olan diğer kazanç ve iratlar başlığı altında safi artış teorisine uygun şekilde tanımlanmaktadır. Ancak 7. gelir unsuru ilk 6 gelir unsuru dışındaki bütün gelirleri içermediği için kapsamı sınırlı olmaktadır. Çünkü 7. unsur olan diğer kazanç ve iratlar kendi içerisinde değer artış kazançları ve arızı kazançlar olmak üzere ikiye ayrılmakta ve her bir kazanç türü altında belirli gelirler vergiye tabi tutulmaktadır. Nitekim değer artış kazancı olarak kabul edilen kazançlar GVK'nın mükerrer 80. maddesinde 6 bent halinde sıralanmakta, benzer şekilde arızı kazançlar da aynı kanunun 82. maddesinde yine 6 bent halinde sıralanmaktadır. Bu nedenle ülkemizde safi artış teorisinin sınırlı, kaynak teorisinin baskın olduğu karma bir yapı benimsenmektedir.

Dünya uygulamalarına baktığımızda da ülkemizde olduğu gibi gelirin tanımlanmasında kullanılan teorilerin saf bir şekilde uygulanmadıklarını görmekteyiz. Bazı Alman, Fransız ve Amerikan yazarlarca desteklenen kaynak teorisi ile Almanya ve İsviçre gibi ülkelerde tek başına uygulanan ve başarısız olunan safi artış teorisi günümüzde çoğunlukla birlikte uygulanmaktadır. Çünkü gerek kaynak teorisi gerekse safi artış teorisi uygulamada bir takım

eksikliklere sahip olmaktadır. Ülkeler ise söz konusu teorilerin aksayan yanlarını giderecek şekilde geliri tanımlayan teorileri karma şekillerde benimsemektedirler (Akdoğan, 2019: 264).

Ferhatoğlu'na göre gelişmiş ülkeler gelirin tanımlanması hususunda zamanla kaynak teorisinden vazgeçerek safi artış teorisine yönelmişlerdir. Yani yazara göre mali sistemleri kuvvetli gelişmiş ülkeler vergilendirilebilir geliri tanımlarken çoğunlukla safi artış teorisini benimsemektedirler (Ferhatoğlu, 2003). Bu durumda gelişmiş ülkelerin safi artış teorisini, gelişmekte olan ülkelerin ise kaynak teorisini benimsedikleri yönünde bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Ancak Arıkan ve İnneci'ye göre gelirin tanımlanmasında benimsenen teorisinin ülkelerin gelişmişlik düzeyleri ile ilgisi bulunmamaktadır. Yazarlara göre ülkeler verilebilir gelir kavramını olabildiğince kapsamlı şekilde tanımlamaya gayret göstermektedirler. Bu nedenle yazarlar ülkelerin teori tercihlerinin önemli olmadığına, ülkeler açısından geliri geniş bir biçimde kavrayabilmenin daha önemli olduğuna dikkat çekmektedirler (Arıkan ve İnneci, 2016: 16). Nitekim gelirin tanımlanmasında benimsenen teoriler kapsamında hem Ferhatoğlu'nun (15 AB ülkesi) hem de Arıkan ve İnneci'nin (6 AB ülkesi ve ABD) çalışmalarında inceledikleri ülkelerin bazılarının kaynak teorisi ağırlıklı, bazılarının ise safi artış teorisi ağırlıklı olmak üzere karma yapıli teorileri benimsemiş oldukları Tablo 1'de de açıkça görülmektedir.

**Tablo 1: Bazı Ülkelerde Gelirin Tanımlanmasında Benimsenen Teoriler**

Ülke	Safi Artış Teorisi Baskın	Kaynak Teorisi Baskın
Almanya	✓	
Amerika Birleşik Devletleri	✓	
Avusturya		✓
Belçika		✓
Danimarka	✓	
Finlandiya	✓	
Fransa		✓
Hollanda		✓
İngiltere		✓
İrlanda		✓
İspanya		✓
İsveç	✓	
İtalya		✓
Lüksemburg	✓	
Portekiz		✓
Yunanistan	✓	

**Kaynak:** Ferhatoğlu, 2003; Arıkan ve İnneci, 2016: 15-19.

Tablo 1'de yer verilen ülkelerden bazılarında kaynak teorisi, bazılarında ise safi artış teorisi baskın olsa da hiçbir ülke pür şekilde bir teori benimsememektedir. Bunun yerine ülkeler her iki teorisinin özelliklerinden faydalanarak karma yapıli teoriler benimsemektedirler. Şöyle ki kaynak teorisinin baskın olduğu ülkelerde vergiye tabi gelir unsurları vergi kanunlarında tek tek sayılmakta, bunun yanında safi artış teorisinin geliri geniş şekilde kavrayan tanım ve açıklamasından yararlanılarak "diğer kazançlar" "çeşitli gelirler" veya "diğer gelirler" gibi adlar altında bazı gelirler safi artış teorisine uygun şekilde vergiye tabi tutulmaktadır. Örneğin kaynak teorisinin baskın olduğu İngiltere'de gelire tabi unsurlar 6 başlık altında sayılmasına rağmen, 4. başlığın altında yer alan alt başlıklardan sonuncusu diğer gelirleri kapsamakta, bu özelliğiyle gelirin tanımı safi artış teorisine de yakın olmaktadır. Benzer şekilde Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) kaynağı fark etmeksizin, kanunda sayılan unsurlarla sınırlı olmaksızın elde edilen tüm değerler gelir olarak kabul edilmektedir. Yani ağırlıklı olarak safi artış teorisinin benimsenmiş olduğu ABD'de gelir unsurları kanunda kaynak teorisine uygun şekilde 14 madde halinde sıralanmış olmasına rağmen, safi artış teorisine uygun şekilde gelirin kapsamın kanunda sıralanan unsurlarla sınırlı kalmayacağı da belirtilmiştir.



Özetle kaynak teorisi ile safi artış teorisinin olumlu yönleri bulunmakla birlikte her bir teori uygulama açısından çeşitli zorluklara sahip olmaktadır. Bu yüzden çoğu ülkede söz konusu teoriler birleştirilerek iktisadi gelir kavramından ayrı, mali anlamda bir gelir kavramı tanımlanmakta, fakat birleşim esnasında teorilerin ağırlıkları yer ve zamana göre farklılık göstermektedir (Edizdoğan ve diğ., 2011: 297). Yani gelirin tanımlanması ile ilgili olarak ülkelerde saf bir şekilde kaynak teorisi veya safi artış teorisi uygulanmamakta, bunun yerine ülkeler farklı ağırlıklarda olmak üzere her iki teorisinin özelliklerini barındıran karma yapılar tercih etmektedirler.

## SONUÇ

Vergilendirilebilir gelir kavramının tanımlanması gelir vergisi açısından büyük önem taşımaktadır. Çünkü gelir vergisinde verginin konusunu gelir kavramı oluşturmaktadır. Bu nedenle hangi unsurların gelir kapsamında değerlendirildiklerinin ve hangi unsurların gelir kapsamı dışında tutulduklarının bilinmesi gerekmekte, bu durum ise gelirin kanunda tanımlanması ile mümkün olmaktadır. Literatürde gelirin tanımlanması ile ilgili kanunlara dayanak teşkil eden kaynak teorisi ve safi artış teorisi olmak üzere iki farklı teori bulunmaktadır. Ülkemizde günümüzdeki modern anlamda gelir vergisinin uygulanmaya başlandığı 1961 yılından 1998 yılına kadar geçen süre zarfında gelir unsurlarının tek tek sayıldıkları kaynak teorisi ağırlıklı yaklaşım benimsenmiştir. 1998 yılında ise 4369 sayılı Kanun'un kabul edilmesiyle birlikte safi artış teorisine yönelik yaklaşım benimsenmiş ancak o dönemde yaşanan olumsuz ekonomik gelişmeler neticesinde kanun önce ertelenmiş daha sonra yürürlükten kaldırılmış ve akabinde tekrar kaynak teorisi ağırlıklı yaklaşıma dönmüştür.

Ülkemizde gelirin tanımlanması ile ilgili olarak 4369 sayılı Kanun çerçevesinde yukarıda bahsedilen gelişmeler yaşanmış olmakla birlikte burada esas önemli olan noktanın teori tercihlerinden ziyade gelirin ele alınış biçimine yön veren uygulama olduğu anlaşılmıştır. Çünkü ülkemiz ve diğer ülkelerde de dâhil olmak üzere hiçbir ülkede herhangi bir teorisinin saf bir şekilde uygulanmadığı görülmüştür. Yani ülkeler kendi vergi sistemlerine uygun şekilde teorileri harmanlamayarak kaynak teorisinin ya da safi artış teorisinin baskın olduğu karma sistemler tercih etmektedirler. Çünkü ister kaynak teorisi ağırlıklı olsun, ister safi artış teorisi ağırlıklı olsun gelirin tanımı hususunda söz konusu teorilerin uygulamalarında bazı kısıtlar bulunmaktadır. Hangi teori tercih edilirse edilsin önemli olan her iki teorisinin söz konusu kısıtları ortadan kaldırmaya yönelik uygulamalara yer vermesi gerektiğidir. Ülkemiz açısından düşünüldüğünde vergi sisteminden beklenen başarıya ulaşabilmek adına kaynak teorisinin benimsenmesine devam edilmesi halinde öncelikle gelir unsurları mükellefleri vergiden kaçınma davranışına yöneltmeyecek şekilde geniş kapsamlı olarak düzenlenmelidir. Bunun yanında vergi dışı bırakılan faaliyetler olabildiğince sınırlı tutulacak şekilde yeniden belirlenmeli, bu kapsamda istisna ve muafiyet gibi uygulamaların içerikleri mümkün olduğunca daraltılmalıdır. 4369 sayılı Kanun'la yapılmak istenilen şekilde kaynak teorisini benimsemekten vazgeçip safi artış teorisinin benimsenmesi halinde ise harcama ve değer artışlarına neden olan değer akımlarını tespit etmeye yönelik uygulamalar geliştirilmeli ve gerekli alt yapı sağlanmalıdır. Ayrıca geliri tanımlayan hangi teori tercih edilirse edilsin gelirin geniş bir şekilde kavranabilmesi için etkin vergi denetimi uygulamalarına ağırlık verilmeli ve bu durum çeşitli vergi güvenlik yöntemleri ve oto kontrol mekanizmaları ile desteklenmelidir.

## KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman (2009), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman (2019), Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 19. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aksoy, Şerafettin (1991a), Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aksoy, Şerafettin (1991b), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Arkan, Zeynep ve İnneci Ahmet (2016), "Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar", Sosyoekonomi, Cilt 24, Sayı 30, s. 11-28.

- Arslan, Mehmet (2012), Türk Vergi Sistemi, Geliştirilmiş 5. Basım, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara.
- Ayaz, Garip (2002), “Mali Milad Nedir?”, Mali Çözüm, İSMMMO Yayınları, Sayı 60, s. 45-47.
- Başaran, Funda (2000), “4369 sayılı Kanuna Göre Gelir Kavramının Anlamı”, Vergi Dünyası, Sayı 223, s. 114-124.
- Batırel, Ömer Faruk (2007), Kamu Maliyesi ve Yönetimi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 24, İstanbul.
- Bıyık, Recep (1999), “4369 ve 4444 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde Gelir Tanımı, Harcama ve Tasarruftan Hareketle Gelirin Tespiti ve Mali Milat Uygulaması”, Vergi Dünyası, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2177> Erişim tarihi: 21 Kasım 2019
- Demirci, Azmi (2003), “4783 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Düzenlemeler ve Bu Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3802> Erişim tarihi: 18 Kasım 2019
- Diñçer, M. Reşit ve Kalelioğlu M. Hakan (2013), “Gelirin Tespiti ve Vergilendirilmesi: Safi Artış Teorisi, Kaynak Teorisi”, *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 3, s. 85-104.
- Edizdoğan, Nihat, Çetinkaya Özhan ve Gümüş Erhan (2011), *Kamu Maliyesi*. 3. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Erginay, Akif (1985), *Kamu Maliyesi*. Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 11. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Erol, Ahmet (2009), *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Ferhatoğlu, Emrah (2003), “Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliđi ve Türkiye’deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, *E-Akademi*, Sayı 19, (<http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm>). Erişim tarihi: 07 Kasım 2019
- Gencil, Ufuk ve Kuru Elif (2012). *Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Deđerlendirmesi, Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt 10, Sayı 20, s. 29-60.
- Güler, Hünkar (2017), “Gelirin Optimal Vergilendirilmesi: Teori ve Politika”, *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt 3, Sayı 2, s. 241-251.
- Güngör, Kamil (2002), “4369 Sayılı Yasa ile Getirilen Temel Değişikliklerin 2003 Mali Yılına Girmeden Hatırlanması ve İrdelenmesi”, *Vergi Dünyası*, Kasım 2002. (<https://www.vergidunyasi.com.tr/makaleler/3090>). Erişim tarihi: 04 Kasım 2019
- Ortaç, Fevzi Rifat (1999), “Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması”, *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, s. 105-115.
- Öncel, Mualla, Kumrulu Ahmet ve Çađan Nami (2010), *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş, Değerşiklikler İşlenmiş 18. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öner, Erdoğan (2019), *Türk Vergi Sistemi*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Öztürk, İlhami ve Ozansoy Ahmet (2009), “Avrupa Birliđi Ülkelerinde ve Türkiye’de Vergi Mevzuatı Açısından Gelirin Tanımı”, *Mali Pusula*, Sayı 57, s. 66-78.
- Pehlivan, Osman (2019), *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon.
- Şen, Hüseyin ve Sağbaş İsa (2017), *Vergi Teorisi ve Politikası*, Gözden Geçirilmiş ve Kısmen Genişletilmiş 3. Baskı, Barış Arıkan Yayınları, Ankara.

- Şenyüz, Doğan, Yüce Mehmet ve Gerçek Adnan (2019), Türk Vergi Sistemi, 16. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Taşkan, Yusuf Ziya (2001), “Bir Vergi Politikası Örneği: 4369 ve 4444 Sayılı Yasalarda Gelirin Kavranmasına İlişkin Yaklaşımlar”, 16. Türkiye Maliye Sempozyumu, 28-31 Mayıs 2001, Antalya.
- Tosuner, Mehmet ve Arıkan Zeynep (2013), Türk Vergi Sistemi, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- Turhan, Salih (1998), Vergi Teorisi ve Politikası, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Nadaroğlu, Halil (1989), Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul.
- Uluatam, Özhan (1991), Kamu Maliyesi, Genişletilmiş 4. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara.
- 4369 sayılı Kanun Gerekçesi Tasarısı ve Komisyon Raporları, (1998). T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, Sayı: B.02.0.KKG/101-1314/335. ([https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk\\_4369\\_sayili\\_kanun\\_1.pdf](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf)). Erişim tarihi: 17 Ekim 2019
- 4444 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Gerekçesi, (1999). T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, Sayı: B.02.0.KKG.0.11/101-1502/3653 (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem21/yilo1/ss135m.htm>) Erişim tarihi: 22 Ekim 2019
- 4775 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, 4306 Sayılı Kanun ve 4481 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, (2002).T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, Sayı: B.02.0.KKG.0.10/101-552/5958 (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yilo1/ss4m.htm>) Erişim tarihi: 19 Kasım 2019