

TÜRKİYE'DE ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİ GELİRLERİYLE İLİŞKİSİNE YÖNELİK AMPİRİK BİR TEST*

Sonay AKAR^a

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2021; 14 (3): 995-1019

ÖZ

Çalışmada ücretlerin vergilendirilmesinde kullanılan mevcut vergi uygulaması sosyal devlet, mali güç ve ayırma ilkeleri dikkate alınarak üretim faktörleri arasındaki vergi yükünün yansıtılması, optimalite, tüm mükellefleri kapsayan uygulamalar, yeni kriterler getirilmesine dayalı öneriler geliştirilmiştir. Çalışmanın amacı ücret kazançları vergilendirilirken etkin ve adil bir vergilendirilme yapılması için dikkate alınması gereken esasları belirlemek ve vergilendirilen ücretlerin vergi gelirleri ile arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bu bağlamda çalışmada 2006-2018 dönemine ait yıllık verilerle ücretlilerin kazançları üzerinden alınan vergiler ve diğer vergilerin vergi gelirleri ile arasındaki ilişkinin belirlenmesinde Spearman Sıra Korelasyonu modeli kullanılmıştır. Ücretlerin vergilendirilmesinde kullanılan sistemler göz önüne alınarak yapılan ampirik çalışmada korelasyon ve kısmi korelasyon sonuçlarına göre toplam vergi gelirleri ile gelir vergisi, ücretliler, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, damga vergisi, harçlar ve banka ve sigorta muameleleri vergisi ile arasında güçlü bir ilişki vardır. Katma değer vergisi ile banka ve sigorta muameleleri vergisinin etkisi nispeten düşük, özel iletişim vergisinin vergi gelirlerine etkisi ise düşük korelasyonludur. Kısmi korelasyon sonucuna göre de ücretlilerden alınan vergilerin toplam vergi gelirlerine etkisi orta düzeyde bir korelasyonla sonuçlanmıştır. Ücretlilerden alınan vergilerle gelir vergisi arasında da orta düzeyde bir korelasyon ortaya çıkmıştır. Oysaki Spearman Sıra Korelasyon sonucuna göre ise aralarındaki ilişkinin pozitif mükemmel düzeyde gerçekleştiği görülmüştür.

Anahtar Sözcükler: Vergi, Ücretlerin Vergilendirilmesi, Spearman Sıra Korelasyon Testi.

JEL Kodları: H20, J30, C1.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Akar, S. (2021). Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinin Vergi Gelirleriyle İlişkisine Yönelik Ampirik Bir Test. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 14 (3), 995-1019.

* Makalenin gönderim tarihi: 25.12.2020; Kabul tarihi: 25.04.2021, iThenticate benzerlik oranı %10

^a Giresun Üniversitesi, İşletme Programı Doktora Öğrencisi, tsoney61@gmail.com

ORCID: [0000-0002-7707-3465](https://orcid.org/0000-0002-7707-3465).

AN EMPIRICAL TEST ON THE LINK OF TAXATION OF WAGE INCOME WITH TAX REVENUES IN TURKEY

ABSTRACT

In this study, by taking the current tax application used in the taxation of wages, the social state, financial power and separation principles into account suggestions based on the reflection of the tax burden between the production factors, optimality, applications covering all taxpayers, and the introduction of new criteria have been developed. The aim of the study is to determine the principles to be taken into account in order to make an effective and fair taxation while taxing wage earnings and to reveal the relationship between taxed wages and tax revenues. In this context, in this study the Spearman Rank Correlation model was used to determine the relationship with tax revenues of other taxes and taxes obtained from wage earners through the annual data for the period 2006-2018. Considering systems used in the taxation of wages in this empirical study conducted, according to the correlation and partial correlation results, there is a strong relationship between total tax revenues and bank and the tax on insurance transactions income tax, wage earners' tax, corporate tax, value added tax, special consumption tax, private communication tax, motor vehicle tax, stamp duty, dues and bank and insurance transactions tax. The effect of value added tax and banking and insurance transactions tax is relatively low while the effect of special communication tax on tax revenues has a low correlation. According to the partial correlation result, on the other hand, the effect of taxes taken from wage earners on total tax revenues resulted in a moderate correlation. There was also a moderate correlation between the taxes obtained from wage earners and income tax. However, according to the Spearman rank correlation result, it has been observed that the relationship between them was at a positive perfect level.

Keywords: Tax, Taxation of Wages, Spearman Rank Correlation Test.

JEL Codes: H20, J30, C1.

EXTENDED SUMMARY

Introduction

Tax is an unrequited and compulsory income source that the state receives from individuals and institutions in order to meet public needs. After the state collects taxes from taxpayers with its legal authority, it has a lot of micro and macro effects on the economy. For this purpose, making regulations again and again on the basis of principles such as social state, financial power and separation principle will ensure the establishment of an effective and fair taxation system by considering the society. From the emergence of taxation to the present, the basic belief is that high taxes have negative effects on risks, savings and the desire to work, and in this context, they cause great changes in economic behavior. Therefore in order to understand the macroeconomic consequences of a tax change, it is necessary to examine the policy changes of economic institutions in any countries.

The aim of this study is to determine the principles to be taken into account for effective and fair taxation while taxing wage earnings and to reveal the relationship between taxed wages and other taxed taxes and tax revenues.

While taxing income or earnings in the world and in Turkey, it must be applied effectively and fairly in accordance with the laws. The fact that there are some deficiencies in the taxation of wage earnings, which is the subject of this study, causes an increase in the financial burdens on the wage earners. When taxation is considered in terms of financial power, the taxes that must be paid increase as the income of taxpayers that facilitates their ability to pay taxes increases. In fact, financial power includes its fair and equitable distribution within the framework of the law. The graduated income tax obtained from labour and capital in Turkey shows that the separation principle is not applied correctly although it is known that labour is a weaker production factor than capital. The tax shift principle is used in the taxation of the gains obtained from these two production factors. Regardless of the amount of income earned by the taxpayers, all wage earners benefit from the minimum living allowance. The shortcoming here is that the minimum living allowance is applied only to wage earners, but not to all taxpayers who get income and are subject to tax. Therefore the minimum living allowance that covers all taxpayers should be included in the current income tax tariff.

In this study, the possible relationship between taxes on wage earners and other taxes and tax revenues which are considered as the important source of income of the state is analysed. The purpose of presenting such a relationship analysis is to identify the missing aspects of the current tax application and to develop solutions for the problems. The inclusion of other taxes which are in tax revenues as the central government revenue into the analysis was deemed appropriate in order to better understand the condition of the tax on wage earners within tax revenues.

Literature Review

It is seen that the studies on the taxation of wage incomes in Turkey are mostly associated with economic growth, tax revenues, income tax, indirect and direct taxes. Literature and empirical studies examining the determinants of tax revenues and the effects of tax revenues on economic performance are common in Turkey. However, the number of studies specifically testing the relationship between taxation of wage income and tax income is very limited.

Glenday (2008) examined the relationship between tax revenues and economic growth in South Africa between 1983 and 2006. Panel data analysis was used as a statistical model in this study. It found that economic growth does not have an effective role in determining tax revenues.

Güler (2017) examined the effect of income tax from wage earners on the total income tax and total tax revenues in Turkey for the period of 2014 and 2015. According to this study, the income tax collected from wage earners

has a stable effect on total income tax. On the other hand, it does not have a stable effect considered as a positive effect on total tax revenues.

Swiston, Mühleisen, and Mathai (2007) tried to identify the determinants of tax revenues in the US Gross Domestic Product. Dynamic panel data analysis was carried out, and the 2004-2006 period data were used in their study. In conclusion, they found that any decreases in capital gains and corporate profits have a reducing effect on tax revenues. It was determined that income tax and corporate tax are the determinants of tax revenues.

Özmen (2016) aimed to find the factors that determine tax revenues in Brics-T₁ countries. In this study, data between 1996 and 2013 were analysed by using panel unit root and panel cointegration test. It was determined that the economic, financial, social and political variables have a significant effect on total tax revenues.

Aamir, Quayyum, Nasir, Hussain, Khan, and Butt's research (2001) covers the periods of 1999-2000 and 2008-2009. Panel data analysis was used in the sample of Pakistan and India. It was determined that Pakistan gets most of its tax revenues from indirect taxes. On the other hand, they found that India obtains them from direct taxes.

Kolçak and Arpa (2017) examined the contribution of tax revenues to growth in developing countries. Their study was prepared based on the 1976-2016 period data. ARDL model was carried out in order to reveal the state of the relationship between the determined variables. As a result of the study, it was determined that there is a relationship between tax revenues and growth. It revealed that the income from each tax type has different effects on growth. Significant relationships were found between both indirect and direct taxes and economic growth. However, the income tax obtained from wages is a direct tax. The study revealed that there is an inverse and significant relationship between direct taxes and growth.

Sağdıç (2019) thinks that tax is not only an income element, but it is also an asset that creates social, financial and economic effects on society. In the study, both the factors that determine tax revenues and the effects of the factors found on tax revenues are examined. As a result, it was found that the per capita income, the share of the industry in the national income, the share of the services sector in the national income and the openness of the country affect tax revenues positively in Turkey. The analysis was carried out based on 26 development regions in the 2004-2011 period.

Our study by considering some principles evaluates taxation in terms of taxes obtained from wage earners and through the application of other taxes. It was noticed that there are shortcomings of empirical studies about the relationship between the taxes on wages and other taxes and tax revenues. Therefore this study was conducted to fill this gap. In this study, it was

revealed that through taxation, there could be positive and negative effects of the behavioural response on tax revenues. The undeclared work, the production due to high and excessive taxes, the reduction in savings and consumptions are the conditions considered as reactions against taxation. In conclusion, in future studies, examining the behavioural aspect of taxation is considered important in terms of its contribution to the field.

Research Method

This study includes the annual data of the period of 2006-2018 in Turkey. The data have been obtained from the table titled “Central Government Revenues 2006-2018 Thousand TL” of the Revenue Administration. In the study, Spearman rank correlation model was used as a method on the grounds that there is a multicollinearity between the variables used in the study. The Spearman Rank Correlation Model is applied when the distribution of the variables is not normal. Even when the values are not known exactly or it is difficult to measure the numerical value, it is possible to express the available data by using numbers according to their characteristics. Spearman Rank Correlation could be used as a measure of the relationship between variables measured at the rank interval or the ratio measurement level. The strength and direction of the relationship can be interpreted. It indicates that if the Spearman Rank Correlation coefficient is +1, the variables are in a fully positive linear relationship with each other, if it is -1, there is a negative linear relationship, and if it is 0, there is a non-linear relationship. Correlation coefficients have been determined as a result of the correlation analysis. At the 5 percent and 1 percent significance level, H0, H1 and H2 hypotheses are rejected or accepted. If the P value is less than 0.05, the hypotheses are rejected. It could be claimed that there is a significant relationship between the variables.

The following hypotheses have been formed in the analysis by using the Spearman Rank Correlation Model:

H1. There is a relationship between tax revenues and wage earners.

H2. There is a relationship between tax revenues and other taxes.

H3. There is a relationship between income tax and wage earners.

Correlation coefficients have been determined as a result of the correlation analysis. The hypotheses H1, H2 and H3 are rejected or accepted at the 1 percent and 5 percent level. If the P value is less than 0.05, the hypotheses are rejected. It could be said that there is a significant relationship between the variables.

Research Findings

According to the correlation coefficients determined in the study, there is a high and positive correlation between tax revenues and income tax, wage

earners, corporate tax, VAT on imports, domestic value added tax, SCT, MVT, customs duty, stamp duty, fees, and BITT: at 1 percent significance level, they are respectively 0.100, 0.100, 0.995, 0.984, 0.100, 0.995, 0.100, 0.995, 0.100, 0.995, 0.984. In other words, there is a significant relationship between the specified variables and tax revenues. The fact that the relationship between VAT on imports and BITT and total tax revenues has a relatively low positive relationship compared to other taxes is due to the low rate of BITT. The excess of income tax, income tax obtained from wage earners, domestic value added tax, MVT and stamp duty is an indication of a high propensity to consume. Furthermore, it has been found that only SCT has a weak and very weak correlation with tax income and other variables as 0.258, 0.258, 0.258, 0.247, 0.269, 0.258, 0.264, 0.100, 0.258, 0.275, 0.258, 0.275, 0.297. In other words, there is no significant relationship between the other variables and SCT. This result stems from the fact that the communication expenditures within the scope of SCT do not have any alternatives among other expenditures. In table 6 below, in partial analysis under control, in terms of corporate tax from independent variables, VAT on import, income tax, domestic value added tax, SCTs, MVT, customs duty, stamp duty, fees, and BITT, there is a positive moderate correlation (0.610) between wage earners and tax revenues. According to the Spearman rank correlation result above, the relationship between them (0.100) is perfect in the positive direction. As a result of the partial correlation between tax revenues and income tax (0.595), a positive moderate relationship has been observed. Here, again, in the Spearman rank correlation analysis, a perfect positive correlation has been realised between tax revenues and income tax (0.100).

In Turkey, when analysed the relationship between taxes and tax revenues, there is a strong correlation between total tax revenues and income tax, wage earners, corporate tax, value added tax, special consumption tax, special communication tax, motor vehicle tax, stamp duty, fees and bank insurance transactions tax according to the correlation and partial correlation analyses of the period of 2006-2018. In this context, the excess of the tax burden on individuals creates an informality in the economy in order to avoid the burden. Therefore, in the context of the cost of the tax burden to the employer, a fair distribution between the actors should be ensured.

The impact of value added tax and bank insurance transactions tax on tax revenues is relatively low while the impact of special communication tax on tax revenues has a low correlation. According to the partial correlation result, there is a moderate correlation in terms of the impact of taxes collected from wage earners on total tax revenues. There is also a moderate correlation between the taxes collected from wage earners and income tax. However, according to the above correlation result, the relationship between them is positive and perfect.

Although the effect of taxes on wage earners on total tax revenues and income tax is moderate, it is a known fact that income taxes on wage earners directly affect the savings, income and consumption of individuals. The fact that the tax on labour income directly targets wages means that a behavioural reaction will also occur. It causes individuals to reduce their consumption, and in this context, this reduces taxes obtained from consumption. This directly affects tax revenues negatively. Therefore we meet that wage earners should be taxed less than the owners of other income elements. The current Income Tax Schedule tries to establish this, but it is not sufficient. It has just been applied to the high income groups. At this point, the importance of using the principle of separation in tax is observed once again.

Conclusion

The main goal of tax systems in the world is to realize taxation in a fair and equal way. However, while taxing income and wages, some deficiencies and misapplications have been made in terms of taxation principles and taxation methods. Those cause an increase in financial burdens on wage earners.

According to the correlation analysis carried out in this study, it is determined that they are the taxes on unstable wages that negatively affect tax revenues the most in Turkey compared to other taxes. This result, which supports the research hypotheses, revealed the excessive tax burden on wage earners. In the partial correlation analysis performed by removing the effect of other taxes on tax revenues, the effect of taxes obtained from wage earners on tax revenues is moderately positive.

According to the result of the analysis, it has been observed that the taxed wages and other taxes have a positive excellent effect on tax incomes. However, this result also reveals the existence of tax burden on workers and employers. In addition, this tax burden demonstrates the presence of negative impacts on macro and micro variables of the economy. Because, the analysis has revealed that the taxation carried out depending on the applications in the Turkish tax system increases the tax revenues. However, the behavioural responses of the individuals to this have been ignored while taxation is being applied. This could be easily observed from the negative effects of the tax burden of the individuals in Turkey.

1. GİRİŞ

Vergi kavramsal tanımının dışında ekonomi üzerinde etkileri olan bir sistemler bütünüdür. Vergi sistemleri hükümetler tarafından gelirin dağılımı, istikrarı sağlama, kamuya açık mal ve hizmetlerin finansmanı ve ekonomik büyümenin teşvik edilmesi gibi çeşitli hedeflere ulaşmak için kullanılmaktadır (Gemmell, 1988:84). Bir ekonomide etkinlik ve gelir dağılımı üzerindeki etkiler verginin mikro tarafını, istikrar ve büyüme üzerindeki etkileri ise verginin makro tarafını göstermektedir.

Vergi ortaya çıkışından bugüne kadarki tarihsel süre içinde bilhassa yüksek vergilerin risk, tasarruf ve çalışma arzusu üzerinde olumsuz etkileri olduğu düşünülmekte ve bu durumun ekonomik davranışlarda büyük değişimlere yol açtığı kabul edilmektedir. Dolayısıyla yapılan bir vergi değişikliğinin makro ekonomik sonuçlarını anlayabilmek için ülkelerdeki ekonomik kurumların politika değişikliklerini incelemek gerekmektedir.

Bir vergi değişikliği vergi yükümlülükleri olanlarda teşvik oluşturduğu durumda, merkez bankaları bu duruma karşı faiz oranlarını yükselterek bu teşviki ortadan kaldırmaktadır. Mali teşvikin Merkez Bankaları tarafından bu şekilde ortadan kaldırılması, finansal piyasaların ve banka sermayelerinin mali teşviki varlıkları dahilinde olumlu ya da olumsuz karşılmasına bağlıdır (Feldstein, 2008:132).

Vergi yüzünden tüketicilerin geliri azalacağı için, özel tüketime ayıracakları gelirleri de azalacaktır. Bu durum mali sömürü ve mali rant terimlerinin doğmasına sebep olmaktadır. Vergilerin ödenmesiyle ortaya çıkan gelir kaybı alınan kamu hizmetinin yarattığı faydadan fazla olduğunda mali sömürü, kamu hizmetinin yarattığı fayda vergilerin ödenmesiyle ortaya çıkan gelir kaybından fazla ise mali rant ortaya çıkmaktadır. Verginin hangi tarafın gelirinde bir azalma meydana getirdiğini anlayabilmek için yansımaya bakılması gerekmektedir.

Üretim faktörlerinden olan emeğin karşılığı ücrettir. Bu yüzden vergilerin emek üzerindeki etkilerini incelerken ilk olarak ücretleri hedef alan vergiler ön plana çıkmaktadır. Dolayısıyla emekteki herhangi bir vergi artışının gelirlerinde de azalışa yol açacağı bilinen bir gerçekliktir. Geliri azalan birey daha fazla çalışmayı tercih edebileceği gibi, vergileri ödeyebilmek için tasarrufları ve tüketimlerini azaltma yolunu da tercih edebilmektedir. Bu davranış şekli verginin gelir etkisi olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir durum işgörenler daha az vergi ödemek amacıyla az çalışmayı çok çalışma yerine ikame edebilirler. Bu aynı zamanda işgücü arzında bir azalmaya yol açabilmektedir. Bu durumda verginin ikame etkisi olarak adlandırılmaktadır. Daha açık bir ifadeyle geliri düşük olan çalışanlar açısından verginin gelir etkisi, geliri yüksek olan çalışanlar için ise verginin ikame etkisi söz konusu olmaktadır (Nemli, 1990:160).

Vergiler, üretici ve tüketicilerin de ekonomideki durumlarını kaynak dağılımı yönünden olumsuz etkilemektedir. Üretici ve tüketici kesim üzerlerindeki fazla vergileri azaltmak için dengeye geldikleri seviyeleri değiştirme yoluna gitmektedirler. Üreticiler ve tüketiciler sahip oldukları kaynakların bileşimlerini farklılaştırabilmektedirler.

Vergilendirme kapsamında bir ekonominin en büyük itici gücü olan yatırımların vergilendirilmesi yatırım kapsamında üretimi de olumsuz bir şekilde etkilemektedir. Verginin bu olumsuz etkisi yüzünden yatırımı, üretimi ve ekonomik büyümeyi kapsayan vergi indirimleri yapılmaktadır. Vergi indirimleri ile hedeflenen amaç, devlete vergi olarak ödenmesi gereken miktarın yatırımları gerçekleştiren tasarrufların oluşmasını sağlamaktır. Vergi indirimleri ile kullanılabilir gelir de artacağından yatırım için mali yönden gerekli ortam sağlanmış olacaktır.

Tasarruf tanım itibariyle gelecekteki tüketimi satın almak için bugünden yapılan harcama olarak ifade edilmektedir. Bu yüzden meydana gelecek mali kayıp gelecekteki tüketimdeki miktarın değişimine bağlıdır (Feldstein, 1978). Vergi dışı faiz oranına göre tasarrufun esnekliği çok düşüktür. Tasarrufun getirisinin vergilendirilmesi çok az olumsuz etki yaratmaktadır (Feldstein, 1978). Bu durumda etkinlik kaybı tasarruf düzeyindeki değişime değil, tüketimin zamanına bağlıdır. Bunun için önemli olan tüketimdir, çünkü bireyin fayda işlevine giren tüketimdir (Feldstein, 2006).

Çalışmanın amacı ücret kazançları vergilendirilirken etkin ve adil bir vergilendirilme yapılması için dikkate alınması gereken esasları belirlemek, ücretliler üzerinden alınan vergiler ve diğer vergilerin vergi gelirleri ile arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Çalışmada kullanılan değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı olduğu gerekçesiyle yöntem olarak Spearman sıra korelasyonu modeli kullanılmıştır.

Çalışmada gerçekleştirilen korelasyon ve kısmi korelasyon sonuçlarına göre analize tabi tutulan gelir vergisi, ücretliler, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, damga vergisi, harçlar ve banka sigorta muameleleri vergisi ile toplam vergi gelirleri ile arasında güçlü bir korelasyon ortaya çıkmıştır.

Katma değer vergisi ve banka sigorta muameleleri vergisinin etkisi nispeten düşük, özel iletişim vergisinin vergi gelirlerine etkisi ise düşük korelasyonludur. Kısmi korelasyon sonucuna göre de ücretlilerden alınan gelir vergisinin toplam vergi gelirlerine etkisi ise orta düzeyde bir korelasyonla sonuçlanmıştır. Ücretlilerden alınan vergilerle gelir vergisi arasında da orta düzeyde bir korelasyon ortaya çıkmıştır.

2. LİTERATÜR ÇALIŞMASI

Yapılan literatür çalışmaları incelendiğinde, Türkiye’de ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili yapılan çalışmaların daha çok ekonomik büyüme, vergi gelirleri, gelir vergisi, dolaylı ve dolaysız vergiler ile birlikte denkleme dahil olduğu görülmektedir. Türkiye’de vergi gelirlerinin belirleyicileri ve vergi gelirlerinin ekonomik performans üzerindeki etkilerini inceleyen literatür ve ampirik çalışmaların yaygın olmasına rağmen, ücret gelirlerinin vergilendirilmesinin vergi gelirleri ile ilişkisini spesifik olarak test eden araştırma sayısı oldukça kısıtlıdır.

Aamir, Quayyum, Nasir, Hussain, Khan ve Butt (2001), yaptıkları bu araştırma 1999-2000’den 2008-2009’u kapsayan dönemi içine alarak Pakistan ve Hindistan örneğinde kullanılan Panel veri analizi ile birlikte Pakistan’ın vergi gelirlerinin büyük bir kısmını dolaylı vergilerden Hindistan’ın ise dolaysız vergilerden sağladığı bulgusuna erişmişlerdir.

Glenday (2008), Güney Afrika’da 1983-2006 yılları arasında vergi gelirleri ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi incelemiştir. İstatistiksel model olarak Panel veri analizi kullanılan çalışmada ekonomik büyümenin vergi gelirlerini belirlemede etkin bir rolü olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Güler (2017), çalışmasında Türkiye’de ücretliler üzerinden alınan gelir vergisinin toplam gelir vergisine ve toplam vergi gelirlerine etkisini 2014 ve 2015 dönemi için incelemiştir. Ücretlilerden alınan gelir vergisinin toplam gelir vergisi üzerinde istikrarlı bir etki göstermekte, toplam vergi gelirleri üzerinde ise olumlu sayılabilecek bir istikrar etkisi göstermemektedir.

Kolçak ve Arpa (2017), vergi gelirlerinin büyüme üzerine olan katkısını geliştirmekte olan ülkeler açısından incelemiştir. Yaptıkları çalışma 1976-2016 dönemi verileri baz alınarak hazırlanmış, belirlenen değişkenler arasındaki ilişkinin durumunun ortaya çıkarılabilmesi için ARDL modeli çalıştırılmıştır. Çalışmanın sonucunda vergi gelirleri ve büyüme arasında bir ilişki bulunduğu, her bir vergi türünden elde edilen gelirin büyüme üzerinde farklı etkileri olduğu ortaya çıkmıştır. Hem dolaylı vergilerin hem de dolaysız vergilerin ekonomik büyüme ile aralarında anlamlı ilişkiler saptanmıştır. Ancak ücretler üzerinden elde edilen gelir vergisi dolaysız bir vergidir. Çalışmada dolaysız vergilerle büyüme arasında zıt yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır.

Özmen (2016), çalışmasında Bric-T₁ ülkelerinde vergi gelirlerini belirleyen faktörleri bulmayı hedeflemiştir. Araştırmada 1996-2013 dönemi arasındaki veriler panel birim kök ve panel eş bütünleşme testi kullanılarak yapılan analiz sonucuna göre model oluşturularak belirlenen ekonomik, mali, sosyal ve siyasal değişkenlerin toplam vergi gelirleri üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir.

Sağdıç (2019), vergiyi sadece bir gelir unsuru olarak değil aynı zamanda topluma sosyal, mali iktisadi etkiler yaratan bir varlık olarak kabul etmektedir. Çalışmada hem vergi gelirlerinin belirleyen faktörleri bulmak hem de bulunan faktörlerin vergi gelirleri üzerindeki etkisi incelenmiştir. Çalışma sonucunda Türkiye’de kişi başına düşen gelir, sanayinin milli gelir içindeki payı, hizmetler sektörünün milli gelir içindeki payı, dışa açıklık durumu vergi gelirlerini pozitif yönde etkilediği ortaya çıkmıştır. Yapılan analiz 1990-2001 iller özelinde, 2004-2011 döneminin 26 kalkınma bölgesi baz alınarak incelenmiştir.

Swiston, Mühleisen ve Mathai (2007), çalışmalarında ABD’de Gayri Safi Yurt İçi Hasıla’daki vergi gelirlerinin belirleyicilerini tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışmada kullanılan 2004-2006 dönemi verileri ile gerçekleştirilen dinamik panel veri analizi sonucuna göre sermaye kazançları ve şirket karlarındaki her bir düşüşün vergi gelirlerini azaltıcı yönde bir etki yaptığını tespit etmişlerdir. Vergi gelirlerinin belirleyicileri olarak gelir vergisi ve kurumlar vergisi olduğu kabul edilmiştir.

3. KAVRAMSAL ÇERÇEVE: ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Dünya’da geçerli olan vergi sistemlerinde anayasaya uygunluk çerçevesinde temel hedef vergilendirmeyi adaletli ve eşit bir şekilde gerçekleştirmektir. Fakat, gelir vergilendirilirken bilhassa ücret gelirleri vergilendirilirken hem vergilendirme ilkeleri açısından hem de vergilendirme yöntemi açısından bazı eksikliklerin ve yanlış uygulamaların olması ücretliler üzerinde mali yüklerin artmasına sebep olmaktadır.

3.1. Sosyal Devlet İlkesi Açısından Mali Güce Göre Vergilendirme

Vergilemede adil, genel ve eşit olma sosyal devlet olma özelliğinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla devlet ekonomik ve sosyal hayata ilişkin kararlar alırken sosyal ve hukuk devleti özelliğine göre davranmaktadır. Anayasa Mahkemesi, Türkiye Cumhuriyeti’ni “eşit ve istikrarlı vergi uygulamaları gerçekleştiren sosyal hukuk devleti” olarak tanımlamıştır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında yer alan sosyal hukuk devleti, günümüzde çağdaş devletle aynı anlama gelmektedir. Fakat sosyal hukuk devletini uygulamanın kolay olmadığı apaçık ortadadır. Bunun sebebi de sosyal devletin gereklerinden olan yeterli kaynak dağılımının eşit şekilde paylaşımının sağlanmasının zorluğundan kaynaklanmaktadır (Anayasa Mahkemesi Kararı Esas: 1992/29 Karar: 1993/23 Karar Günü: 24.6.1993).

Vergilendirme mali güç açısından ele alındığında; vergi mükelleflerinin vergiyi ödeme gücünü kolaylaştıran gelirleri arttıkça ödenmesi zorunlu olan vergiler de artmaktadır. Esas itibarıyla mali güç ilkesi kanunlar çerçevesinde adil ve eşit şekilde dağıtım demektir (Şenyüz, 2014:87).

Ücret kazançlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanunu uygulanmaktadır. Gelirin vergilendirilmesinin kanuna tabi olması vergiyi doğuran olayın yani gelirin kazanılmasıyla ortaya çıkmaktadır. Ücret gelirleri vergilendirilirken tabi olduğu gelir vergisi kanununda “gerçek usul” ve “diğer ücretler” biçiminde ikiye ayrılmıştır. Ek olarak bu vergilendirme biçiminden başka vergilendirme yöntemleri de gelir vergisi kanununda tanımlanmıştır. Bir ücret gerçek usulde vergilendirilirken kaynaktan kesinti (stopaj) ve yıllık beyanname olarak yapılabilmektedir (Bay & İnneci, 2017:202). Gelir vergisi dolaysız bir vergidir. Bu yüzden mali güç ilkesinin uygulanabilmesinde gerçek ücretin tespitinin yapılmasında geniş bir araştırma yapılması gerekmektedir.

Gerçek usulde ücretlerin vergilendirilmesinde kullanılan kaynaktan kesinti (stopaj) yöntemi, ücret sayılan ödemelerden tek işveren ya da devlet tarafından gerekli indirimler düşüldükten sonra tahakkuk eden verginin tahsil edilmesidir. Özel kesimde işverenler ücret geliri üzerindeki vergileri muhtasar beyanname ile devlete ödemektedirler.

Gelir Vergisi Kanunu'nun Vergi Tevkifatı başlığı altındaki kanun maddelerine göre vergi kesintisi zorunludur. Gelir vergisi tarifesi 103. Maddede ifade edilirken, 104. Maddede hesaplanma şeklinden söz edilmektedir. Gelir vergisi tarifesi hesaplanması gelirin vergiye tabi olan kısmından yine gelir vergisi kanununda belirtilen indirimler düşüldükten sonra 103. maddede yer alan tarife uygulanarak yapılmaktadır. Gelirin vergilendirilmesinde 2021 takvim yılında geçerli olmak üzere belli tutarlar hesaplanmıştır. Vergiye tabi gelirler; 24.000 TL'ye kadar ki olan kısım için yüzde 15, 53.000 TL'lik kısmın 24.000 TL'si 3.600 TL, fazlası yüzde 20, 130.000 TL'nin 53.000 TL'lik kısmı 9.400 TL(ücret gelirlerinde 190.000 TL'nin 53.000 TL'si için 9.400 TL), fazlası yüzde 27, 650.000 TL'nin 130.000 TL'si için 30.190 TL(ücret gelirlerinde 650.000 TL'nin 190.000 TL'si için 46.390 TL), fazlası % 35, 650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 212.190 TL (ücret gelirlerinde 650.000 TL'den fazlasının 650.000 TL'si için 207.390TL), fazlası % 40 oranında vergilendirilmektedir (<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, 2021)

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanan ikinci yöntem yıllık beyanname verilmesi usulüdür. Gelir vergisi tarifesine göre 2021 yılı kapsamında ücret alan hizmet erbabları birinci işverenden başka diğer işverenlerden aldıkları ücretlerin tamamı 53.000 TL'den fazla olduğu durumda tüm işverenlerden alınan ücretler için artan oranlı tarifeye göre yıllık beyanname vermelidirler. Ayrıca Gelir Vergisi Kanununun alt bendinde yapılan bir değişiklikle tek işverenden elde edilen ücretlerde 2021 takvim yılı için 650.000 TL'yi aşması halinde gelirin beyan edilmesi yönünde düzenleme yapılmıştır.

3.2. Ayırma İlkesi Açısından Emek ve Sermayenin Vergilendirilmesi

Bireylerin mali ve ekonomik güçleri aynı olmadığı göz önünde bulundurularak vergi yükünün de mali güçlerine göre dağıtılması gerekmektedir (Saraçoğlu, 2001:61).

Vergilendirmede ayırma ilkesi; yükümlülerin vergi borçlarının hesaplanmasında, sadece şahsi durumlarına göre değil elde ettikleri gelirin kaynağına ve niteliğine göre de farklı davranmayı ifade etmektedir. Bu bakımdan en belirgin bir şekilde emek gelirleri ile sermaye gelirlerini karşılaştırmak mümkündür. Emek geliri bedeni ve fikri çalışma karşılığında elde edilir. İşsizlik, hastalık ve ölüm durumlarında gelir azalır ya da hiç elde edilemeyebilir. Sermaye gelirleri ise, bireyin fizyolojik durumuna bağlı olmayan sürekli gelirdir. Bu yüzden sermaye gelirleri emek gelirlerine göre daha güvenli ve güçlüdür (Pehlivan, 2003:170).

Türkiye’de emek ve sermayeden elde edilen gelirlerin artan oranlı vergiye tabi tutulması, emeğin sermaye karşısında daha güçsüz bir üretim faktörü olduğu bilinmesine rağmen ayırma ilkesinin doğru uygulanmadığını göstermektedir. Bu iki üretim faktöründen elde edilen kazançların vergilendirilmesinde verginin yansıtılması ilkesinden faydalanılmaktadır. Emeğin sermayeye oranla daha az vergilendirilmesi gerekmektedir. Örneğin, iki kişiden birinin yıllık ücret geliri 20.000 TL, diğersinin sermaye geliri 20.000 TL olsun. Sadece artan oranlı vergi tarifesi bakımından ikisinden de aynı miktarda vergi alınacaktır. Ancak artan oranlı tarifede ayırma ilkesi bağlamında gelirin kaynağı dikkate alındığı emek gelirlerine çeşitli indirim ve istisnalarla emek üzerindeki vergi yükü sermaye gelirlerindeki vergi yüküne göre azaltılması mümkündür. Ancak bu durumdan mevcut gelir vergisi tarifesinde sadece üst gelir grupları daha fazla fayda görmektedir.

Tablo 1: Ayırma İlkesinin Emek ve Sermaye Açısından Karşılaştırmalı Analizi

Emek	Sermaye
Gelirini emek karşılığında kazananlar sermayeye kıyasla riskli ve güç durumlarla karşı karşıya gelmektedirler.	Sermaye geliri de emek kadar risk alınarak kazanılır.
Emek üzerinden kazanç sağlayanların tatmin düzeyleri yüksektir.	Sermayenin kazanç sağlama gücü emeğe kıyasla fazladır. Kazancın elde edilmesinde çeşitli kanallar oluşturulabilir.
Emek üzerinden gelir elde edenlerin vergiyi kaçınmaları ve vergiden kaçınmaları sermaye gelirleri üzerindeki vergileri kaçınmaya kıyasla oldukça düşüktür.	Sermaye üzerinden gelirin kazanılmasında çeşitli projeler ve sermayeyi koruyucu politikalarla daha kuvvetli hale gelir.
Emek geliri güçsüz ve geçicidir.	Sermaye, emeğin vergi karşısındaki güçsüz ve savunmasızlığına karşın daha güçlüdür.

Kaynak: Akdoğan 2013:25

3.3. Vergilendirilen Ücret Kazançlarında Asgari Geçim İndirimi (En Az Geçim İndirimi)

Asgari geçim indirimi, sosyal devlet ilkesi gereklerinden olan vergide adaleti sağlamaya yönelik önemli bir vergileme tekniğidir. Türkiye’de uygulandığı süre boyunca ücret geliri elde edenlerin, ancak geliri sadece kendi yaşamlarını sürdürebilecek kadar olanların belirli ölçüde vergi dışı kalmasını sağlamıştır. Asgari geçim indirimi ülkenin ekonomik ve mali yapısı elverdiği ölçüde giderek amacına uygun ölçüde tutarlara çekilerek, vergi yükü altında kalan düşük gelirli kişiler açısından önemli sayılmaktadır (Ulusoy,1995:7).

Asgari geçim indirimi; vergilendirmenin mali güç ilkesi gereğince yapılmasını ve buna göre uygulanmasını kabul eden bir yöntemdir. Ayrıca vergide adaleti sağlamaya yönelik indirim, istisna ve muafiyetler de kullanılmaktadır (Gök & Yalçın, 2015:225).

Türkiye’de en az geçim indiriminin uygulanmaya başladığı yıl 1950 yılına dayanmaktadır. 1981 yılından sonra kararlaştırılan vergi indirimleri düşük olarak belirlenmiş ve sonrasında bu uygulama kaldırılmıştır. 2005 yılındaki ücretlerde vergi indirimi yerine emek geliri elde edenlerin yararlanabildiği asgari geçim indirimi uygulaması 2008 yılında tekrar uygulamaya konulmuştur.

Tablo 2: Türkiye’de Asgari Geçim İndiriminin Tarihsel Sürecindeki Değişim

Ad	Yıl	Kanun	Uygulama Şekli
Asgari Geçim İndirimi	1950	5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Matrahtan İndirim
Asgari Geçim İndirimi	1967	980 sayılı	Vergiden İndirim
Genel İndirim	1981	-	Matrahtan İndirim
Özel İndirim	1986	3239 sayılı	-
Ücretlerde Vergi İndirimi	2005	4842 sayılı	Vergiden İndirim
Asgari Geçim İndirimi	2008	5615 sayılı	Vergiden İndirim

Kaynak: Kaplan 2012:381

Vergi Kanunu’na göre Türkiye’de asgari ücretliler üzerindeki vergi yükü tablo 3’de gösterilmektedir. Asgari ücretlinin ücret geliri birçok vergilendirmeden sonra, net gelir üzerinden de kişinin günlük yaptığı harcamalara bağlı olarak tekrar vergilendirilmektedir. Bu yüzden birey çifte vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Diğer taraftan verginin bireyin gelirini azaltıcı etkisini ortadan kaldırmak amaçlı yapılan asgari ücret artışları işveren tarafından bakıldığında maliyetlere yol açmaktadır. Bu maliyetler sebebiyle ekonomi üzerinde kötü etkileri olan kayıtdışı ekonomi ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden ücret geliri elde edenler, işverenin üzerindeki vergi yükleri ve maliyetler sebebiyle yükten kaçınma adına büyük ölçüde kayıtdışına kaymaktadır.

Tablo 3: Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Kesintisi ve İşverene Maliyeti

01.01.2018-31.12.2018 (16 Yaşını Doldurmamış İşçiler İçinde Aynı)	
1.Brüt Asgari Ücret	2.029,50-TL
2.SSK Primi yüzde 14	284,13-TL
3.İşsizlik Sigortası Fonu yüzde 1	20,30-TL
4.Gelir Vergisi yüzde 15	106,55-TL
5.Asgari Geçim İndirimi*	152,21-TL
6.Damga Vergisi yüzde 07.59	15,40-TL
7.Kesintiler Toplamı	426,38-TL
8.Net Asgari Ücret	1.603,12-TL
9.SSK Primi İşveren Payı yüzde 20,5	415.955-TL
10.İşsizlik Sigortası Fonu İşveren Payı yüzde 2	40.581-TL
11.İşverene Toplam Maliyet(1+9+10)	2.486,036-TL

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr>, 2018

(*) En az geçim indirim miktarı; Gelir Vergisi Kanunu’nda çalışanın bekar ve çocuksuz olduğu kabul edilerek belirlenmiştir.

Vergi yükü ve maliyetinin yarattığı sonuç itibariyle kayıt dışı istihdam açısından değerlendirildiğinde Tablo 2'deki veriler ışığında asgari ücretli kayıt dışı çalışandan SGK'nın kaybettiği prim 760,966 TL'dir. Dolayısıyla kayıt dışı istihdam yüzünden bir çalışandan kaybedilen yıllık sigorta prim kaybı 9.203,592 TL'dir. Yine kayıt dışılık sebebiyle elde edilemeyen vergi gelirleri ise gelir vergisi ve damga vergisinden oluşmaktadır. Tablo 3'e göre bekar ve çocuksuz ücretli çalışan için işverenin devlete ödemekle yükümlü olduğu vergi miktarı 121.95 TL'dir. Devletin bir çalışandan yıllık vergi kaybı 1.463,400 TL olacaktır (Kutbay, 2018: 177). Asgari geçim indirimi, çalışanın kayıt dışı ya da kayıtlı da olsa devletin mali bir kaybı olarak değerlendirildiği için önce vergi gelirleri ile toplanıp, sonra da çıkarılması gerekmektedir.

Bir ekonomide kayıt dışılığın boyutu vergiler üzerinden bulunmaya çalışılmaktadır. Mükelleflerin elde ettikleri gelirlerini düşük beyan edip etmediklerini anlamak için yapılan vergi incelemelerinde eksiklik bulunursa matrahlar arasındaki farklar bulunur. Bu farklar göz önünde bulundurularak kayıt dışı ekonominin durumu tespit edilmektedir (Sarılı, 2002:36).

Gerçek kişilerin kazançları gerçek usulde vergilendirilirken asgari ücret uygulamasından faydalanmaktadır. Engelli olanlar aldıkları engelli indirimi yüzünden aylık ücret matrahı kalmaması sebebiyle stopajı yapılmayan ücretli engellinin, fazla mesai durumunda stopajı yapılması durumunda ise fazla mesai kazancından kesilen stopaj miktarını aşmayacak şekilde en az geçim indiriminden faydalanması imkanı hale gelmektedir (Türkey, 2017:142).

Türkiye'de 2008 yılından beri geçerli olan En Az Geçim İndirimi vergiden indirim biçiminde uygulanmaktadır. En az geçim indirimi; sanayide yaşı 16'dan büyük işgörenler için asgarî ücretin yıllık brüt tutarının (Türkey, 2017:151);

- Vergi ödemekle yükümlü kişi için yüzde 50'si,
- Mükellefin, geliri ve işi olmayan eşi için yüzde 10'u,
- Mükellefin çocukları için tek tek; ilk iki çocuk için yüzde 7,5,
- Üçüncü çocuk için yüzde 10,
- Başka çocuklar için yüzde 5'i,

mükellefin durumu göz önünde bulundurularak oluşturulan indirim oranları uygulanmaktadır. Bu oranlar uygulandıktan sonra belirlenen tutarın yüzde 15'le çarpılarak bulunan tutarın 12'ye bölünmesiyle aylara denk gelen miktar bulunur. Daha sonra bulunan bu tutar mükellefin ödemesi gereken gelir vergisinden düşülür. Hesaplama spesifik biçime dönüştürüldüğünde; En Az Geçim İndiriminin Yıllık Miktarı= (Asgari Ücretin Yıllık Brüt Miktarı x En Az Geçim İndirim Oranı) x yüzde 15 olarak bulunur (GİB, 2018:34).

(*) Günlük Asgari ücret Asgari Ücret Tespit Komisyonu Tespit Komisyonu tarafından 01.01.2018-31.12.2018 tarihleri için 67,635 Türk Lirası olarak belirlenmiştir. Böylelikle, aynı tarihler için asgari ücretin aylık brüt tutarı $(67,635 \times 30 = 2.029,50)$ TL olmuştur (Türkay, 2017:144).

Asgari Geçim İndiriminin ne kadar olacağına hesaplanmasında 2018 yılı için asgari ücretin aylık brüt tutarının 12'yle çarpımı sonucu bulunan asgari ücretin yıllık brüt miktarı $(2.029,50 \times 12) = 24.354$ TL üzerinden değerlendirilmeye alınacaktır. Sonuç olarak Asgari Geçim İndiriminin yıllık tutarı iki kritere bağlı olarak belirlenecektir. Birincisi Asgari Geçim İndirimi ödenmesi gereken yıllık vergi miktarını geçmeyecek, ikincisi aynı yıl asgari ücrette ortaya çıkacak farklılıklar indirimde değerlendirilmeye tabi olmayacaktır (GİB, 2018:35).

2018 yılında vergi kesintisine uğrayan ücretlilerin faydalanabileceği En Az Geçim İndirim miktarları medeni durum özelinde oran, matrah ve aylık tutar şeklinde Tablo 4'te gösterilmektedir.

Tablo 4: 2018 Asgari Geçim İndirimi Hesaplanması

ÜCRETİNİN MEDENİ DURUMU	ORAN (Yüzde)	MATRAH (Yıllık Brüt Asgari Ücret X AGİ Oranı)	İNDİRİM TUTARI [Matrah X Yüzde 15]	AYLIK TUTAR [İndirim Tutarı / 12]
Bekâr	50.00	12.177,00	1.826,55	152,21
Evli eşi çalışmayan	60.00	14.612,40	2.191,86	182,66
Evli eşi çalışmayan bir çocuklu	67.50	16.438,95	2.465,84	205,49
Evli eşi çalışmayan iki çocuklu	75.00	18.265,50	2.739,83	228,32
Evli eşi çalışmayan üç çocuklu*	85.00	20.700,90	3.105,14	258,76
Evli eşi çalışan	50.00	12.177,00	1.826,55	152,21
Evli eşi çalışan bir çocuklu	57.50	14.003,55	2.100,53	175,04
Evli eşi çalışan iki çocuklu	65.00	15.830,10	2.374,52	197,88
Evli eşi çalışan üç çocuklu	75.00	18.265,50	2.739,83	228,32
Evli eşi çalışan dört çocuklu	80.00	19.483,20	2.922,48	243,54
Evli eşi çalışan beş çocuklu	85.00	20.700,90	3.105,14	258,76

Kaynak: GİB, 2018:78

(*) Ücretlinin 2018'de ödemesi gereken vergi miktarı 258,76 TL, buna göre 2018 yılında En Az Geçim İndirimi aylık 258,76 TL'yi geçemeyecektir.

En Az Geçim İndirimi uygulamasında Tablo 4'e göre, indirim tutarından evli, eşi çalışan, eşi çalışmayan ve çok çocukluların bekara göre daha fazla yararlandığı görülmektedir. Bekar bir ücretlinin aylık gelir vergisinden 152,21 TL indirim yapılırken, evli, eşi bir işte çalışan 3 çocuğu olan ve eşi herhangi bir işte çalışmayan, 5 çocuğu olan ücretliden 258,76 TL indirim yapılmaktadır.

Vergi sisteminde ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde asgari geçim haddinden geriye kalan miktar üzerinden vergiye tabi tutulur. Geriye kalan kısım vergi matrahı olarak kabul edilmektedir. Asgari geçim indirim asgari geçim haddinden sonra kalan gelire eklenir (Bozdoğan vd., 2012:132). Bu durum sosyal devletin vergide adaleti sağlama kuralıdır ve asgari geçim indirimi bu açıdan önemli bir uygulamadır. Ancak burada dikkat çekilmesi gereken konu asgari geçim indirimi tutarı belirlenirken sivil toplum kuruluşlarının ve sendikaların ortaya koyduğu açlık ve yoksulluk sınırları dikkate alınarak optimal bir tutarın belirlenmesi gerektiğidir.

Mükelleflerin elde ettiği gelirin miktarı ne olursa olsun bütün ücretliler asgari geçim indiriminden faydalanmaktadır. Buradaki eksiklik asgari geçim indirimi uygulamasının yalnızca ücretliler için değil, gelir sağlayan ve vergiye tabi tutulan bütün mükellefler için geçerli olmayı sağlamaya yönelik olmalıdır. Bu yüzden mevcut gelir vergisi tarifesinde tüm mükellefleri kapsayan bir asgari geçim indirimi uygulamasına yer verilmelidir.

Asgari geçim indirimi kapsam itibariyle vergiye tabi tüm yükümlüler için geçerlidir. Burada ücretlinin vergilendirilmesinde yüksek ve düşük gelir grubu ayrımı yapılarak asgari geçim indirimi belli oranlara göre arttırıp azaltılabilir. (Kaplan, 2012:384). Böylece asgari geçim indirim tutarı belirlenirken medeni hal ve çocuk sayısı kriterlerine yeni bir kriter olarak "gelir"de eklenmiş olur.

Gelir vergisi üzerinde yapılan indirimler amaç olarak vergide adalet ve eşitliği sağlamaya yönelik yapılırsa da, bu indirimler aynı zamanda işgörenlerin ödeme güçlerini de kolaylaştırmaktadır. Ancak gerek brüt ücret üzerinden yapılan indirimler, gerekse stopaj yapılan ücretten yapılan indirimler kısıtlı olduğundan gelir vergisi matrahı çalışanların esas olan ödeme gücünü göstermemektedir (Şen & Demirli, 2018:153). Örneğin Türkiye'de sosyal yardımların ücretlerdeki düşük paya sahip olması, bu yardımların istisnalar dışında kalan kısımların vergi ve prim kesintisine tabi olması gibi uygulamalar asgari geçim indiriminin yetersiz olmasına sebep olmaktadır.

Türkiye'de asgari geçim indirimi düşük miktarda olması gelir vergisinin tahsilatının da azalmasının önüne geçmektedir. Asgari geçim indiriminin gelir vergisinden yüksek olduğu durumlarda mükellefe geri ödeme yapılmamakta yararlanılamayan kısmın sonraki aylara devredilmesi de kabul edilmemektedir (Şen & Demirli, 2018:154).

Türkiye’de geçerli olan vergi sisteminde elde edilen gelirle ilişkili olan giderlerin değerlendirilmesi yasaklanmıştır. Ancak bu durumun asgari geçim indiriminin kişilerin yalnızca eğitim ve sağlık harcamalarıyla ilişkili olan tarafını belli bir miktara kadar değerlendirmesi vergi sisteminin subjektif safılık ilkesi açısından eksikliğin olduğunu göstermektedir (Biyar & Yılmaz, 2012:196).

4. AMAÇ, YÖNTEM VE VERİ

Çalışmada ücretliler üzerindeki vergiler ve diğer vergilerin devletin önemli bir gelir kaynağı olarak kabul edilen vergi gelirleri ile arasındaki olası ilişki analiz edilmiştir. Bu ilişki analizinin ortaya konulmasındaki amaç mevcut vergi uygulamasının eksik kaldığı yönlerinin tespit edilmesi ve buna yönelik çözüm önerilerinin geliştirilmesidir. Bir merkezi yönetim geliri olan vergi gelirlerinin içinde yer alan diğer vergilerin analize katılması ücretliler üzerindeki verginin vergi gelirleri içindeki durumunun daha iyi anlaşılması açısından uygun görülmüştür. Yapılan analizde SPSS 16. 0 paket programı kullanılmıştır. Çalışmada kullanılan değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı olduğu gerekçesiyle Spearman Sıra Korelasyonu Modeli kullanılmıştır. Çalışma Türkiye’de 2006-2018 dönemine ait yıllık verileri kapsamaktadır. Bu veriler Gelir İdaresi Başkanlığının “Merkezi Yönetim Gelirleri 2006-2018 Bin TL başlıklı tablodan elde edilmiştir.

Tablo 5: Değişkenlerin Açıklanması (Bin TL)

Değişkenler	Açıklama
VRGLR	Vergi Gelirleri
GLRVRGS	Gelir Vergisi
ÜCRTLLR*	Ücretliler
KRMLARVRGİSİ	Kurumlar Vergisi
İTHLDEALNNKDV	İthalde Alınan Katma Değer Vergisi
DHLDEALNNKDV	Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
ÖİV	Özel İletişim Vergisi
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
GMRKV	Gümrük Vergisi
DAMGAV	Damga Vergisi
HARÇ	Harçlar
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

* Ücretliler: Ücretliler üzerinden elde edilen gelir vergisi belirtilen dönem içinde oluşmuş Gelir vergisi Tevkifatı ve Beyana dayanan gelir vergisi toplamından oluşmaktadır.

4.1. Spearman Sıra Korelasyonu Modeli

Spearman Sıra Korelasyon Modeli değişkenlerin dağılımı normal olmadığında uygulanmaktadır. Değerlerin tam olarak bilinmediği veya sayı değerinin ölçülmesinin zor olduğunda da eldeki verileri niteliklerine göre rakamlar kullanılarak ifade etmek mümkündür. Sıralama aralık ya da oran ölçme düzeyinde ölçülmüş değişkenler arasında ilişkinin bir ölçüsü olarak Spearman Sıra Korelasyonu kullanılabilir. İlişkinin gücü ve yönü yorumlanabilmektedir. Spearman Sıra Korelasyonu katsayısı +1 olması halinde değişkenlerin birbiri ile tam pozitif yönlü bir doğrusal ilişki içinde olduğunu, -1 ise negatif yönlü bir doğrusal ilişkinin olduğunu, 0 olması halinde ise doğrusal olmayan bir ilişkinin olduğunu göstermektedir.

İki değişken arasında Spearman Sıra Korelasyon Katsayısı aşağıdaki şekilde yorumlanmaktadır (Kalaycı, 2017:116):

R	İLİŞKİ
0,00-0,25	Çok Zayıf
0,26-0,49	Zayıf
0,50-0,69	Orta
0,70-0,89	Yüksek
0,90-1,00	Çok Yüksek

5. ANALİZ VE BULGULAR

Spearman Sıra Korelasyon Modeli kullanılarak yapılan analizde, hipotez kuracak olursak;

H₁= Vergi gelirleri ile ücretliler arasında ilişki vardır.

H₂= Vergi gelirleri ile diğer vergiler arasında ilişki vardır.

H₃=Gelir vergisi ile ücretliler arasında ilişki vardır.

Yapılan korelasyon analizi sonucunda korelasyon katsayıları belirlenmiştir. yüzde 5 ve yüzde 1 (** olanlar) önem seviyesinde H₁, H₂ ve H₃ hipotezleri red veya kabul edilmektedir. P değeri 0,05'ten küçük ise hipotezler reddedilir. Değişkenler arası anlamlı bir ilişki vardır denilebilir. Bu duruma göre vergi gelirleri ile gelir vergisi, ücretliler, kurumlar vergisi, ithalde alınan KDV, dahilde alınan KDV, ÖTV, MTV, gümrük vergisi, damga vergisi, harç, BSMV arasında yüzde 1 önem seviyesinde sırasıyla; 0,100, 0.100, 0.995, 0.984, 0.100, 0.995, 0.100, 0.995, 0.100, 0.995, 0.984 yüksek ve pozitif bir korelasyon gerçekleşmiştir. Yani belirtilen değişkenlerle vergi gelirleri ile aralarında anlamlı bir ilişki vardır. İthalde alınan KDV ve BSMV'nin toplam vergi gelirleri ile arasındaki ilişkinin diğer vergilere göre

nispeten düşük pozitif bir ilişki içinde olması BSMV'nin düşük orana sahip olmasından, dahilde alınan KDV'den elde edilen vergi gelirlerinin yüksek olmasına karşın vergi gelirleri ile ilişkisi diğerlerine göre düşük korelasyonludur.

Gelir vergisi, ücretliler üzerinden elde edilen gelir vergisi, dahilde alınan KDV, MTV, damga vergisi tüketim eğiliminin yüksek olmasından kaynaklanmaktadır. Bunun dışında sadece ÖİV'nin vergi gelirleri ve diğer değişkenler ile arasında 0,258, 0,258, 0,258, 0,247, 0,269, 0,258, 0,264, .100, .258, .275, .258, .275, .297 zayıf ve çok zayıf bir korelasyon saptanmıştır. Yani diğer diğer değişkenlerle ÖİV arasında anlamlı bir ilişki yoktur. Bu sonuç ÖİV kapsamında iletişim harcamalarının diğer harcamalar arasında alternatifi bulunmamasından kaynaklanmaktadır.

Aşağıda yer alan tablo 6'da bağımsız değişkenlerden kurumlar vergisi, ithalde alınan KDV, gelir vergisi, dahilde alınan KDV, ÖTV, ÖİV, MTV, gümrük vergisi, damga vergisi, harç ve BSMV kontrol altına alındığında yapılan kısmi analizde ücretliler ve vergi gelirleri arasında pozitif orta düzeyde bir korelasyon (0,610) gerçekleşmiştir. Yukarıdaki Spearman Sıra Korelasyon sonucuna göre ise aralarındaki ilişki (0,100) pozitif yönlü mükemmel olarak gerçekleşmiştir. Vergi gelirleri ile gelir vergisi arasında çıkan kısmi korelasyon sonucunda da (0,595) pozitif orta düzeyde bir ilişki gözlemlenmiştir. Burda da yine Spearman Sıra Korelasyon analizinde vergi gelirleri ile gelir vergisi arasında (0,100) pozitif yönlü mükemmel bir korelasyon gerçekleşmiştir.

Tablo 6: Korelasyon

Kontrol Edilen Değişkenler			Vrglr	Ücrtllr	Glrgrs
KRMLARVRGS & İTHLDEALINANKDV & DHLDEALNNKDV & ÖTV & ÖİV & MTV & GMRKV & DAMGAV & HARÇ & BSMV	VRGLR	Correlation	1,000	,610	,595
		Significance (2-tailed)	.	,582	,595
		Df	0	1	1
	ÜCRTLLR	Correlation	,610	1,000	1,000
		Significance (2-tailed)	,582	.	,012
		Df	1	0	1
	GLRVRGS	Correlation	,595	1,000	1,000
		Significance (2-tailed)	,595	,012	.
		Df	1	1	0

Yapılan korelasyon analizinde değişkenler arasındaki mesafenin ölçülmesi aşamasında istenilen durum değişkenler arasındaki korelasyon katsayısının düşük olmasıdır. Bu duruma bağlı olarak yapılan analiz sonucunda vergi gelirleri ile ücretliler, gelir vergisi, kurumlar vergisi arasındaki mesafeler yakın iken (26.655, 53.783, 68.071), diğerleri ile daha uzak mesafededir: En uzak mesafesi olanlar BSMV (822,09), HARÇ (659,870), DAMGAV (540,633), gümrük vergisi (425,684), MTV (339,401), ÖİV (285,199), ÖTV (223,120), dahilde alınan KDV (184,688), ithalde alınan KDV(120,097) bağımlı değişken olan vergi gelirlerini en az etkileyen değişkenler arasındadır. Vergi gelirlerine mesafesi yakın olanlar ise vergi gelirlerini en fazla etkileyen değişkenlerdir.

6. SONUÇ

Vergi, devletin kamu ihtiyaçlarını karşılamak için birey ve kurumlardan karşılıksız ve zorunlu olarak aldığı bir gelir kaynağıdır. Devletin yasal yetkiyle vergi mükelleflerinden vergi toplaması sürecinde ve sonrasında ekonomiyi mikro ve makro açıdan çok fazla etkileri olmaktadır. Dolayısıyla etkin ve adil bir vergilendirme sisteminin oluşturulması için sosyal devlet, mali güç ve ayırma ilkesi gibi esasların dikkate alınması gerekmektedir.

Türkiye’de 2006-2018 dönemine ait yapılan korelasyon ve kısmi korelasyon analizlerine göre vergilerin toplam vergi gelirlerine ilişkisine yönelik durum tespiti yapıldığında; korelasyon ve kısmi korelasyon sonuçlarına göre toplam vergi gelirleri ile gelir vergisi, ücretlilerden alınan gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, damga vergisi, harçlar ve banka sigorta muameleleri vergisi ile arasında güçlü bir korelasyon vardır. Burada bireyler üzerindeki vergi yükünün fazlalığı öne çıkmaktadır. Bu sonuca bağlı olarak ekonomide yükten kaçınma adına bir kayıtdışılık yaratacağı öngörülmektedir. Bu yüzden çalışmada vergi yükünü işverene maliyeti bağlamında, aktörler arasındaki adaletli dağıtımın gerçekleştirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Katma değer vergisi ve banka sigorta muameleleri vergisinin etkisi nispeten düşük, özel iletişim vergisinin vergi gelirlerine etkisi ise düşük korelasyonludur. Kısmi korelasyon sonucuna göre de ücretlilerden alınan vergilerin toplam vergi gelirlerine etkisi orta düzeyde bir korelasyonla sonuçlanmıştır. Ücretlilerden alınan vergilerle gelir vergisi arasında da orta düzeyde bir korelasyon ortaya çıkmıştır. Oysaki Spearman sıra korelasyon sonucuna göre ise aralarındaki ilişki pozitif mükemmel düzeyde gerçekleşmiştir. Ücretliler üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirlerine ve gelir vergisine etkisi pozitif orta düzeyde olmasına karşın ücretliler üzerinden gelir vergisinin bireylerin tasarrufunu, gelirini ve tüketimini doğrudan etkilediği bilinen bir gerçektir. Emek gelirleri

üzerinden verginin doğrudan ücretleri hedef alması davranışsal tepkinin de oluşacağı anlamına gelmektedir. Bu durum bireylerin tüketimlerini kısımlarına ve bu bağlamda da tüketim üzerinden alınan vergilerin azalmasına sebep olmaktadır. Bu da doğrudan vergi gelirlerini negatif yönde etkilemektedir. Bundan dolayı ücretlilerin diğer gelir unsurlarının sahiplerine göre kıyasla daha düşük oranda vergilendirilmelerinin gerektiğini ortaya koymaktadır. Mevcut Gelir Vergisi Tarifesi ücretlilerin elde ettiği gelirin vergilendirilmesi ile diğer gelir unsurlarına dahil gelirin vergilendirilmesinde ayırma ilkesini göz önünde bulundurmalıdır. Yürürlükte olan Gelir Vergisi Tarifesi bu ayırma ilkesinin sağladığı düşük vergilendirmeye dikkat etmekte ancak yeterli olmamaktadır. Sadece üst gelir gruplarına uygulanmaktadır. Burada gelirin vergilendirilmesinde ayırma ilkesinin önemi bir kez daha vurgulanmış olmaktadır.

Bu çalışmada vergilendirme, ücretliler üzerinden alınan vergiler ve diğer vergiler açısından birtakım vergilendirme ilkeleri gözetilerek değerlendirilmektedir. Literatürde ücretler üzerindeki vergiler ve belirtilen diğer vergilerin vergi gelirleri ile ilişkisini spesifik olarak inceleyen ampirik çalışma sayısının kısıtlı olduğu fark edilmiştir. Bu yüzden bu çalışma belirtilen bu boşluğu doldurmak amacıyla yapılmıştır. Yapılan bu çalışma 2006-2018 yılları arasında ücret gelirleri üzerinden alınan gelir vergisinin vergi gelirleri ile ilişkisini Spearman Sıra Korelasyon yöntemini kullanarak analiz etmeyi amaçlamaktadır. Yapılan analiz sonucunda ücretliler üzerinden alınan gelir vergisinin ve diğer vergilerin vergi gelirlerine etkisi pozitif mükemmel düzeyde gerçekleşmiştir. Ancak bu sonuç aynı zamanda işçi ve işveren üzerindeki vergi yükünü, bu vergi yükünün ekonominin makro ve mikro değişkenleri üzerindeki olumsuz etkisini de ortaya çıkarmıştır. Çünkü yapılan analiz sonucunda Türk vergi sistemindeki uygulamaya bağlı olarak gerçekleştirilen vergilendirmeler vergi gelirlerini artırdığını ortaya çıkarmıştır. Ancak vergilendirme yapılırken bireylerin buna göstereceği davranışsal tepkinin göz ardı edilmiş olduğu, vergi yükünün ortaya çıkan olumsuz etkisinden anlaşılmaktadır. Bu çalışmada ihmal edilen davranışsal tepki yüzünden vergilendirme ile vergi gelirleri üzerinde artış ve azalışa bağlı olarak hem olumlu hem de olumsuz etkisi ortaya çıkmıştır. Kayıtdışı çalışma, yüksek ve fazla vergiler nedeniyle üretim, tasarruf ve tüketimin kısılması gibi sonuçlar vergiye karşı oluşan tepkiler olarak kabul edilebilir. Dolayısıyla alana katkı sağlanması açısından bundan sonraki çalışmalarda vergilendirmenin davranışsal boyutunun incelenmesi önerilebilir.

KAYNAKÇA

Aamir, M., Quayyum, A., Nasir, A., Hussain, S., Khan K.I & Butt, S. (2001). Determinants of Tax Revenue: A Comparative Study of Direct taxes and Indirect taxes of Pakistan and India, *International Journal of Business and Social Science*, 19(2), 171-178.

Akdoğan, A. (2013). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Bay, H. & İnneci, A. (2017). Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, *International Journal of Public Finance*, 2(2), 196-219.

Bıyan, Ö. & Yılmaz, G. (2012). Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü, *Maliye Dergisi*, 162, 184-218.

Bozdoğan, K., Buyrukoğlu, S., & Bozdoğan, D., (2012). Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası*, 375, 128-136.

Feldstein, M. (1978). The Welfare Cost of Capital Income Taxation, *Journal of Political Economy*, 86(2), 29-51.

Feldstein, M. (2006). The Effects of Taxes on Efficiency and Growth, *Tax Notes*.

Feldstein, M. (2008). Effects of Taxes on Economic Behaviour, *National Tax Journal*, LXI(1), 131-139.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2021). Gelir Vergisi Kanunu Vergi Tevkifatı. (<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>).

Gelir İdaresi Başkanlığı (2018). Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehb/eri/2018_ucretgeliri.pdf2019.

Gemmell, N. (1988). *Tax Systems, Tax Revenue and ,Growth in LDCs: A Review of Empirical Evidence, Intereconomics*. Verlag Weltarchiv, 23(2), 84-90.

Glenday, G. (2008). South African Tax Performance: Some Perspectives and International Comparisons, *National Treasury Of South Africa Tax Symposium* , 1-24.

Gök, M. & Yalçın, A.Z. (2015). Türkiye’de Asgari Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Diğer Yükümlü Grupları İle Karşılaştırılması, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13(1), 219-255.

Güler, H. (2017). Ücretlilerden Kesilen Gelir Vergisinin Türk Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 9(49), 161-168.

- Kalaycı, Ş. (2017). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri (8.Baskı)*, Ankara: Dinamik Akademi.
- Kaplan, R. (2012). En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler, *Maliye Dergisi*, 163, 367-388.
- Kolçak, M. Ve Arpa, T. (2017). Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi* Türkiye Örneği (1976-2016), *TURAN-SAM Uluslararası Bilimsel Hakemli Dergisi*; ISSN: 1308-8041, e-ISSN: 1309-4033, 9(33), 279-289.
- Kutbay, H. (2018). Kayıt Dışı İstihdamın Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi. *Social Scienses Research Journal*. 2 (79), 172-189.
- Nemli, A. (1990), *Kamu Maliyesine Giriş (3. Baskı)*, Filiz Kitabevi.
- Özmen, İ (2016). Vergi Gelirlerinin Belirleyicileri Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz: BRIC-T₁, *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 32, 233-252.
- Pehlivan, O. (2003). *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Sağdıç, N.E. (2019). Vergi Gelirlerini Belirleyen Faktörlerin Bölgesel Analizi: Türkiye Örneği, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 60, 155-178.
- Sarılı, M.A. (2002). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler, *Bankacılar Dergisi*, 11, 32-50.
- Saraçoğlu, F. (2001). Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi, *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 40, 60-68.
- Swiston, Andrew, Muhleisen Martin & Mathai Koshy (2007). U.S. Revenue Surprise: Are Happy Days Here to Stay?, *IMF Working Paper*, WP/07/143.
- Şen, Ö., & Demirli, Y. (2018). Ücretlerin Kaynakta Vergilendirilmesi: Farklı Vergi Sistemi Uygulayan OECD Ülkelerine İlişkin Bir İnceleme, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 9(22), 138-160.
- Şenyüz, D. (2014). Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları, *Tesam Akademi Dergisi*, 1(2), 81-96.
- Türkay, İ. (2017). Tüm Yönleriyle Asgari Geçim İndirimi Uygulaması, *İş ve Hayat Dergisi*, 5, 135-173.
- Ulusoy, A. (1995). Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Analizi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12, 89-101.
- Anayasa Mahkemesi Kararı Esas: 1992/29 Karar: 1993/23 Karar Günü: 24.6.1993.

Sonay AKAR

MUJ / 2021-3