



Geliş/Received: 29/01/2025
Kabul/Accepted: 23/03/2025
İnceleme Makalesi / Review Article

ISSN: 2547-9725

VERGİ YÜKÜNÜN TAHAKKUK EDEN TOPLAM VERGİ GELİRİ ESASLI HESAPLANMASI: TÜRKİYE ÖRNEĞİ

Özgür KIZILTOPRAK¹

Öz

Toplam vergi yükü rasyosu önemli makro ekonomik göstergelerdendir. Gelirin yeniden dağıtımında, maliye politikalarının oluşturulmasında ve sosyal adaletin sağlanmasında dikkate alınan önemli bir parametre olduğundan bu rasyoyu etkileyen değişkenlerin en az hata payı ile hesaplanması gerekmektedir. Toplam vergi yükünün iki bağımsız değişkeninden biri toplam gelir iken diğeri ise toplam vergi gelirleridir. Ancak toplam vergi gelirlerinin kapsamı konusundaki belirsizlik vergi yüküne ilişkin çalışmalarda farklı sonuçların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Toplam vergi gelirlerinin kapsamının belirlenmesi bu anlamda vergi yükü rasyosunun en az hata payıyla hesaplanması açısından önemlidir. Bu bağlamda vergi yükü hesaplamalarında tahsil edilmiş vergi gelirleri yerine tahakkuk etmiş vergilerin dikkate alınması elzemdir. Ayrıca toplam vergi gelirlerinden vergi ret ve iadelerinin indirilmesi ve sosyal güvenlik katkı paylarının vergi yükü hesabına dahil edilmemesi hata payının en aza indirilmesi açısından önemlidir. Buna göre 2019-2023 yıllarında Türkiye’de tahakkuk esaslı toplam vergi gelirleri dikkate alınarak yapılan vergi yükü hesaplamalarında vergi ret ve iadelerinden arındırılmış toplam vergi yükünün yaklaşık olarak %21 olduğu tespit edilmiştir. Vergi yükünün vergi tahakkukları temelli tespitinin, gelirin elde edildiği dönem ile bu gelire ilişkin ortaya çıkan vergi arasındaki dönem uyumsuzluğunu ortadan kaldırarak vadesi geçmiş vergi borçlarını da vergi yükü hesabına dahil eden daha gerçekçi hesaplama yöntemi olduğu değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Yükü, Tahakkuk Eden Vergi Gelirleri, Vergi İadeleri.

JEL Kodu: H21, H27, K34.

¹ Dr.Öğr. Üyesi, Bitlis Eren Üniversitesi, okiziltoprak@beu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1798-3352

Calculation of Tax Burden Based on Total Accrued Tax Revenue; The Case of Turkey

Abstract

Total tax burden ratio is one of the important macroeconomic indicators. Since it is an important parameter taken into account in the redistribution of income, formulation of fiscal policies and ensuring social justice, the variables affecting this ratio should be calculated with a minimum margin of error. While one of the two independent variables of the total tax burden is total income, the other independent variable is total tax revenues. However, the uncertainty about the scope of total tax revenues has led to different results in studies on tax burden. In this sense, determining the scope of total tax revenues is important for calculating the tax burden ratio with the minimum margin of error. In this context, it is essential to consider accrued taxes instead of collected tax revenues in tax burden calculations. Moreover, deducting tax refusals and refunds from total tax revenues and excluding social security contributions from the tax burden calculation are important to minimize the margin of error. Accordingly, in the tax burden calculations based on accrual-based total tax revenues in Turkey for 2019-2023, the total tax burden adjusted for tax refusals and refunds is found to be approximately 21%. The determination of the tax burden based on tax accruals is considered to be a more realistic calculation method that eliminates the period mismatch between the period in which the income is earned and the tax arising from this income and includes overdue tax debts in the tax burden calculation.

Keywords: Tax Burden, Accrued Tax Revenues, Tax Returns .

JEL Codes: H21, H27, K34.

1. GİRİŞ

Vergiler harcanabilir geliri azaltan ve suretle bireylerin gelirlerini, tüketim kararlarını, yatırım kararlarını etkileyen önemli bir değişkendir. Vergilerin ekonomik ve psikolojik bir yük olarak hissedildiği bu durum vergi yükü kavramı ile ifade edilmektedir. Hem nicel hem de nitel yönü olan toplam vergi yükünün iki bağımsız değişkeni bulunmaktadır. Bu bağımsız değişkenlerden biri milli gelir iken diğeri toplam vergilerdir. Bağımsız değişkenlerden milli gelirin kapsamı konusunda herhangi bir ihtilaf bulunmamaktadır. Ancak diğeri bağımsız değişken olan “toplam vergi gelirleri” değişkeninin kapsamı tartışmalı bir husustur. Zira vergi yükünün hesaplanmasında kullanılan toplam vergilerin kapsamı konusunda belirsizlik bulunmaktadır. Vergi yüküne ilişkin araştırmalarda toplam vergi gelirleri belirli bir dönemde tahsil edilebilmiş vergiler ile

sosyal güvenlik katkı payları toplamından oluşurken vergi yüküne ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yapılan çalışmalarda toplam vergi geliri ret ve iade olunmuş vergilerin tahsil edilmiş vergilerden indirilmesi sonucunda ortaya çıkan değer olarak tanımlanmıştır (GİB, 2023).

Ancak tahsil edilebilen vergiler kadar tahsil edilememiş vergilerin de vergi yüküne sebep olabileceği tartışmasıdır. Nihayetinde vergi borcu mükellef için borç ve dolayısıyla bir yük niteliğindedir. Kesinleşmiş ancak vadesinde ödenmemiş/ödenememiş borçların vergi yükü hesabına dâhil edilmesi halinde tahsil edilmiş vergiler yerine tahakkuk etmiş vergilere ilişkin değerlerin kullanılması gerekecektir. Toplam vergi gelirleri değişkeninde belirli bir dönemde tahsil edilmiş vergiler yerine belirli bir dönemde tahakkuk etmiş vergiler değerinin kullanılması halinde vergi yükü rasyosu önemli oranda değişecektir. Söz konusu tartışmalı hususun vergi yükü rasyosuna olan etkisinin hesaplanması ve analizi çalışmanın özünü oluşturmaktadır.

Toplam vergi gelirlerinin kapsamına dair tartışmalardan bir diğeri ise sosyal güvenlik katkı paylarıdır. Sosyal güvenlik katkı paylarını da vergi kabul etmek suretiyle bu payları da toplam vergi değerine eklemek vergi yükü rasyosunu önemli oranda etkilemektedir. Ayrıca belirli bir dönemde tahsil edilmekle birlikte ret ve iade olunan vergilerin toplam vergiler değerinden indirilmemesi de vergi yükü rasyosunu etkileyen önemli bir durumdur. Vergi yükü rasyosu üzerinde önemli etkileri olan söz konusu değişkenlerin vergi yükü hesabına dâhil olup olmayacağı yönündeki değerlendirmeler çalışmanın odaklandığı bir diğer husustur.

Başta OECD tarafından yapılan çalışmalarda olmak üzere birçok çalışmada toplam vergi gelirleri değişkenine sosyal güvenlik katkı payları da eklenerek vergi yükü hesaplanmaktadır. Bu durum vergi yükü rasyosu ile amaçlanan gelir ile vergi arasındaki ilişkinin analizini zorlaştıran faktörlerdendir. Ayrıca gerçek vergi yükünün tespiti için belirli

bir dönemdeki vergiler toplamından ilgili döneme ait vergi ret ve iadelerinin toplam vergi gelirlerinden indirilmesi gerektiği halde bu hususun GİB haricindeki araştırmalarda dikkate alınmadığı anlaşılmaktadır. Çalışma vergi yükü rasyosundaki bağımsız değişkenlerin kapsamına ilişkin olduğundan sınırlı bir dönemi (2019-2023) kapsamıştır. Gerçek vergi yükünün nicel hesabına ilişkin bu çalışmada Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verilerinden faydalanmak suretiyle tahakkuk esaslı vergi yükü hesaplamaları vergi ret ve iade tutarları da dikkate alınarak yeniden hesaplanmıştır.

2. VERGİ YÜKÜ KAVRAMI

Vergilerin ekonomik ve psikolojik bir yük olarak hissedilmesi vergi yükü kavramı ile ifade edilmektedir. Literatürde vergi kotası (Zuzana & Kotlan, 2012), vergi sıklığı (Metcalf & Fullerton, 2012) ve vergi rasyosu (Šimková, 2015: 98) olarak da isimlendirilen vergi yükü kavramı teorik açıdan kullanıldığı alana göre değişiklik gösteren bir kavramdır. Literatürde maddi olarak hissedilen vergi yüküne objektif vergi yükü denilirken psikolojik olarak hissedilen vergi yüküne sübjektif vergi yükü denilmektedir (Aksoy, 2011: 270). Objektif vergi yükü, incelenmek istenen ekonomik birimlerin kapsamına göre çeşitlendirilebilir niteliktedir. Objektif vergi yükü hesaplamalarındaki en yaygın vergi yükü türü toplam vergi yüküdür. Toplam (toplumsal) vergi yükü, belirli bir dönem aralığında bir ülkede toplanan (veya tahakkuk etmiş olan) vergilerin milli gelire oranını ifade ederken bireysel vergi yükü bireyin belirli bir dönemde elde ettiği gelire o dönemde tahsil edilmiş (veya tahakkuk etmiş) vergilerin (ödediği vergiler ve o döneme ilişkin vergi borçlarının) oranlanmasıdır.

Vergi yükünü, vergi geliri ve elde edilen gelirin fonksiyonu olarak nitelemek mümkündür. “ V_y ” vergi yükü, “ v ” belirli bir dönemdeki vergi geliri ve belirli bir dönemde elde edilmiş geliri ise “ g ” ile ifade edebilir. Buna göre bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi bir fonksiyon şeklinde göstermek mümkündür (Aksoy, 2011: 270);

$$V_y = f(v, g)$$

Bu bağlamda vergi yükü, ödenen/tahakkuk eden vergi ile doğru orantılı iken gelir ile ters orantılıdır. İdeal bir vergi sisteminde, gelir düzeyi arttıkça vergi yükünün de artması hedeflenir. Bu durum vergi adaleti için de gereklidir (Şahin, 2008: 33). Kaldı ki vergi yükü gelirin yeniden dağılımında, maliye politikalarının şekillenmesinde ve sosyal adaletin sağlanmasında dikkate alınan önemli bir parametredir (Günay, 2007: 5).

2.1. Vergi Yükü Çeşitleri

Vergi yükü kavramı, gelirdeki azalmanın yanı sıra muhataplarının (vergi mükelleflerinin) üzerlerinde hissettikleri baskıyı da ifade eder. Bu yönüyle vergi yükü, objektif ve subjektif yönleri olan ve bu nedenle multidisipliner bir olgu olarak incelenmesi gereken bir kavramdır (Püren, 2023: 119). Objektif vergi yükü nicel bir veriye dayanırken subjektif vergi yükü nitel verilere dayanmaktadır. Objektif vergi yükü, belirli bir dönemde tahakkuk etmiş verginin (verginin tahakkuk etmesi yeterlidir tahsil şartına bağlı değildir) toplam gelire oranlanması ve bu suretle toplam gelirin ne kadarlık kısmının vergi ödevi karşılığında azaldığını gösteren matematiksel hesaplamaya dayanmaktadır. Buna karşın vergilerin mükelleflerin düşünsel dünyasındaki sosyolojik ve psikolojik nitelikteki baskısı subjektif vergi yükü olarak ifade edilmektedir. Vergi mükelleflerinin vergi sistemine yönelik kişisel algılarını ve duygusal tepkilerini ifade eden subjektif vergi yükünde bir verginin objektif olarak hesaplanan maliyeti yerine, verginin adil, ağır veya haksız olduğuna dair algı söz konusudur. Bu yönüyle subjektif vergi yükü objektif vergi yüküne kıyasla multidisipliner bir niteliktedir. Subjektif vergi yükü kavramı literatürde “vergi baskısı”, “vergi tedirginliği”, “vergi tazyiki” gibi farklı terimlerle de ifade edilmektedir (Akdoğan, 2017: 201; Şen, 2017: 298). Farklı terimlerle ifade edilse de subjektif vergi yükünü, muhatabının gelir seviyesine, zevk ve tercihlere göre iktisadi ve psikolojik etkisi farklı olan bir

olgu olarak nitelemek mümkündür (Aktan & Çoban, 2006: 140-141).

Vergi yükünün birey toplum ve belirli topluluklar üzerinden hesaplanması mümkündür. Bunlardan biri de kişiler üzerindeki toplam vergi yükünü ifade eden bireysel vergi yüküdür. Bireysel vergi yükü bileşimindeki değişkenlerin varlığına göre çeşitlendirilebilir niteliktedir. Buna göre bireysel vergi yükünü; brüt vergi yükü, net vergi yükü ve gerçek vergi yükü olmak üzere üç başlık altında sınıflandırmak mümkündür (Şen, 2017). Brüt vergi yükü bireyin belirli bir dönemde ödediği vergilerin toplam gelirine oranıdır. Brüt vergi yükünde devlet tarafından sunulan hizmetlerden sağlanan faydanın bireyin toplam vergi gelirinden indirilmediği bir durumu söz konusudur (Demir, 2013). Net vergi yükünde ise bireyin ödediği vergilerden kamu hizmetlerinden sağlanan faydalar ile mali yardımlar toplamının indirilerek vergi yükü rasyosu hesaplanmaktadır (Edizdoğan, 2010: 173). Ancak net vergi yükü rasyosunun hesabında o döneme ait vergi ret ve iadelerinin de bireyin toplam vergilerinden indirilmesi gerekmektedir. Bireyin kamu hizmetlerinden elde ettiği faydayı tutarlaştırarak vergi yükü hesabına katmak oldukça zor olmakla birlikte vergi ret ve iadelerinin tespiti nispeten kolaydır.

Bireysel vergi yükü türlerinden üçüncüsü ise gerçek vergi yüküdür. Gerçek vergi yükü, net vergi yüküne yansıyan ve yansıtılan vergilerin eklenip çıkarılması sonucunda ortaya çıkan değerdir. Gerçek vergi yükü, bireyin ödediği vergi ile yansıma yoluyla üzerine düşen vergi toplamından, faydalandığı kamu hizmet bedeli ile yansıtılan vergiler toplamının düşülmesiyle elde edilen verginin bireyin gelirine oranıdır. Bu yönüyle gerçek vergi yükü en geniş kapsamlı vergi yükü kavramı olup hesaplanması nispeten daha zordur (Pehlivan, 2016: 159).

Diğer bir vergi yükü türü ise toplam vergi yüküdür. Ülkeler veya bölgeler arasında karşılaştırma yapılması olanağı sunan toplam vergi yükünde belirli bir dönemdeki toplam vergi

gelirinin GSYH (Gayri Safi Yurtiçi Hasıla)'ye oranlanması ile ortaya çıkan rasyodur. Belirli bir coğrafya, ülke veya bölgedeki vergi gelirlerinin o dönemde elde edilmiş toplam gelirlere oranlanması sonucunda ortaya çıkan bu değer, ülkeler veya bölgeler arası karşılaştırmalar için önemli ve gerekli bir veri niteliğindedir. Toplam vergi yükü gerek ülkeler arası karşılaştırmaya yapılmasına olanak tanıyan yapısı ve gerekse milli geliri azaltmayan özelliği nedeniyle bireysel vergi yükünden farklıdır. Bireysel vergi yükünde ödenen vergi bireyin gelirini azaltırken toplam vergi yükünde aynı etki söz konusu değildir. Mikro ekonomik planda doğru olan bu görüş, genel vergi gelirleri ile milli gelir arasındaki makroekonomik ilişkide düşünüldüğünde çok anlamlı olmayacaktır. Çünkü birinci durumda bireyin ödediği vergi, gelirinde bir azalmaya neden olmakta iken; ikinci durumda ödenen vergiler sonucunda milli gelirden azalma gerçekleşmez (Yaşa, 1962: 122-123).

Arsan (1968) ve Anıl (1973)'a göre toplam vergi yükü dar ve geniş vergi yükü olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Genel bütçe vergi gelirlerinin GSYH'ye oranlanması sonucunda ortaya çıkan değer dar anlamda vergi yükü iken konsolide bütçe gelirleri, mahalli idarelerin vergi ve payları, parafiskal gelirler ve fonların vergiye bağlı gelirleri toplamının GSYH'ye oranlanması ile elde edilen rasyonun ise geniş anlamda toplam vergi yükü olduğu kabul edilmiştir (Arsan, 1968; Anıl, 1973).

Vergi politikalarının düzenlenmesi, bütçe planlaması, yeni vergi ihdası, borç yönetimi, gelirin yeniden bölüşümü gibi ekonomik ve sosyal nedenlerden dolayı vergi yükünün tespiti gereklidir (Türk, 2011: 214). Vergi yükü göstergeleri dolaylı ve dolaysız sermaye girişleri için de önemli bir kriterdir. Yabancı sermaye yatırımlarının yönelimdeki temel kriterlerden biri vergi yüküdür. Vergi yükü konusundaki hesaplamaların standart hale getirilerek ülkeler arası karşılaştırmaya uygun hale getirilmesi bu anlamda önemlidir. Zira vergi yükü hesaplamalarında farklılıklar ülkeler arası vergi yükü rasyolarının gerçek anlamda karşılaştırmasını zorlaştırmaktadır. Sosyal güvenlik katkı payları bu

farklılıklardan biridir. Zira sosyal güvenlik katkı paylarını vergi olarak kabul etmek ve toplam vergi yüküne dâhil etmek yanıltıcı sonuçların ortaya çıkmasına sebep olabilir. Kaldı ki bazı ülkelerde sosyal güvenlik katkı payları genel bütçe içerisinde yer alırken bazı ülkelerde ise özerk bütçe içerisinde yer almıştır. Bu tür durumlar nedeniyle ülkeler arası vergi yükleri karşılaştırmalarında sorunlar yaşanmaktadır (Türk, 2011: 215). Toplam vergi yükü küresel düzeyde hesaplanacağı gibi ülke bölge şehir ve hatta daha küçük yerleşim birimleri bazında hesaplanabilmektedir. Bu kapsamda bölgesel vergi yükü toplam vergi yükünün belirli bir coğrafi alanla sınırlandırılmış halidir. Bölgesel vergi yükünde belirli bir bölgede toplanan vergilerin o bölgenin toplam gelirin oranıdır (Xı & Xu, 2016: 395; Erdem vd., 2017: 233).

Vergi yükü hesaplamalarında bağımsız değişkenlerin (toplam vergi geliri) kapsamı hususunda uygulama birliği bulunmamaktadır. Vergi yüküne ilişkin çalışmalarda hesaplanan ülke ve hesaplama dönemi aynı olduğu halde araştırma sonuçlarının farklı çıkmasının temel sebebi toplam vergi gelirin kapsamı hususundaki farklılıklardır. Zira literatürde vergi yükünün tespiti için gerekli olan vergi geliri ile kastedilen değer konusunda bir karmaşa yaşanmaktadır. Araştırmaların önemli bir kısmında belirli bir dönemde (genellikle bir takvim yılında) tahsil edilen vergi gelirleri toplam vergi geliri olarak hesaplamaya dâhil edilmektedir. Tahsil esaslı vergi yükü hesaplarında kesinleştiği halde tahsil edilmemiş vergiler hesaplamaya dâhil edilmemektedir. Bazı çalışmalarda ise sosyal güvenlik katkı payları da vergi olarak kabul edilmek suretiyle toplam vergi geliri hesabına dâhil edilmektedir. Buna karşın bazı çalışmalarda ise vergi yükü hesaplamalarında ise vergi ret ve iadelerinin dikkate alınmadığı anlaşılmıştır. Vergi yükünün hesabında ortaya çıkan bu karmaşanın son bulması için öncelikle vergi yükü hesabında kullanılması gereken değişkenlerin tespit edilmesi gereklidir.

Gerek maliye politikasının etkinliği için gerekse uluslararası karşılaştırmalara olanak tanınması için vergi

yüküne ilişkin hesaplamalarda ilgili değişkenlere ilişkin değerlerin doğru tespit edilmesi önemlidir. Bu nedenle vergi yükü rasyosunda kullanılan vergi gelirleri değişkeninin kapsamının belirlenmesi elzemdir. Bu nedendir ki vergi yüküne ilişkin hesaplamalarda hata payının azaltılması için vergi gelirlerinin kapsamına dâhil olan verilerin kullanımında eş bütünlük sağlanması gerekmektedir. Bu bakımdan başta Avrupa Birliği (AB) ülkeleri olmak üzere ülkeler arası vergi uyumlaştırma çalışmaları konusunda önemli adımlar atılmıştır (Çağdaş, 2020: 84).

Ülkeler arası vergi yükü karşılaştırmalarında yaşanan bir diğer sorun da yaklaşık GSYH ve nüfus değerlerine sahip olmayan ülkelerin karşılaştırılmaması sorunudur. Zira toplam vergi yükü vergi gelirlerinin GSYH'ye oranı olduğundan aynı vergi yüküne sahip iki ülkenin GSYH'lerinin farklılığından dolayı gerçekte vergi yükleri farklı çıkacaktır. Genellikle aynı gelişmişlik düzeyinde olmayan ülkelerin vergi yükü karşılaştırmaları aradaki GSYH farklılıkları nedeniyle yanıltıcı olabilmektedir (Türk, 2011: 216). Bu nedenle vergi yükü karşılaştırmaları yapılırken benzer GSYH ve gelişmişlik düzeyine sahip ülkelerin karşılaştırılmasına özen gösterilmelidir.

Çalışmada toplam vergi yükü rasyosunun hesaplanmasında kullanılan iki bağımsız değişkenden biri olan toplam vergi gelirleri değişkeninin kapsamı irdeleme konusu yapılmıştır. Objektif vergi yükü diye nitelenen bu durum çalışmanın devamında vergi yükü olarak ifade edilmiştir.

3. VERGİ GELİRLERİ VE KAPSAMI

Belirli bir dönem aralığında bir ülke/toplum üzerindeki vergi ile o ülkede elde edilen toplam gelir arasındaki oransal ilişkinin anlamlı bir rasyo olabilmesi için pay ve payda değerlerinin doğru bir biçimde tanımlanması gerekmektedir (Tekbaş & Gökmen, 2007: 198). Uluslararası vergi yükü karşılaştırmalarında vergi yükü rasyosunun iki temel belirleyici

değişkeninden biri toplam gelir iken diğer belirleyici değişken ise toplam vergi gelirleridir. Toplam gelirden kasıt Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYİH) olup bu değişkenin kapsamı hususunda herhangi bir tartışma bulunmamaktadır. Ancak diğer belirleyici değişken olan toplam vergi gelirlerinin kapsamı ise tartışmaya açık bir alandır. Toplam vergi gelirlerinin neleri kapsadığı hususunda fikir birliği bulunmamaktadır. Bu nedenle vergi yükü hesaplamaları arasında bir bütünlük bulunduğundan söz etmek mümkün değildir. Ancak bununla birlikte OECD'nin vergi gelirlerine ilişkin yaklaşımı parafiskal gelirleri de kapsayacak ölçüde geniştir. OECD'ye göre vergi gelirleri (Orhaner, 1999: 65);

- Genel bütçe gelirleri,
- Katma bütçeli idarelerin vergi benzeri gelirleri²,
- Mahalli idarelerin vergi, resim, harç gelirleri ile genel bütçe vergi gelirlerinden aldığı paylar,
- Sosyal güvenlik katkı payları (parafiskal gelirler)
- Fon Gelirleri (Vergiye bağlı olanlar),

oluşmaktadır.

OECD'nin geniş yorumlanmış vergi gelirlerine ilişkin kümülatif toplamda vergi ret ve iadeleri dikkate alınmadığı anlaşılmaktadır. Zira vergi ret ve iadeleri birçok vergi sisteminde yadsınamayacak ölçüde etkin olarak kullanılmaktadır. Vergi ret ve iade müessesesi ile mükellefler tarafından ödenmiş vergilerin tamamının veya bir kısmının belirli koşullar altında mükelleflere iadesi yapılmaktadır. Bu nedenle vergi yükünün gerçeğe en yakın şekilde hesaplanması için iade edilmiş veya reddedilmiş vergilerin dikkate alınması gereklidir. Bu durum Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yapılan genel bütçe gelirlerine yönelik vergi yükü hesaplamalarında dikkate

² 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'yla katma bütçe uygulaması kaldırılmıştır.

alınırken vergi yükü hesabına yönelik araştırmaların önemli bir kısmında dikkate alınmamıştır.

Vergi yüküne ilişkin oransal hesaplama yapılırken değişkenlerden biri vergi geliri iken diğer değişken belirli bir dönem aralığında elde edilen gelirdir (GSYH, bireyin geliri veya bölge geliri gibi). Belirli bir dönem aralığında elde edilen gelir hususunda bir tartişma bulunmamakla birlikte vergi gelirinin kapsamı hususunda bir belirsizlik bulunmaktadır. Bu durum vergi yüküne ilişkin çalışmalarda ortaya çıkan bulgularda tutarsızlıklara neden olmuştur. Zira vergi yükü bir toplum üzerindeki vergi baskısını resmeden önemli bir veridir. Bu veri başta maliye politikası olmak üzere sosyal ve ekonomik politikaların şekillendirilmesinde kullanılmaktadır. Bu nedenle vergi yükünü dikkate alarak düzenlenen maliye politikalarının başarısı için gerekli verilerin mümkün olduğunca doğru oluşturulması gerekmektedir. Vergi, muhatabı üzerinde bir yük oluşturduğuna göre vergi nedeniyle katlanılan tüm maliyetlerin mükellefler üzerinde ekonomik bir maliyeti oluşturacağı tartişmasızdır. Bu durum vergi yükünün hesaplanmasında kullanılan “vergi gelirleri” değişkeninin kapsamının belirlenmesini zorunlu kılmaktadır. Bu kapsamda vergi tahsilatlarının, vergi tahakkuklarının, vergi iadelerinin ve sosyal sigorta katkı paylarının vergi yüküne ilişkin hesaplamalara dâhil edilip edilmeyeceğinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

3.1. Sosyal Güvenlik Katkı Payları

Sosyal güvenlik katkı payları sosyal güvenlik sisteminin temel finansman kaynağı olup maliye literatüründe parafiskal gelir olarak sınıflandırılmıştır. Parafiskal gelirler; emeklilik, sağlık, malullük ve işsizlik gibi sosyal refah devleti ilkesi gözetilerek devletin denetim ve gözetiminde çalışanlar ile işverenlerin fonladığı bir düzeni temsil eder. Sosyal adaleti ve sosyal güvenliği sağlayan bu müessese yoksullukla mücadele araçlarından biridir (Samson, 2002; Ulriksen, 2012; Merwe, 2000). Sosyal güvenlik katkı payının hem çalışan hem de işveren tarafından ödenmesi söz konusu olsa da sosyal güvenlik

katkı payından kaynaklı ekonomik yükün çalışanların üzerinde kaldığı yönünde bir algı bulunmaktadır. Ancak sosyal güvenlik katkı payı işveren ve çalışan katkı payından oluşan ortak bir ekonomik değerdir. Yapılan algı çalışmalarında çalışanlar tarafından genel olarak bu bedelin vergi olarak algılanmadığı buna karşılık işverenler tarafından ise ödenen sosyal güvenlik katkı paylarının bir vergi gibi algılandığına yönelik bulgular bulunmaktadır (Iturbe-Ormaetxe, 2015: 741-743).

Iturbe ve Ormaetxe (2015: 741-743)'nin bulgularına göre sosyal güvenlik katkı payları işverenler için bir fayda sağlamadığı için vergi olarak algılanmakta ve bu nedenle çalışanlara yansıtılmak istenmektedir. Çalışanların katkı payı, işverenleri tarafından hesaplanır ve ilgili sosyal güvenlik kurumuna ödenir. Dolayısıyla çalışanlar ödedikleri katkı paylarını fark etmezler ve bu ödemelerin gerçek büyüklüğünü de bilmezler. Çalışanların katkı payı hususundaki bilgisizliği ve katkı payını bir hizmetin karşılığı olarak görmeleri bu algının oluşumundaki sebeplerdendir. Boeri vd. (2001)'nin dört Avrupa ülkesinde konu hakkında yaptıkları anket çalışmasındaki bulgular bu temel varsayımı doğrulamıştır. Zira söz konusu çalışmanın sonucunda çalışanların önemli bir çoğunluğunun katkı payının ne kadar olduğu ve ne kadarlık kısmının işveren tarafından ödendiği hususunda herhangi bir bilgiye sahip olmadığı ortaya çıkmıştır. Kaldı ki çalışanların ödedikleri primler karşılığında doğrudan bir fayda (emeklilik ve sağlık) sağlaması söz konusudur. Zira yapılan ödemelerin bir karşılığı bulunmaktadır. Bu bağlamda çalışanlar tarafından ödenen sosyal güvenlik katkı paylarının karşılıksız bir ödeme olarak (vergi olarak) algılanmaması da göstermektedir ki bu değişkenin vergi yükü hesabına dâhil edilmemesi gerekmektedir. Zira sosyal güvenli katkı payları vergiden ziyade bir hizmetin fiyatıdır (Goudswaard ve Caminada, 2015: 41).

Tablo 1. Sosyal Güvenlik Katkı Payları Dâhil Vergi Yükü (Milyon TL)

Yıl	Vergi Gelirleri Tahsilatları	Sosyal Güvenlik Katkı Payları (SGKP)	GSYH (Gayri Safi Yurt İçi Hasıla)	SGKP Dâhil Vergi Yükü	SGKP Hariç Vergi Yükü
2019	820.148	328.590	4.317.809	%26.6	%18.9
2020	983.258	358.711	5.048.567	%26.5	%19.4
2021	1.395.725	494.040	7.256.141	%26	%19.2
2022	2.709.130	801.835	15.011.775	%23.3	%18
2023	5.128.894	1.663.195	26.545.721	%25.5	%19.3

Kaynak: (TUİK, 2025) ve (GİB, 2025) verilerinden faydalanarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1’de sosyal güvenlik katkı paylarının dâhil olduğu ve olmadığı vergi yükü rasyoları gösterilmektedir. Dikkat edildiği üzere sosyal güvenlik katkı payları hariç vergi yükü hesabında Türkiye’de 2019-2023 yıllarında ortalama vergi yükü %19’dur. Buna karşılık sosyal güvenlik katkı paylarının vergi yükü hesabına dâhil edilmesi halinde ise bu oran ortalama olarak yaklaşık %25 olarak gerçekleşmiştir.

OECD’nin vergi yükü hesaplamasında sosyal güvenlik katkı payları da toplam vergi geliri hesabına dâhil edilmektedir. Ancak sosyal güvenlik katkı paylarının vergi yükü hesabında dikkate alınmaması gerektiği değerlendirilmektedir. Zira sosyal güvenlik katkı payları vergi olarak nitelendirmek mümkün değildir. Kaldı ki sosyal güvenlik katkı payları gönüllülük esasına dayalı olarak belirli bir hizmetin alınması için yapılan ödeme olup vergi olarak nitelenmesi mümkün değildir. Sosyal

güvenlik katkı payları bireylerin gelecek yıllardaki sağlık güvencesi ve emekli aylığı karşılığında çalışma dönemleri süresince yaptıkları ödemelerdir. Sosyal güvenlik katkı paylarında bedel karşılığında bir hizmetin satın alınması söz konusudur. Ancak vergi, Devletin ve/ya da vergilendirme yetkisi bulunan diğer kamu idarelerinin, kamu hizmetlerini yerine getirmek için ihtiyaç duydukları parayı temin etmek amacıyla, kişilerden, hukukî cebir altında, kanunla belirlenen esaslara uygun ve karşılıksız olarak ve iade edilmemek üzere aldıkları ekonomik değerlerdir (Karakoç; 2015: 414). Hizmet alımı karşılığında yapılan bu ödemenin vergi yükü hesabına dâhil edilmesi diğer bireysel emeklilik fonlarına yatırılan katkı paylarının da vergi yükü hesabına dâhil edilmesi sorununu gündeme getirecektir. Kaldı ki sosyal güvenlik katkı paylarının kümülatif toplamındaki ağırlığının fazla olması vergi yükü rasyosundan makro ekonomik gösterge olarak yararlanılan alanlarda hatalara neden olabilecektir.

3.2. Vergi Ret ve İadeleri

Birçok vergi sisteminde olduğu gibi Türk vergi sisteminde de vergi ret ve iadeleri nedeniyle toplanmış vergi gelirlerinin bir kısmı mükelleflere iade edilmektedir. Gerçek vergi yükünün tespiti için söz konusu vergi ret ve iade tutarlarının toplam vergi gelirlerinden indirilmesi gerekmektedir. Türk vergi sisteminde vergi ret ve iadelerinin başlıca kaynakları vergi hataları, ihracat teşvikleri ve vergi stopajlarıdır.

Verginin reddi genellikle vergi hataları nedeniyle yapılmaktadır. Vergi hatası; Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde vergiyle ilgili hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Kanun'da belirtilen şartlar dahilinde haksız yere fazla veya eksik vergi istendiği veya alındığı tespit olunmuşsa verginin reddi suretiyle muhatabına haksız veya eksik vergi tutarının iadesi gerçekleştirilir.

Vergi iadesinde ise çeşitli teşvik uygulamaları kapsamında (ihracat teşviği gibi) tahsil edilmiş bir kısım vergilerin çeşitli şartlar kapsamında muhatabına geri ödenmesi veya borçlarından mahsup edilmesi yoluyla da gerçekleşmektedir. Daha çok KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergi türlerinde söz konusudur. Diğer bir yaygın vergi iade mekanizması ise stopaj nedeniyle ödenmiş vergilerin beyannamede hesaplanan toplam vergiden mahsubudur. Bu mahsuplaşma neticesinde belirli şartların oluşması halinde verginin mükellefe iadesi de söz konusu olabilmektedir. Vergi sistemlerinde tahakkuk etmiş vergilerin muhataplarına (mükelleflere veya mükelleflerin alacaklılarına) iade edilmesi veya diğer borçlarından mahsup edilmesi toplam vergi yükünün hesabında dikkate alınması gereken bir durumdur. Vergi yükünü azaltıcı etkisi olan bu durumun vergi yükü hesaplamalarına dâhil edilmesi elzemdir. OECD'nin vergi yükü hesaplamalarında dikkate alınmayan bu faktörler (vergi ret ve iadeleri) Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yapılan vergi yükü hesaplamalarında dikkate alınmaktadır (GİB, 2023).

Tablo 2 Türkiye'de 2019-2023 yılları arasında vergi ret ve iadelerinin vergi yükü hesabında dikkate alınması halinde toplam vergi yükü rasyosunun aldığı değerleri göstermektedir. Buna göre ilgili yıllarda vergi ret ve iadelerinin indirilmediği bir durumda (Tablo 1) vergi yükü yaklaşık olarak %19 iken vergi ret ve iadelerinin indirildiği bir durumda ortalama vergi yükünün yaklaşık olarak %16 olarak gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Diğer bir ifade ile vergi ret ve iadelerinin dikkate alındığı bir vergi yükü hesabında vergi rasyoları yaklaşık olarak yüzde %15 oranında azalmıştır. Türkiye'de vergi ret ve iade miktarlarının yüksek olması vergi yükü hesaplamalarında bu değişkenin dikkate alınmasını daha da anlamlı kılmaktadır.

Tablo 2. Vergi Ret ve İadeleri Hariç Tahsilat Esaslı Vergi Yükü (Türkiye 2019-2023)

Yıl	Vergi Gelirleri (Tahsilat Esaslı)	Vergi Ret ve İadeleri	GSYH	Brüt Vergi Yükü	Net Vergi Yükü
2019	820.148	146.289	4.317.809	%18.9	%15.6
2020	983.258	150.008	5.048.567	%19.4	%16.5
2021	1.395.725	230.737	7.256.141	%19.2	%16.1
2022	2.709.130	355.693	15.011.775	%18	%15.7
2023	5.128.894	627.629	26.545.721	%19.3	%17.1

Kaynak: (TÜİK, 2019-2024) ve (GİB, 2019-2024) verilerinden faydalanarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

3.3. Tahakkuk Etmiş Vergiler

OECD ve Gelir İdaresi Başkanlığı gibi başlıca otoriteler tarafından vergi yükü hesaplamalarında tahsil edilebilen vergiler dikkate alınmaktadır. Verginin tahsili, tahakkuk etmiş olan vergi borcunun, mükelleften alınarak devletin kasasına aktarılması işlemidir. Vergi yükü hesabında kullanılan veridir. Bireylerin veya toplumun bir yıl içinde ödediği vergiler toplam vergi yükünün temel unsurudur. Özellikle TÜİK hesaplamalarında toplam vergi gelirleri olarak nitelenen bu veri belirli bir dönem aralığında tahsil edilmiş vergileri ifade etmektedir. Vergi yükü hesaplamasında belirli dönemde (bir yıl) tahsil edilmiş vergiler toplam vergi yüküne dâhil edilmesi tahsil edilememiş vergi borçlarının vergi yüküne dâhil edilmemesi sonucunu doğurmaktadır. Oysaki kesinleşmiş ve

ödenmemiş/ödenememiş vergilerin mükellefleri için bir yük olmadığını ileri sürmek kabul edilemez bir durumdur.

Verginin tahakkuku, bir verginin ödenecek hale gelmesi, borç haline dönüşmesi anlamına gelmektedir. Vergi matrahının belirlenmesi, vergi oranının uygulanması ve vergi tutarının hesaplanması sonucu ortaya çıkan bir borç durumudur. Vergi yükü hesabının yapıldığı dönemde tahakkuk etmekle birlikte ödenmemiş/ödenememiş vergi borçlarının da vergi yükü hesaplamasına dâhil edilmesi gerekmektedir. Tahakkuk etmiş vergiler hem ödenmemiş vergi borçlarını hem de tahsil edilmiş vergileri kapsayan geniş bir kavramdır. Zira tahakkuk ettiği ve ödenmesi gereken bir borç halinde geldiği halde vergilerin tamamının vadesinde ödemesi gerçekleşmemektedir. Ödenmediği halde vergi borcu şeklinde vergi dairesi kayıtlarında görülen vergi borçları da vergi yükü oluşturan bir durumdur. Ödenmemiş/ödenememiş vergi borçları için borçlu mükellefler hakkında cebri takip işlemleri yapılmakta bu kapsamda her türlü taşınır ve taşınmazları hacze konu olabilmektedir. Bu nedenle vadesinde ödenmemiş vergi borçlarının vergi yükü hesaplamalarına dâhil edilmemesinin önemli bir eksiklik olduğu değerlendirilmektedir. Bu durumun gerek bireysel vergi yükü hesabında gerekse toplam vergi yükü hesabında dikkate alınması gerekmektedir.

Kesinleşmiş (tahakkuk etmiş) bir vergi gelir idaresi için bir alacak iken vergi mükellefi için ise bir vergi borcudur. Ödenmemiş bir vergi borçlusu için bir yüküdür. Öyle ki bu yük ödenmediği sürece yasal faiz oranının üstünde gecikme zammını gerektirmektedir. Dolayısıyla vergi yükü hesaplamalarında tahsil edilen vergi yerine tahakkuk eden vergilerin dikkate alınmasını zorunlu kılmaktadır. Bu durum hem bireysel vergi yükünde hem de toplam veri yükünde dikkate alınması gereken durumdur.

Vergileme tekniği açısından vergi yükü hesaplamaları tahsil esaslı dikkate alındığında daha da karmaşık bir hal almaktadır. Örnek olarak gelir vergisi mükellefi olan serbest

meslek erbabı “X ” mükellefi 2024 yılı için 580 bin TL vergi matrahını 10.03.2025 tarihli gelir vergisi beyannamesi ile vergi dairesine beyan ettiği bir durumda 10.03.2025 tarihinde 54.500 TL gelir vergisi tahakkuk etmiş olacaktır. Kesinleşmiş söz konusu kamu alacağının vergi yükü hesabına dâhil edilmesine yönelik değişik tahsil senaryoları Türk vergi sisteminde sıkça rastlanan durumlardır;

- Söz konusu tahakkuk sonucunda ödenmesi gereken 54.500 TL gelir vergisi ödenmezse tahsil esasının geçerli olduğu vergi yükü hesabında mükellefin 2024 yılı gelir vergisi yükü sıfır mı olacaktır ? Aksine 2025 yılında tahakkuk eden 2024 yılına ilişkin vergi borcu 2024 yılı gelir vergi beyannamesindeki toplam gelire orantılanarak 2024 yılı gelir vergisi yükü hesabına dahil mi olacaktır ? Beyan esasının geçerli olduğu bir vergi sisteminde özellikle gelir ve kurumlar vergisinde gelir takip eden yılda tahakkuk etmektedir. Dolayısıyla 2024 yılına ilişkin vergi 2025 yılında tahakkuk etmekte ve yine 2025 yılında tahsil edilmektedir. Bu nedenle vergi her ne kadar 2025 yılında ödenmiş ise de 2024 yılının vergisidir. 2024 yılı vergisi 2024 yılı geliri ile karşılaştırılabildiği ölçüde anlamlı bir veri olmaktadır. Tahakkuk esasına buna imkân tanıyan bir mekanizmadır.

- “X ” mükellefi 2024, 2025 ve 2026 yıllarına ilişkin tahakkuk etmiş gelir vergisi borçlarını ödemediği bir durumda anılan mükellefin banka hesaplarına ve özel muayenesine haciz konulmuştur. Hacizlerin kaldırılması için mali müşavirlik ve avukatlık hizmeti satın almak zorunda kaldığı bu durumda sıfır gelir vergisi vergi yükünden söz etmek mümkün değildir.

- 2027 yayımlanan bir vergi kanunundan yararlanarak gecikme zamlarında indirim imkânından faydalanarak 2027 yılında 2024, 2025 ve 2026 yıllarına ilişkin vergi ve ferilerinden oluşan borçlarının tamamını ödemesi durumunda vergi yükü hesabı daha da karmaşık bir hal alacaktır. Bu durumda ödemenin gerçekleştiği yıl vergi yükü yüksek çıkarken diğer yıllarda sıfır vergi yükünden söz edilmesi vergi yükü müessesesinin amaçları ile çelişen bir durumun ortaya

çıkmasına neden olacaktır. Zira vergi yükünün temel amaçlarında biri verginin doğduğu dönemdeki gelir vergi ilişkisinin gözlemlenmesidir. Gelirin ne kadarlık kısmının vergi yükü oluşturduğu ancak dönemsel uyumla gözlenebilir.

- Vergi yükünde temel amaç gelirin elde edildiği yıl ile o yıl içinde ortaya çıkan vergilerin karşılaştırılmasıdır. Zira bir vergi ortaya çıktıktan sonra (kesinleştikten sonra) ödenmese bile borç külfeti oluşturur. Devletin cebri takibine maruz kalır. Vergiler tahsil edildiği yılın değil aksine tahakkuk ettiği dönemin geliri ile kıyaslanabildiği ölçüde anlamlıdır.
- Ayrıca enflasyonun etkili olduğu ekonomilerde vergilerin tahakkuk ettiği dönemler ile tahsil edildiği dönemlerin farklı olması gelir ile vergi arasındaki oransal ilişkinin tespitini imkânsız hale getirmektedir.

Vergi yükü hesabında tahakkuk esasının kabul edilmesi vergiye konu kazancın elde edildiği dönem ile verginin ödendiği dönem arasındaki uyumsuzluğu giderecektir. Bilindiği üzere gelir vergisi ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergiler kazancın elde edildiği yılı takip eden yılda beyan edilerek ödenmektedir. Dolayısıyla 2024 yılında elde edilmiş kazançlara ilişkin vergi 2025 yılında beyan edilerek ödenmektedir. Tahsil esasının geçerli olduğu bir vergi yükü hesabında 2024 yılı kazançlarından doğan vergiler 2025 yılı tahsilatı sayılarak 2025 yılı gelirleri ile oranlanmak suretiyle vergi yükü hesabı yapılmaktadır. Bu durum dönem uyumsuzluğuna sebep olarak vergi yükünün yanlış hesaplanmasına neden olmaktadır. Zira mevcut vergi yükü hesaplamaları tahsil esasına göre gerçekleştirildiğinden gelirin elde edildiği yılın değil ödendiği yılın geliri ile oranlanarak hesaplanmaktadır.

Tablo 3'te Türkiye'de 2019-2023 yılları arasındaki tahsilat oranlarını gösterilmektedir. Tablo 3'teki veriler ilgili dönem aralığında Türkiye'de kesinleşmiş vergi gelirlerinin yaklaşık %19'unun tahsil edilemediğini göstermektedir.

Tablo 3. Türkiye’de Vergi Tahsilat Oranları (2019-2023)

Yıl	Tahakkuk Eden Vergi Gelirleri	Tahsil Edilen Vergi Gelirler	Tahsilat Tahakkuk Oranı	GSYH	Vergi Yüğü (Vergi İadesi Hariç)
2019	1.012.025	820.148	%81	4.317.809	%23.4
2020	1.227.237	983.258	%80	5.048.567	%24.3
2021	1.728.924	1.395.725	%80	7.256.141	%23.8
2022	3.261.617	2.709.130	%83	15.011.775	%21.7
2023	6.008.805	5.128.894	%83	26.545.721	%22.6

Kaynak: GİB, 2019-2024 faaliyet raporlarından faydalanarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Türkiye’de gözlem konusu yıllarda vergi ret ve iadeleri dikkate alınmaksızın vergi yükünün yaklaşık olarak %23 civarında seyrettiği anlaşılmaktadır. Kesinleştiği halde tahsil edilememiş vergilerin muhatapları üzerinde bir baskı oluşturmadığından söz etmek mümkün değildir. Kaldı ki ödenmemiş bir vergi borcu için vergi idarelerinin cebri takip işlemleri yapması söz konusudur. Türkiye’de tahsilat oranlarına bakıldığında yaklaşık %81’lik ortalama tahsilat oranı yerine gerçek vergi yükünün tamamını temsil eden toplam tahakkuk oranının kullanılmasının daha isabetli olacağı değerlendirilmektedir.

Tablo 4 Türkiye’de 2019-2023 yılları arasındaki tahakkuk esaslı vergi yükünü göstermektedir. Tahsilat esaslı vergi yükü rasyosu incelenen dönemde (Tablo 2) vergi yükünün %16 olduğu bir durumda toplam vergi gelirlerinde tahakkuk eden

vergi tutarları kullanıldığında ortalama vergi yükünün yaklaşık olarak %20 olduğunu göstermektedir.

Tablo 4. Türkiye’de Tahakkuk Esaslı Vergi Yükü (2019-2023)

Yıl	Tahakkuk Eden Vergi Gelirleri	Vergi Ret ve İadeleri	Ret ve İade Sonrası Vergi Gelirleri	GSYH	Net Vergi Yükü
2019	1.012.025	146.289	865.736	4.317.809	%20
2020	1.227.237	150.008	150.008	5.048.567	%21
2021	1.728.924	230.737	230.737	7.256.141	%20
2022	3.261.617	355.693	355.693	15.011.775	%19
2023	6.008.805	5.128.894	627.629	26.545.721	%20

Kaynak: (TÜİK, 2019-2024) ve (GİB, 2019-2024) verilerinden faydalanarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tahsilat esaslı vergi yükü hesabı ile tahakkuk esaslı vergi yükü hesabı arasında %4’lik fark bulunduğu tespit edilmiştir. Bu sonuç Türkiye’de toplam vergi yükü hesabında tahsilat esaslı vergi gelirleri yerine tahakkuk esaslı vergi gelirlerinin kullanılması halinde vergi yükü rasyosunun %20 oranında arttığını göstermiştir.

4. SONUÇ

Toplam vergi ile toplam gelir arasındaki ilişkinin oransal sonucu olarak tanımlanan toplam vergi yükünün gerçeğe en yakın şekilde tespiti maliye politikalarının etkinliği için gereklidir. Bu anlamda vergi yüküne ilişkin pay ve payda

değerlerinin doğru bir şekilde kullanılması elzemdir. Bu kapsamda sosyal güvenlik katkı paylarını bu hesaba dâhil etmek tamamıyla yanıltıcı olacaktır. Zira sosyal güvenlik katkı payları bir nevi hizmet alımı karşılığında gerçekleşen bir ödemedir. Bu nedenle sosyal güvenlik katkı paylarının dâhil edildiği toplam vergi yükü rasyosu toplumun vergi yükünü yanıltıcı bir şekilde yüksek olduğunu ortaya koyacaktır. Türkiye’de sosyal güvenlik katkı payı dâhil vergi yükü oranları tahsilat esaslı vergi gelirleri sisteminde ortalama olarak %24 olarak gerçekleşmişken sosyal güvenlik katkı payı değerlerinin dâhil edilmemesi halinde vergi yükü yaklaşık olarak %17 olarak gerçekleşmiştir.

Ayrıca vergi yükü rasyolarına ilişkin hesaplamalarda ilgili dönemlerde gerçekleşmiş olan vergi ret ve iadelerinin de toplam vergi gelirlerinden indirilmesi gerekmektedir. Bu durumda sosyal güvenlik katkı payı değerlerinin dâhil edilmediği bir durumda tahsil edilmiş vergi gelirlerinden vergi iadelerinin indirilmesi neticesinde Türkiye’de 2019-2024 yıllarında ortalama vergi yükünün %16 olduğu, buna karşın vergi ret iadelerinin indirilmediği bir durumda ortalama vergi yükünün %19 olduğu tespit edilmiştir.

Vergi yükü hesabında belirli bir dönemde elde edilmiş gelir ile aynı dönemde ortaya çıkmış olan vergi arasındaki ilişkinin boyutu toplam vergi yükü hesabının konusunu oluşturduğundan gelirin elde edildiği dönem ile bu gelir nedeniyle ortaya çıkan verginin dönemsel uyumu önemlidir. Bu nedendir ki gelir ve vergi arasındaki dönemsel uyum ancak tahakkuk esaslı bir uygulama ile mümkündür. Kaldı ki kesinleşmiş ve vadesinde ödenmemiş/ödenememiş vergi borçlarını vergi yükü hesabına dâhil etmemek vergi yükü misyonunun amacıyla çelişen bir durumdur. Dolayısıyla vergi yükü hesabında belirli bir dönemde tahsil edilmiş vergiler yerine o dönemde tahakkuk etmiş vergilerin toplam vergi geliri hesabında dikkate alınması elzemdir. Tahakkuk esaslı bir vergi yükü hesabında ret ve iade olunmuş vergilerin toplam tahakkuklardan indirilmesi suretiyle vergi yükü hesabı

yapıldığında toplam vergi yükünün 2019-2023 yılları arasında Türkiye’de yaklaşık ortalamasının %21 olduğu sonucuna varılmıştır.

Vergi yükünün tahakkuk esaslı tespiti gelirin elde edildiği dönem ile bu gelire ilişkin ortaya çıkan vergi arasındaki dönem uyumsuzluğunu ortadan kaldırarak vadesi geçmiş vergi borçlarını da vergi yükü hesabına dâhil eden daha gerçekçi hesaplama yöntemidir. Tahsilat esaslı vergi yükünden tahakkuk esaslı vergi yükü hesabına geçişin verginin yükü konusunda daha gerçekçi bir bakış açısının literatüre kazandırılması adına önemli olduğu değerlendirilmektedir.

Etik Beyanı: Bu çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde etik kurallara uyulduğunu yazar beyan eder. Aksi bir durumun tespiti halinde Akademik İzdüşüm Dergisinin hiçbir sorumluluğu olmayıp, tüm sorumluluk çalışmanın yazarlarına aittir.

Destek ve Teşekkür: Bu araştırmanın hazırlanmasında herhangi bir kurumdan destek alınmamıştır.

Katkı Oranı Beyanı: Araştırmanın tüm süreci makalenin beyan edilen tek yazarı tarafından gerçekleştirilmiştir.

Çatışma Beyanı: Araştırmanın yazarları olarak herhangi bir çıkar çatışma beyanımız bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, A. (2017). *Kamu Maliyesi*. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş. 18.Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Aktan, C. C. & Çoban, H. (2006). *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, (Der.: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Yaşar Vural). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Aksoy, Ş. (2011), *Kamu Maliyesi*. Filiz Kitabevi.

- Anıl H. (1973), *Türkiye’de Vergi Yüğü (1950-1970)*. Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları 4. Ankara.
- Arsan, Ü. (1968), *Vergi Yüğü Üzerinde Bir İnceleme: Teori, Metodoloji ve Türkiye’ye Ait Bazı Hesaplar*. Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Boeri, T., Börsch-Supan, A., Tabellini, G. (2001), Would you Like to Shrink the Welfare State? A Survey of European Citizens, *Economic Policy*, 16(32), 7-50.
- Çağdaş, Y. (2020). Türkiye’de Vergi Yüğü’nün OECD Ülkeleri İle Karşılaştırılması. *BAİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(1/), 81-96
- Demir, İ.C. (2013). *Türkiye’de Vergi Yüğü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle)*. Afyonkarahisar: Dora Basım Yayın Dağıtım.
- Edizdoğan N. vd., (2010). *Kamu Maliyesi*. 11. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Erdem M. vd. (2017). *Kamu Maliyesi*. Bursa:Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- GİB. (2023). Faaliyet Raporları.
<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> Erişim Tarihi : 20.12.2024.
- Goudswaard, K. , K. Caminada (2015). “Social Security Contributions: Economic and Public Finance Considerations”, *International Social Security Review*. 68(4), 25-46.
- Günay, K. (2007). *Türkiye’de Vergi Yüğü ve Vergi Kapasitesi Hesaplaması Üzerine Örnek Bir Çalışma*. İstanbul.
- Iturbe-Ormaetxe, I. (2015), “Salience of Social Security Contributions and Employment”, *International Tax Public Finance*, 22, 741-759.
- Karakoç, Y. (2015). Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 21(2). 413-456.

- Merwe, T. V. D. (2000). The Case for Social Security in South Africa: An Economic Perspective. *Development Southern Africa*. 17(5), 717-735.
- Pehlivan O. (2016). *Kamu Maliyesi. Trabzon: Celepler Matbaacılık.*
- Pürem, S. (2023). Vergi Yükü Üzerine Literatür İncelemesi, *Karaelmas Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), 117-138.
- Orhaner E. (1999). Türkiye’de 1987-1997 Döneminde Vergi Yükü Değişimleri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 135, 195-213.
- Samson, M. J. (2002), The Social, Economic and Fiscal Impact of Comprehensive Social Security Reform for South Africa. *Social Dynamics*, 28(2): 69-97.
- Šimková, N. (2015) The Hierarchical clustering of tax burden in the EU27. *Journal of Competitiveness*. 7/3. 95-109.
- Şahin, S. (2008). Gelir Vergisi Matrahının Belirlenmesinde Kişisel Harcamaların Dikkate Alınmasının Vergilendirmede Etkinlik Açısından Analizi ve Değerlendirilmesi, *Yüksek Lisans Tezi*, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şen, H. & Sağbaş, İ. (2017). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Ankara: Barış Arıkan Yayınları.
- Tekbaş, A. & Dökmen, G. (2007). Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı. *Maliye Dergisi*, 153, 195-23.
- TÜİK. (2024). Veri Portalı.
<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Il-Bazinda-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-2023-53575#:~:text=T%C3%9C%C4%B0K%20Kurumsal&text=%C4%B0I%20d%C3%BCzeyinde%20cari%20fiyatlarla%20Gayrisafi,%30%2C4%20pay%20ald%C4%B1>. Erişim Tarihi : 18.11.2024.
- Türk, İ. (2011). *Kamu Maliyesi*. Turhan Kitabevi.

- Ulriksen, M. (2012). How Social Security Policies and Economic Transformation Affect Poverty and Inequality: Lessons for South Africa. *Development Southern Africa*, 29(1), 3-18.
- Yaşa M. (1962), *Vergi Yüğü: Vergi Yüğü Hesaplama Usulleri Ve Mukayeseleri*. İstanbul: Sermet Matbaası.
- Xı W. & Xu, J. (2016). A New Perspective on Regional Tax Burden Differences in China. *Journal of Systems Science and Information*, 4/5, 391-407.
- Zuzana, M. & Kotlan, I. (2012) The influence of corporate taxation on economic growth: The failure of tax quota?. *Politická ekonomie*, 60/6, 743-763.

**CALCULATION OF TAX BURDEN BASED ON TOTAL
ACCRUED TAX REVENUE; THE CASE OF TURKEY**

Extended Summary

Aim:

Taxes are an important variable that reduces disposable income and thus affects individuals' incomes, consumption decisions and investment decisions. This situation, in which taxes are felt as an economic and psychological burden, is expressed by the concept of tax burden. The total tax burden, which has both quantitative and qualitative aspects, has two independent variables. While one of these independent variables is national income, the other independent variable is total taxes. There is no dispute about the scope of national income, which is one of the independent variables. However, the scope of the other independent variable "total tax revenues" is a controversial issue. In this study, the scope of the total tax revenues variable, which is one of the two independent variables used in the calculation of the total tax burden ratio, is analyzed. In this context, the use of the accrued taxes variable instead of the collected tax revenues was analyzed. Since adding social security contributions to the total tax value by considering them as taxes also affects the tax burden ratio, it is also discussed whether these contributions should be included in the tax burden calculation. In addition, the fact that taxes collected in a certain period but not deducted from the total tax value is also an important situation that affects the tax burden ratio. The evaluation of whether these variables, which have significant effects on the tax burden ratio, should be included in the tax burden calculation constitutes the basis of the study.

Method(s):

The study covers a limited period (2019-2023) due to the scope of the independent variables in the tax burden ratio. In

this study on the quantitative calculation of the real tax burden, accrual-based tax burden calculations are recalculated by taking into account tax refusals and refunds by utilizing data from the Revenue Administration (RA) and the Turkish Statistical Institute (TURKSTAT).

Conclusion and Discussion:

The total tax burden ratio including social security contributions was found to be misleadingly high. In Turkey, tax burden ratios including social security contributions averaged 24% in the collection-based tax revenue system, while excluding social security contributions yielded a tax burden ratio of approximately 17%. On the other hand, tax refunds for the accounting periods related to the tax burden should be deducted from the total tax amount. In this case, as a result of deducting tax refunds from tax revenues collected in a situation where social security contribution values are not included, the average tax burden in Turkey in 2019-2024 is 16%, whereas the average tax burden in a situation where tax refunds are not deducted is 19%.

Since the size of the relationship between the income earned in a certain period and the tax incurred in the same period is the subject of the total tax burden calculation, the periodic harmony between the period in which the income is earned and the tax incurred due to this income is important. For this reason, the periodic harmony between income and tax is only possible with an accrual-based practice. Moreover, not including finalized and unpaid tax debts in the tax burden calculation contradicts the purpose of the tax burden calculation. Therefore, in the tax burden calculation, the taxes accrued in that period should be taken into account in the calculation of total tax revenue instead of the taxes collected in a certain period. In an accrual-based tax burden calculation, it is concluded that the total tax burden is approximately 21% in Turkey between 2019 and 2023 when the tax burden

calculation is made by deducting the refunded and refunded taxes from the total accruals.