

GÜNCEL İSTATİSTİKLER IŞIĞINDA GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE TÜRKİYE’DE ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ: 1985-2018

Bekir ÖZCAN

*Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi,
Maliye Bölümü Yüksek Lisans Öğrencisi
ORC-ID: 0000-0001-7751-5983*

ÖZET

Devletin ekonomideki payının artması sonucunda vergi gelirleri artış göstermektedir. Bunun sonucunda toplumsal olarak verginin kim tarafından ödendiği önemli bir konu haline gelmiştir. Türkiye’de özellikle 1985 sonrası dönemde vergi yükü artış göstermektedir. 1985’ten bu yana Türkiye’de vergi yükü OECD ortalamasının altındadır ancak ücretliler üzerindeki vergi yüküne bakıldığında durum böyle değildir. Ülkemizde ücretliler üzerindeki vergi yükü diğer gelir elde eden kesim ile birlikte düşünüldüğünde dengesiz dağılmaktadır. Ücretliler üzerindeki vergi yükü; ayırma ilkesi, tüketim ve tasarruf imkanları gibi birçok konu açısından adaletsizlik taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: Asgari ücret, Vergi yükü, Ücretli, Vergilemede adalet

IN THE LIGHT OF CURRENT STATISTICS EXAMINATION AND EVALUATION OF TAX BURDEN ON WAGE EARNERS IN TURKEY FROM PAST TO PRESENT: 1985-2018

ABSTRACT

As a result of increasing the share of the state in the economy, tax revenues increase. As a result, socially, who pays the tax has become an important issue. In Turkey, especially in the post-1985 period, the tax burden increases. Since 1985, the tax burden in Turkey has been below the OECD average, but this is not the case when looking at the tax burden on wage earners. The tax burden on wage earners in our country is unevenly distributed when it is considered along with the other income-generating sector. Tax burden on wage earners; the principle of separation is unfair for many issues such as consumption and savings opportunities.

Keywords: Minimum wage, Tax burden, Wage, Justice in Taxation

GİRİŞ

Devlet, gelir dağılımına müdahale etmek, ekonomik istikrarı sağlamaya yardımcı olmak ve ekonomik büyümenin sağlanması gibi mali olmayan amaçları gerçekleştirmek amacıyla maliye ve iktisat politikaları yoluyla ekonomiye müdahalelerde bulunmaktadır. Maliye politikalarında kullanılan en önemli araçlardan biri de vergi politikasıdır. Vergi politikaları planlanırken ve uygulanırken ekonominin ve özellikle vergi sisteminin içinde bulunduğu durum dikkate alınmalıdır. Bu konuda en önemli nokta vergi sisteminde hali hazırda bulunan vergilerin kimlere yüklendiğidir. Çünkü vergilerin daha çok kimlere yüklendiği, gelir dağılımı konusunda fikir vermekte ve ileride uygulanacak olan politikalara rehberlik etmektedir.

Vergi yükünün dağılımı ekonomide kişilerin kararlarını etkilemektedir. Bu bağlamda ekonomiye etkileri ve vergilemede adalet bakımından vergi yükü önemli bir kavramdır. Sosyal boyutları da var olduğundan dolayı vergi yükünü tam olarak ölçmek ve vergi yükünün dağılımında adalet konusunda kesin bir hükme varmak pek mümkün değildir. Ancak genel olarak vergi sisteminin yapısı ve yapılan düzenlemelere bakıldığında vergi yükünün etkileri ve dağılımı konusunda fikir sahibi olunabilecektir. Örneğin, vergi sisteminde dolaylı-dolaysız vergiler ayrımında hangi tür vergilerin çoğunlukta olduğu vergi yükünün dağılımı konusunda fikir vermektir.

1. ve 2. Dünya Savaşlarının ardından sosyal refah harcamalarının artması ve devletin ekonomideki payının artması sonucunda vergi gelirleri artış göstermiştir. Bunun sonucunda toplumsal olarak verginin kim tarafından ödendiği önemli bir konu haline gelmiştir.

Bu çalışmada vergi yükü kavramsal olarak açıklandıktan sonra genel olarak bazı vergi yükü türleri ve hesaplanma şekilleri incelenecektir. Daha sonra Türkiye’de vergi yükünün gelişimi ve gelir dağılımına etkileri çerçevesinde değerlendirmeler yapılacaktır. Son bölümde ise Türkiye’de ücretliler üzerindeki vergi yükü değerlendirilecektir.

1. VERGİ YÜKÜ KAVRAMI VE TÜRLERİ

1.1. Vergi Yükü Kavramı

Vergi yükü kavramı, birçok kullanılış yeri olan¹ ve tam olarak açıklanamayan bir kavram olduğundan dolayı birçok tanımlamaya tabidir. Maliye literatüründe öteden beri tartışma konusu olan vergi yükü kavramı, teknik ve teknik olmayan anlamlarda kullanıldığı için karışıklık ortaya çıkmaktadır².

Genel olarak vergi ödenmesi sonucunda kişilerin ödeme güçlerinde azalış meydana gelmektedir. Çünkü vergileme esas olarak özel sektörden kamu sektörüne doğru bir kaynak transferidir. Vergi yükü esas olarak ödenen vergi ile vergiyi ödeyen kişinin geliri arasındaki oransal ilişki olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda vergi yükü, “gelir” ve “vergi” unsurları ile doğrudan ilişkilidir³.

Vergi yükü; olarak ifade edilebilir. Burada V, vergi gelirini; G, geliri; Vy de vergi yükünü göstermektedir. Bu denklemde pay ve paydaya yazılan unsurların neler olduğuna göre vergi yükü kavramı farklılaşacaktır. Örneğin pay kısmında toplumun ödediği toplam vergi geliri ve payda kısmında milli gelir yer alıyorsa toplam vergi yüküne ulaşılmaktadır. Yine, pay kısmında bir kişinin ödediği vergi ve paydada kişinin geliri/kişisi başına gelir yer alıyorsa ortaya çıkan vergi yükü kişisel vergi yüküdür. Diğer bir ifadeyle vergi yükü hesabında kullanılan unsurlar, incelemenin şekline göre kapsam olarak farklılık göstermektedir⁴.

1 Üren ARSAN: Vergi Yükü Üzerinde Bir İnceleme (Teori, Metodoloji ve Türkiye’ye Ait Bazı Hesaplar), 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1975, s. 9.

2 Ursula K. HICKS: “The Terminology of Tax Analysis”, *The Economic Journal*, Vol. 56, No. 221, **Oxford University Press on behalf of the Royal Economic Society**, March 1946, s. 39, <https://www.jstor.org/stable/2225619>

3 Haluk ANIL: **Türkiye’de Vergi Yükü: (1950-1970) (Gayrisafi Toplumsal Vergi Yükü Hesabı Üzerine Bir İnceleme)**, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları: 4, Emel Matbaacılık Sanayi Ltd. Şti., Ankara, 1973, s. 13.

4 ANIL: a.g.e., s. 13-20.

1.2. Vergi Yükü Türleri

1.2.1. Toplam vergi yükü

Bir ekonomide belirli bir dönemde toplanan vergilerin, milli gelire oranı olarak ifade edilebilir. Diğer bir ifadeyle toplanan vergilerin ekonomi üzerinde yarattığı toplam yükür⁵. Toplam vergi yükü, ülkede vergilerin, sosyal refah seviyesine ne kadar etki ettiği konusunda fikir verirken belirli bir dönemde bir ülkede makroekonomik olarak yaratılan toplam hasılanın ne kadarının vergi olarak devlete aktarıldığını gösterir⁶. Ayrıca bu vergi yükü türü ülkeler arası karşılaştırmalarda kullanılmaktadır.

1.2.2. Sektörel vergi yükü

Bir ekonomi farklı birçok sektörden meydana gelmektedir. Sektörel vergi yükü bu sektörlerin ödedikleri vergi ve elde ettikleri gelir arasındaki oransal ilişkidir⁷.

Bu vergi yükü türü, hangi sektörün ne ölçüde vergi ödediğinin karşılaştırılması ve vergi politikası yönünden dengesizliklerin giderilmesi yolunda yarar sağlamaktadır⁸. Ayrıca vergi yükü oranlarına bakılarak yeni vergi kaynakları bulunması konusunda da kullanılabilir⁹.

1.2.3. Gelir gruplarına göre vergi yükü

Elde edilen gelir büyüklüğüne bağlı olarak sınıflandırılmış birimlerin devlete ödemiş olduğu vergi ve benzeri yükümlülüklerin aynı dönemde bu birimlerin elde ettiği gelire oranı olarak ifade edilmektedir¹⁰.

Bu vergi yükü türü, gelir dağılımı ile ilgili bilgiler olmadan sağlıklı olarak hesaplanamaz. Çünkü vergi yükünü üstlenen gelir gruplarının milli gelirden aynı ölçüde pay alıp almadığı konusu gelir dağılımında adalet açısından önem arz etmektedir. Ayrıca bu vergi yükü türü, vergilemede adalet açısından da önemlidir.

5 Nihat EDİZDOĞAN, Özhan ÇETİNKAYA, Erhan GÜMÜŞ: **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2010, s. 171.

6 ANIL: a.g.e., s. 16.

7 ANIL: a.g.e., s. 15.

8 İsmail TÜRK: **Maliye Politikası (Amaçlar-Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri)** 11. Baskı, Turhan Kitabevi, s. 300-304.

9 Aykut HEREKMAN: **Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı, II. Cilt)**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1989, s. 146.

10 Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, **Türkiye’de Vergi Yükü (1975-1984)** 1. Kitap, Araştırmalar Cilt-XII, s. 17.

1.2.4. Kişisel vergi yükü

Kişinin ödediği vergi gelirin, kişi başına düşen milli gelire oranı olarak ifade edilmektedir¹¹. Bu vergi yükü tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi ile vergi ödeme gücüne bağlıdır. Çünkü vergi ödeme gücü başta gelir olmak üzere servete ve mükellefin kişisel durumuna bağlıdır¹². Bunun yanı sıra kişisel vergi yükü, sübjektif ve objektif olmak üzere iki farklı şekilde incelenmektedir¹³.

Vergi ödeyen kişilerin bu durumdan psikolojik olarak etkilenmesine “sübjektif vergi yükü veya vergi tazyiki” denilmektedir¹⁴. Sübjektif vergi yükü tanımdan da anlaşılacağı üzere, kişilerin psikolojik durumlarına göre meydana geldiği ve kişiden kişiye farklı büyüklükte meydana geleceğinden dolayı tam olarak hesaplanamamaktadır. Ödenen vergilerin, ekonomide elde edilen toplam gelire oranı ise “objektif vergi yükü” olarak adlandırılmaktadır¹⁵. Objektif vergi yükü, vergilere ödenen tutarın bilinmesi halinde hesaplanabilmektedir.

Sonuç olarak vergi ödemenin kişiler üzerinde meydana getirdiği etkinin ölçülemeyen boyutu sübjektif vergi yükü iken söz konusu ödemenin yol açtığı ekonomik kayıp objektif vergi yüküdür.

1.2.5. Net vergi yükü

Toplam vergi yükü ve objektif vergi yükü gibi vergi yükü türleri brüt kavramlardır. Çünkü bu vergi yükü türlerinde ödenen vergi dikkate alınırken, kişilerin devletin sağladığı hizmetlerden ve kamu harcamalarından sağladığı faydalar dikkate alınmamaktadır. Bu durumda net vergi yüküne ulaşmak için kişilerin kamu hizmetlerinden elde ettiği faydaların, ödedikleri vergilerden çıkarılması gerekmektedir¹⁶.

2. TÜRKİYE’DE VERGİ YÜKÜ

Vergi yükü yukarıda da değinildiği üzere hesaplanmasında kullanılan unsurlara göre farklı türleri olan bir kavramdır. Bu bölümde Türkiye’de vergi yükünün gelişimi incelenirken, yapılan inceleme toplam vergi yüküne göre yapılacaktır. Toplam vergi yükü, vergilerin ekonomide yarattığı toplam etkiyi göstermesi açısından önemlidir.

11 Maliye ve Gümrük Bakanlığı APK: a.g.e., s. 18.

12 Abdurrahman AKDOĞAN: **Kamu Maliyesi**, 17. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2016, s. 231-233.

13 ARSAN: a.g.e., s. 11-12.

14 ARSAN: a.g.e., s. 12.

15 AKDOĞAN: a.g.e., s. 508-511.

16 Halil NADAROĞLU: **Kamu Maliyesi Teorisi**, 8. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1992, s. 271.

Toplam vergi yükü hesaplamalarında safi milli hasıla (SMH), gayri safi milli hasıla (GSMH) ve GSYH değerlerinden hangisinin kullanılacağı literatürde öteden beri tartışılan bir konudur¹⁷. Bu çalışmada vergi yükü için GSYH üzerinden hesaplanan rakamlar kullanılacaktır.

2.1. Türkiye’de Vergi Yükünün Gelişimi

Bu çalışmada Türkiye’de vergi yükünün karşılaştırılmasında kullanılacak değerler 1985-2017 yılları arasını kapsamaktadır. Tablo-1’de Türkiye’de yıllara göre vergi gelirlerinin GSYH’ye oranı verilmiştir.

Tablo-1: Türkiye’de Yıllara Göre Vergi Yükü (%)¹⁸

Yıllar	Vergi Gelirleri* / GSYH	Yıllar	Vergi Gelirleri* / GSYH
1985	11.2	2002	24.0
1986	12.7	2003	25.2
1987	13.7	2004	23.3
1988	12.9	2005	23.4
1989	13.6	2006	23.6
1990	14.5	2007	23.1
1991	15.2	2008	23.1
1992	16.3	2009	23.5
1993	16.5	2010	24.8
1994	16.2	2011	25.9
1995	16.4	2012	24.9
1996	18.5	2013	25.3
1997	20.2	2014	24.6
1998	20.6	2015	25.1
1999	22.6	2016	25.3
2000	23.6	2017	24.9
2001	25.6	2018	24.3

Kaynak: OECD (2020), Tax revenue. doi: 10.1787/d98b8cf5-en ve Social security contributions. doi: 10.1787/3ebfe901-en (Erişim Tarihi: 09.07.2020)

* Sosyal Güvenlik Primleri dahil edilmiş değerlerdir.

17 Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Üren ARSAN: **Vergi Yükü Üzerinde Bir İnceleme (Teori, Metodoloji ve Türkiye’ye Ait Bazı Hesaplar)**, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1975, s. 97-99.

18 Ülkeler arası vergi yükü karşılaştırmalarında gelir olarak genelde GSYH kullanılmaktadır. Vergi ve benzeri ödemeler için ise ülkemizde OECD sınıflaması ile tutarlı olarak; genel bütçe vergi gelirleri, mahalli idarelere verilen paylar, sosyal güvenlik katılımları (parafiskal gelirler) ve fonlar yer almaktadır. Bu nedenle Tablo-1’deki verilere sosyal güvenlik primleri dahil edilmiştir.

Ülkemizde başta 2001 krizi olmak üzere bazı yıllarda azalış olmakla birlikte vergi yükü sürekli artış göstermiştir. 1985 yılında vergi gelirlerinin GSYH’ye oranı %11’lerde iken 2018 yılında bu oran %24-25’lere çıkmıştır. Bakıldığında vergi yükünün 1985 yılından itibaren artış göstermesi, 1980 sonrası finansal serbestleşme ve devletin küçültülmesi konusunda ortaya konulan politikaların vergi yükü konusunda kendini göstermediği şeklinde yorumlanabilir¹⁹. Ancak belirtmek gerekir ki yalnızca toplam vergi gelirlerinin GSYH’ye oranına bakarak ülkedeki vergi yükü konusunda kesin bir yargıya ulaşmak yerinde olmayacaktır²⁰.

Vergi yükünün genel olarak artış eğiliminde olması ilk bakışta olumlu bir durum gibi görülebilir. Ancak vergi yükünün ekonomi üzerindeki etkilerini tam olarak görmek için vergi yapısına bakmak gerekmektedir. Vergi yapısı, bir ülkede uygulanmakta olan vergilerin toplam vergiler içindeki payını ve vergilerin karşılıklı yerlerini ifade etmektedir²¹.

Türkiye’de 1980 sonrasında uygulamaya konulan arz yönlü politikalar ve serbestleşme, vergi yapısı ve vergi gelirleri üzerinde de etkisini göstermiştir. Özellikle gelir vergisi ve kurumlar vergisinde vergi rekabetine uyum sağlamak amacıyla ortaya çıkan indirimler dolaysız vergilerde azalışa neden olmuştur²². Söz konusu politikalar sonucunda dolaysız vergilerin, toplam vergi gelirleri içindeki payı giderek azalmış, bunun yanında dolaylı vergilerin payında sürekli artışlar yaşanmıştır. 1986 yılında katma değer vergisi (KDV) ve 2002 yılında özel tüketim vergisinin (ÖTV’nin) yürürlüğe girmesi dolaylı vergilerdeki artışın en önemli nedenlerinden biridir. Tablo-2’de Türkiye’de yıllara göre dolaylı-dolaysız vergilerin, vergi gelirleri içindeki payları verilmiştir. Özellikle 1990 yılından itibaren dikkat çekici bir şekilde dolaylı vergilerin payının yükseldiği görülmektedir.

19 Biltekin ÖZDEMİR: Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı, **Maliye Dergisi**, Sayı 157, Temmuz-Aralık 2009, s. 8.

20 ORHANER: a.g.m., s. 75-76.

21 Vergi yapısı konusunda daha kapsamlı bilgi için bkz. KORKMAZ: a.g.e., s. 33.

22 Veli KARGI, Tacim YAYĞIR: Globalization, Tax Competition and Tax Burden in Turkey, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2016, s. 14.

Tablo-2: Türkiye’de 1985-2018 Yılları Arasında Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Vergiler İçindeki Payları

Yıllar	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAY (%)	
	DOLAYLI VERGİLER	DOLAYSIZ VERGİLER
1985	52,3	47,7
1990	47,9	52,1
1995	57,5	42,5
2000	59,1	40,9
2005	69,4	30,6
2010	68,4	31,6
2015	68,5	31,5
2016	67,3	32,7
2017	67,0	33,0
2018	62,8	37,2

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, <https://www.hmb.gov.tr/bumko-butce-buyuklukleri-ve-butce-gerceklesmeleri> (Erişim Tarihi: 09.07.2020)

Bu bağlamda Türkiye’de gerek arz yönlü politikalar gerekse de küresel yapıya uyum sağlamak amacıyla dolaysız vergiler azalış göstermiştir. Dolaylı vergiler yapıları itibariyle tersine artan oranlı (regresif, gerici) bir yapıda olduklarından dolayı dolaysız vergilere göre daha adaletsizlerdir. Bu açıdan bakıldığında Türkiye’de vergi yükünün daha adaletsiz olan dolaylı vergilere kaydırıldığı görülmektedir. Bu durum vergi yükünün dağılımında adalet açısından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.

2.2. Türkiye ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükünün Karşılaştırılması

1985-2018 döneminde OECD ülkelerindeki vergi gelirlerinin GSYH’ ye oranı aşağıdaki Tablo-3’te yer almaktadır. Tablo-3’e bakıldığında vergi yükünün en son yıl olan 2018’de en yüksek olduğu ülke %46,09 ile Fransa’dır. Fransa’yı ise Danimarka, Belçika, İsveç ve Avusturya takip etmektedir. Vergi yükünün en düşük olduğu ülke %16,13 ile Meksika’dır. Meksika’yı ise Şili, İrlanda ve Türkiye takip etmektedir.

Tablo-3: Bazı OECD Ülkelerinde Yıllara Göre Vergi Yüğü Oranları

ÜLKELER	1985	1990	1995	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Avusturya	40.44	39.29	41.27	42.28	41.01	40.96	41.12	41.77	42.63	42.71	43.10	42.23	41.77	42.18
Belçika	43.48	41.17	42.61	43.54	43.15	42.62	43.14	44.17	45.11	45.07	44.81	44.08	44.60	44.85
Şili	-	16.89	18.30	18.81	20.73	19.59	21.12	21.33	19.86	19.61	20.38	20.14	20.11	21.07
Danimarka	43.59	44.40	46.50	46.88	48.01	44.76	44.79	45.51	45.89	48.53	46.13	46.19	45.98	44.86
Fransa	42.04	41.17	42.33	43.43	42.90	42.15	43.33	44.36	45.37	45.45	45.28	45.46	46.12	46.09
Almanya	36.08	34.80	36.23	36.24	33.87	35.01	35.70	36.39	36.77	36.70	36.99	37.43	37.54	38.19
İrlanda	33.58	32.35	31.73	30.76	29.40	27.01	27.39	27.55	28.22	28.41	23.11	23.33	22.52	22.32
Meksika	14.85	12.09	10.11	11.46	11.36	12.84	12.77	12.65	13.30	13.70	15.93	16.63	16.09	16.13
İsveç	44.78	49.48	45.62	48.98	46.62	43.22	42.51	42.57	42.91	42.59	43.08	44.04	44.38	43.93
Türkiye	11.22	14.55	16.39	23.59	23.37	24.82	25.90	24.95	25.35	24.58	25.09	25.30	24.89	24.35
İngiltere	35.07	32.88	29.48	32.92	32.68	32.31	33.21	32.41	32.20	31.82	32.16	32.73	33.27	33.54
ABD	24.61	25.96	26.46	28.20	25.93	23.49	23.90	24.07	25.65	25.98	26.23	25.89	26.78	24.33
OECD Ortalama	31.57	31.94	33.05	33.77	33.35	32.31	32.61	33.07	33.36	33.59	33.72	34.03	34.24	34.26

Kaynak: OECD (2020), Tax revenue (indicator). doi: 10.1787/d98b8cf5-en (Erişim Tarihi: 09.07.2020)

Türkiye en düşük vergi yüküne sahip Meksika, Şili ve İrlanda ve ABD'nin ardından beşinci sırada yer almaktadır. OECD verilerine göre 2018 yılında Türkiye'de %24,35 olan vergi yükü oranı, OECD ortalaması olan %34,26'nın altındadır. Daha önceki yıllara bakıldığında da Türkiye'nin vergi yükünün, sürekli OECD ortalamasının altında kaldığı görülmektedir. Ancak buna rağmen 1985 yılından 2018 yılına kadar %11-12 civarından %24-25 civarına yani yaklaşık olarak iki katına çıktığı ifade edilebilir. Söz konusu artış eğiliminin önemli kısmı 1994 krizinden sonra alınan 5 Nisan kararları sonrası döneme denk gelmektedir ve 1999 yılında yaşanan büyük deprem felaketi, 2000 ve 2001 yıllarındaki ulusal finansal krizleri ile iktidarda koalisyon hükümetlerinin varlığı, vergi yükü artışının nedenlerindedir²³.

OECD ülkelerinin vergi yükleri %16 ile %46 arasında değerlerden oluşmaktadır. Üye ülkelerin vergi yükleri farklılık göstermektedir. Bu farklılıkların ekonomik, kültürel ve siyasi nedenlere bağlı olduğu ifade edilebilir. Çünkü ülkelere bakıldığında vergi yükünün yalnızca ekonomik büyümeye bağlı olmadığı görülebilir. Bu bağlamda daha önce de ifade edildiği gibi vergi yükü birçok faktöre bağlıdır ve tek başına değerlendirilmesi doğru bir yaklaşım biçimi olmayacaktır. Örnek olarak ABD'de uygulanan liberal politikaların, devletin ekonomideki payını sınırlarken vergi gelirlerine de buna paralel bir etki yapması verilebilir²⁴.

OECD bölgesinde ortalama vergi yükü 1985 yılında %31,57, 2000 yılında %33,05, 2005 yılında %33,35, 2010 yılında %32,31 ve 2018 yılında %34,26 olarak görülmektedir. OECD ortalamasında 2005-2010 dönemindeki gerilemenin en büyük nedeni 2008 finansal krizidir. Ancak OECD vergi yükü ortalamasında 2008 kriz dönemi ve bazı yıllar hariç artış gözlenmektedir. 2008 krizinin söz konusu etkisi birçok ülkede görülmüştür. Kriz öncesinde vergi oranlarında indirim giden ve düz oranlı vergi sistemine geçiş yapan ülkeler vergi hasılatlarında artış yakalamışlardır, ancak kriz döneminde hasılatta düşüş görülmüştür²⁵.

3. TÜRKİYE'DE ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜ

Toplam vergi yükü, esas olarak toplam vergi gelirlerinin milli gelire oranlanması olan basit bir rasyodur. Bundan dolayı toplam vergi yükü; vergilemede

23 Harun KILIÇASLAN, Sercan YAVAŞ: Türkiye'de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 13, Yıl 13, Sayı 2, 2017, s. 38-39.

24 KILIÇASLAN, YAVAŞ: a.g.m., s. 37.

25 Yunus DEMİRLİ, Yaşar AYYILDIZ: Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Vergi Rekabetinin, 2008 Küresel Finans Krizi Eşliğinde, Vergi Hasılatı ve Yapısına Etkileri, **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt 2, Sayı 4, Aralık 2016, s. 34.

adalet ve gelir dağılımı açısından fikir vermemektedir. Diğer bir ifadeyle bu kavram genel nitelikte olduğu için mevcut vergi yükünün kime, ne ölçüde yüklendiği konusunda bir anlam ifade etmemektedir.

Vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımında bakılabilecek noktalardan biri olan kişisel vergi yükü burada önem arz etmektedir. Kişisel vergi yükü, kişilerin ödediği verginin gelirlerine oranı olarak ifade edilebilir. Bunun yanında daha önce de belirtildiği gibi verginin yansımaları, nihai vergi yükünü artırıp azaltabileceği için ücretliler üzerindeki vergi yükü incelenirken, kişisel vergi yükü hesaplamalarında işveren tarafından ödenen sosyal güvenlik katkı paylarının dikkate alınması şeklindeki görüş literatürde yaygındır²⁶.

3.1. Dolaysız Vergiler ve Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükü

Türkiye’de günümüzde dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı yaklaşık olarak %30’dur. Bu %30’luk kısmın yaklaşık %9-10’unun kurumlar vergisine, %2’sinin servet üzerinden alınan vergilere ait olduğu dikkate alındığında, gelir vergisinin payı %19-20 civarındadır (2018 yılı için bu oran %20,3’tür²⁷).

Söz konusu gelir vergisi hasılatının yaklaşık olarak üçte ikisi ücretlilerden alınmaktadır. Öte yandan ülkemizde gelir vergisinin yaklaşık %94’ü tevkifat yoluyla toplanmaktadır²⁸. Bu yönden vergi yükünün büyük bir kısmının kayıtlı olan ücretliler üzerine yüklendiği açıktır.

Buna ek olarak, ülkemizde Sosyal Güvenlik Kurumu kayıtlarına göre 2016-2017-2018’de beyan edilen ücretlerin % 42’si asgari ücret; %82’si ise en fazla asgari ücretin iki katından oluşmaktadır²⁹. Kısaca; ücret geliri elde edenlerin % 82’sinin matrahı, asgari ücret ve en fazla 2 katı üzerinden belirlenmektedir. Bu açıdan bakıldığında ücretliler üzerindeki vergi yükünün çok önemli bir kısmı, geliri en fazla 4.041,80 TL (asgari ücretin iki katı) olan ücretlilere yüklenmektedir. Tablo-4, asgari ücret (2020 için) elde eden bir kişinin katlandığı vergi ve payları göstermektedir.

26 Mustafa DURMUŞ: **Maliye Politikaları, Teori ve Uygulamalarının Değerlendirilmesi**, Yaklaşım Yayınları, Aralık 2003, s. 215-216.

27 2020 Bütçe Gereğcesinden alınan değerdir. http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/10/2020_Yili_Butce_Geregesi-1.pdf (Erişim Tarihi: 09.07.2020)

28 Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018 Faaliyet Raporu, s. 166. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf

29 Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan Ve Bütçe Komisyonu Tutanak Dergisi, 6’ncı Toplantı, 2. Oturum,

31 Ekim 2019 Perşembe, DİSK Temsilcisi Sayın FARUK ÖZDEMİR’in Konuşması, s. 142-143. https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=2409

Tablo-4: 2020 Yılı İçin Asgari Ücretlinin Ücret Bordrosu

Asgari Ücret Brüt Tutarı	2,943.00
SGK Prim İşçi Payı (% 14)	412.02
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı (% 1)	29.43
Toplam SGK Primi	441,45
Gelir Vergisi Kesintisi	375.23
Damga Vergisi Kesintisi	22.34
Net Ücret	2,103.98
Asgari Geçim İndirimi	220.73
Toplam İşçiye Ödenecek (+AGİ)	2,324.71
SGK Prim İşveren Payı (%15,5)	456,17
İşsizlik Sigortası Primi İşveren Payı (%2)	58,86
TOPLAM İŞÇİ MALİYETİ	3.458,03

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Türkiye’de asgari ücretle ve asgari ücret civarında bir ücretle çalışmakta olan ücretli sayısı 9-10 milyona ulaşmıştır³⁰. Bunun yanında Avrupa’da asgari ücretli sayısının toplam çalışanlara oranının en yüksek olduğu ülke Türkiye’dir³¹. Asgari ücret elde eden bir kişiye; devlete yaptığı toplam vergi ve benzeri payların yükü Tablo-4’teki değerler kullanılarak hesaplanmış olup Tablo-5’te görülmektedir. Buna göre ücret bordrosu üzerindeki vergi yükü 2020 yılında asgari ücretlinin gelirinin %32,50’si kadardır.

Tablo-5: 2020 Yılında Asgari Ücretlinin Ücret Bordrosu Üzerindeki Vergi Yükü (%)

1. Gelir Vergisi + Damga Vergisi / Brüt Ücret	13,50
2. Toplam Kesintiler (SGK primleri dahil) / Brüt Ücret	32,50

Kaynak: Tablo-4’teki veriler kullanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

30 DİSK-AR: **Asgari Ücret Gerçeği 2019 Raporu**, Disk Araştırma Dairesi (DİSK-AR), 3 Aralık 2018, İstanbul, s. 16.

31 Eurostat (earn_mw_cur)and Structure of Earnings Survey 2014, [https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=File:Proportion_of_employees_earning_less_than_105_%25_of_the_minimum_wage_October_2010_and_2014_\(%25\).png](https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=File:Proportion_of_employees_earning_less_than_105_%25_of_the_minimum_wage_October_2010_and_2014_(%25).png) (Erişim Tarihi: 09.07.2020)

3.2. Dolaylı Vergiler ve Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükü

Ücretliler üzerindeki toplam vergi yükü hesaplanırken dikkate alınması gereken diğer önemli bir konu da dolaylı vergi yüküdür. Ülkemizde dolaylı vergilerin paylarına bakıldığında yıllar itibariyle artış göstermektedir. 1980 sonrası arz yönlü politikalar ve küreselleşme ile birlikte dolaysız vergi gelirleri azalmıştır. Dolaylı vergilerde ise, uluslararası serbest ticaret ve entegrasyonun ön plana çıkması ve KDV’nin sisteme girmesi ile artış olmuştur. 1985 yılında dolaylı vergilerin, toplam vergi gelirlerine oranı %52,3 iken 2017 yılında bu oran 67,0’ye yükselmiş ve 2018 yılında bu oran %62,8 olarak gerçekleşmiştir. Bir vergi sisteminde dolaylı vergilerin çoğunlukta olması adaletten uzaklaşmış anlamına gelmektedir.

Toplam vergi yükü hesaplamalarına dolaylı vergiler dahil edilirken, ücretliler üzerindeki vergi yükü hesaplamalarına dolaylı vergiler dahil edilmemektedir. Dolayısıyla dolaylı vergiler hesaplamalara dahil edilirse ücretliler üzerindeki vergi yükü daha yüksek olacaktır.

Dolaylı vergilerin, dolaysız vergilere göre payının artması, vergi rekabeti sonucunda vergi yükünün adaletli dağılmadığı ve bu yükün ücret gibi mobil olmayan faktörler üzerinde kaldığını göstermektedir³².

Ücretli kesimin tasarruf eğiliminin ücret dışı gelir elde edenlerden düşük olduğu ortadadır³³. Çünkü ücretliler (özellikle asgari ücret elde edenler) kazandıkları paranın çok büyük bir kısmını (neredeyse tamamını) harcamaktadır. Bundan dolayı dolaylı vergi gelirlerinin de çok büyük kısmının ücretliler üzerinde yük teşkil ettiği ifade edilebilir.

3.3. Sosyal Güvenlik Katkı Payları, Vergi Takozu ve Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükü

Dünyada son dönemlerde sosyal güvenlik katkı payları genel olarak artış göstermektedir. Bunun en önemli nedeni toplumların refah düzeylerini yükseltme çabalarının artması sonucu sosyal güvenlik hizmetlerinin yaygınlaşması olarak ifade edilebilir³⁴. Türkiye’de de aynı durum mevcuttur. Ülkemizde sosyal güvenlik katkı paylarının milli gelire oranı 2000 yılında %4.4 iken 2018 yılında bu oran %7.3 olarak gerçekleşmiştir³⁵.

32 İlhami ÖZTÜRK, Ahmet OZANSOY: Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi, **Maliye Dergisi**, Sayı 161, Temmuz -Aralık 2011, s. 205.

33 Türk Harb-İş Sendikası, **Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükü**, 2. Baskı, Ağustos 1997, s. 82.

34 Filiz GİRAY: Sosyal Güvenlik Katkı Paylarının İşsizlik Üzerindeki Etkisi, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:104 Ocak - Mart 2017, s. 29-30.

35 OECD (2019), Social security contributions (indicator). doi: 10.1787/3ebfe901-en (Erişim Tarihi: 09.07.2020)

Ödenen vergilerle birlikte sosyal güvenlik katkı paylarının da dikkate alınmasıyla ortaya vergi takozu kavramı çıkmaktadır. Vergi takozu, basit olarak *devletlerin emek üzerine yükledikleri vergi yükü* olarak ifade edilmekte ve çalışanın gelir vergisi, sigorta primleri ile işverenin bordro üzerinden ödemek durumunda olduğu vergi ve primlerin işgücü maliyetine oranlanmasıyla bulunmaktadır³⁶. Farklı bir ifadeyle işverenin işgücü için katlandığı maliyet ile işçinin eline geçen para arasındaki farkın toplam işgücü maliyetine oranlanması olarak belirtilebilir³⁷. Aşağıdaki tabloda Türkiye ve OECD ülkelerinde ücret gelirleri üzerindeki vergi yükü (vergi takozu) görülmektedir.

36 Scott A. HODGE, Bryan HICKMAN: The Importance of the Tax Wedge on Labor in Evaluating Tax Systems, **Tax Foundation**, Washington DC,2018, s. 2. ,https://files.taxfoundation.org/20180913095728/Global-Primer_tax_wedge.pdf

37 Doğan ŞENYÜZ: İşletmelerin Rekabet Gücü Açısından İstihdam Üzerindeki Yükler ve Yeni Kanunda Çalışanların Vergilendirilmesine Getirilen Değişiklikler, **Sicil İş Hukuku Dergisi**, Sayı 5, Mart 2007, s. 166-167.

Tablo-6: Bazı OECD Ülkelerinde Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükü Rakamları (Vergi Takozu)

Ülkeler	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Avusturya	47,31	48,14	48,17	48,54	48,84	49,18	49,42	49,62	47,33	47,42	47,63
Belçika	57,10	55,51	55,93	56,09	55,99	55,66	55,59	55,28	53,95	53,76	52,67
Şili	7,00	7,00	7,00	7,00	7,00	7,00	7,00	7,00	7,00	7,00	7,01
Danimarka	41,45	38,49	35,94	36,08	36,16	35,79	35,63	35,89	35,87	35,81	35,66
Fransa	50,43	50,51	49,90	49,96	50,10	48,81	48,39	48,41	48,05	47,60	47,63
Almanya	52,86	52,13	49,05	49,68	49,65	49,26	49,31	49,45	49,54	49,58	49,50
İrlanda	35,31	30,32	30,86	32,60	33,04	33,85	34,03	33,23	32,66	32,58	32,70
Meksika	12,68	14,74	15,98	18,73	19,01	19,26	19,53	19,80	20,11	20,37	19,65
İsveç	50,14	48,05	42,76	42,81	42,86	43,01	42,46	42,61	42,84	42,93	43,06
İsviçre	22,87	22,22	22,10	22,30	22,11	22,21	21,87	21,86	22,07	22,10	22,24
Türkiye	40,36	42,80	36,98	37,03	37,13	37,36	38,09	38,19	38,24	38,99	38,87
İngiltere	32,59	33,94	32,58	32,46	32,09	31,36	30,96	30,81	30,91	31,00	30,90
ABD	30,84	30,42	30,75	29,91	29,84	31,45	31,64	31,44	31,58	31,78	29,58
OECD Ortalaması	37,40	36,66	35,61	36,10	36,24	36,47	36,45	36,41	36,37	36,22	36,06

Kaynak: OECD.StatTaxing Wages-Comparative tables <https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=AWCOMP&lang=en>
(Erişim Tarihi: 09.07.2020)

Tablo-6 incelendiğinde genel olarak vergi takozu oranlarının Tablo-3'teki toplam vergi yükü oranlarından yüksek olduğu görülmektedir. Vergi takozunun en yüksek olduğu ülke %52,67 ile Belçika'dır. Belçika'yı Almanya, Fransa ve İtalya takip etmektedir. Vergi takozunun en düşük olduğu ülke ise %7,01 ile Şili'dir. Şili'yi Yeni Zelanda, Meksika ve İsviçre takip etmektedir. Türkiye ise OECD ülkelerinin tamamı arasında %38,99 ile 17. sırada yer almaktadır.

Bir önceki bölümde de değinildiği üzere Türkiye'de toplam vergi yükü diğer ülkelere göre düşüktür. Ancak ücretliler üzerindeki vergi yükü açısından bakıldığında durum aynı değildir. Ülkemizde toplam vergi yükü 2018 yılı itibarıyla % 24,35'dur. Ancak ücretli kesim üzerindeki yüke (vergi takozuna) baktığımızda bu oran % 38,99'dur. Bunun yanında toplam vergi yükünde Türkiye ödeden beri OECD ortalamasının altında kalmakta iken vergi takozunda ise sürekli olarak OECD ortalamasının üzerindedir.

Toplam vergi yükü ile ücretliler üzerindeki vergi yükü (vergi takozu) farklılıkları, ücret üzerindeki vergi yükünün ağırlığını açık bir şekilde göstermektedir.

3.4. Vergiden Kaçınma Olanakları ve Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükü

Vergi yükü bir ülkede herkes tarafından aynı derecede hissedilmemektedir. Bunun yanında vergi yükü bazı durumlarda nihai bir yük olmayabilir. Daha açık şekilde ifade edilecek olursa; bazı mükellefler, ödeyecekleri vergileri bir şekilde başka mükelleflere yansıtabilmektedir. Bu durum verginin yansımaları olarak ifade edilebilir. Buna ek olarak vergi kanunlarının vergi kaçırma veya vergiden kaçınmaya uygun imkanlarla dolu olması, vergi yükünün büyük bir kısmının vergiye uyumlu mükellefe yüklenmesine neden olabilir³⁸.

Burada esasen sermaye gibi unsurların, ücrete göre daha mobilize olması durumu mevcuttur. Diğer bir deyişle sermaye benzeri unsurlar vergilendirme konusunda esnek bir yapıya sahiptir ve vergiden kaçınma olanakları bulunmaktadır. Ancak ücret gelirinde böyle bir imkan söz konusu değildir. Çünkü ülkemizde ücret gelirleri kaynakta kesinti (tevkifat/stopaj) yoluyla vergilendirilmektedir. Sonuç olarak sermayeden alınamayan vergi geliri, ücretlilerden sağlanmaya çalışılmaktadır.

Ücretlerin vergilendirilmesinin ücret dışı unsurlara göre daha kolay olması ve denetlenebilir olması, vergi yükünün ücretlilere yüklenmesine neden olmaktadır. Bu durum örneğin ticari kazanç ve serbest meslek kazancı elde edenlerle, ücretliler arasında adaletsizlik oluşturmaktadır. Söz konusu durum

38 Mehmet NAR: Ücret gelirleri üzerindeki vergi yükü: vergi takozu uygulaması, **International Journal of Human Sciences**, Vol. 12, Issue. 1, Year 2015, s. 687-688.

ücretliler üzerindeki vergi yükünü artırmaktadır. Aynı zamanda vergi takozu da artmakta ve bunun sonucunda işgücü maliyet artışı ile birlikte kayıt dışı ekonomi artış göstermektedir³⁹.

Ücretler üzerindeki vergi yükünün ağır olması emeğe olan talebi azaltmakta; istihdamı olumsuz etkilerken gelir dağılımını bozucu etki yapmaktadır. Bunun yanında işgücü maliyetindeki artış fiyatlara yansiyarak fiyat artışlarına yol açmakta ve sigortasız, vergisiz, düşük ücretli işçi çalıştırmaya yöneltmektedir⁴⁰.

4. TÜRKİYE’DE ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. Ücretli Sayısı ve Ücret Düzeyleri Açısından

Sosyal Güvenlik Kurumunun yayınladığı aylık bülten verilerine göre Türkiye’de yaklaşık 20 milyon ücretli bulunmaktadır. Söz konusu ücretlilerin %42’si asgari ücret ve %82’si asgari ücret ve en çok iki katına kadar gelir elde etmektedir.

Yukarıdaki Tablo-4’te de görüldüğü üzere asgari ücret elde eden bir ücretli birden fazla vergi ve benzeri yükümlülük altında kalmaktadır. Söz konusu yükümlülükler hem çok az olan asgari ücretin net değerini azaltmakta hem de sosyal güvenlik katkı paylarının yüksek olması nedeniyle işverenleri kayıt dışı istihdama yöneltmektedir.

Evrensel düzeyde genel kabul görmüş asgari ücret, işçinin kendisi ve ailesinin geçimini sağlayan ücret olarak tanımlanmaktadır⁴¹. Ancak ülkemizdeki genel tabloya bakıldığında işverene maliyeti 3.458,03TL olan bir asgari ücretlinin eline yalnızca 2,324.71 TL geçmektedir. Türkiye İşçi Sendikaları Konfederasyonu’nun (TÜRK-İŞ’in) yayınladığı açlık ve yoksulluk sınırı araştırmasına göre⁴², 2020 yılının Ocak ayında dört kişilik ailenin açlık sınırı 2.219,45 TL, yoksulluk sınırı 7.229,49 TL, evli olmayan-çocuksuz bir çalışanın “yaşama maliyeti” ise 2.697,82 TL olarak belirlenmiştir. Bundan dolayı asgari ücretin, işçinin kendisinin ve ailesinin geçimini sağlayacak bir tutar olmadığını ifade etmek yanlış olmayacaktır.

39 NAR: a.g.m., s. 689-690.

40 Birol UBAY, Ücret Geliri Elde Edenler Üzerindeki Vergi Yükü; Türkiye, Avrupa Birliği ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 154, Temmuz 2012, s. 117.

41 Cemil RAKICI, Tarık VURAL: Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Vergi Yükü Ve Asgari Ücret Tutarının Anlamı, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt 3, No 2, 2011 ISSN: 1309-8020 (Online), s. 66-67.

42 TÜRK-İŞ, Ocak 2020 Açlık Ve Yoksulluk Sınırı, <http://www.turkis.org.tr/OCAK-2020-ACLİK-VE-YOKSULLUK-SINIRI--d357751> (Erişim Tarihi: 09.07.2020)

4.2. Ayırma İlkesi Açısından

Gelir; emekten ve sermayeden (veya servetten) elde edilebilir. Bu konuda emek ile sermayeden elde edilen gelir özellikleri itibariyle aynı değildir. Bu nedenle emek ve sermayenin aynı şekilde vergilendirilmesi uygun değildir. Bunun altında yatan neden; emekten elde edilen gelirin, sermayeden elde edilen gelire kıyasla korunması gerektiği görüşüdür⁴³.

Emekten elde edilen gelire sermayeden elde edilen geliri aynı şekilde vergilendirmek, vergilemede adalet ilkesiyle de bağdaşmamaktadır. Bundan dolayı ayırma ilkesi, emek gelirlerinin sermaye ile elde edilen gelirlere göre farklı şekilde vergilendirilmesi olarak ifade edilebilir.

Asgari geçim indirimini, kişinin kendisinin ve ailesinin hayatını idame ettirebilecek gelirin vergilendirilmemesini ifade etmektedir. Ülkemizde asgari geçim indirimini, ayırma ilkesi gibi uygulanmaktadır. Ancak ücret gelirlerine yönelik olarak oran farklılaştırmasına gidilse de ayırma ilkesi etkin bir şekilde kullanılamamaktadır. Bu durumun en büyük nedeni ise asgari geçim indirimi rakamlarının gerçekçi olmamasıdır. Örneğin 2020 yılında asgari ücret alan bekar bir mükellefin asgari geçim indirimi tutarı 220,73 TL ve evli, eşi çalışmayan 5 çocuklu bir mükellefin asgari geçim indirimi tutarı 375,23 TL'dir. Görüldüğü üzere uygulanan rakamlar yetersizdir. Bunun yanında bekar bir mükellef ile evli ve 5 çocuklu bir mükellef arasında sadece 154,5 TL farklılık olmaktadır. Söz konusu durum vergilemede ödeme gücü açısından adaletsizlik meydana getirmektedir.

Gelir vergisi tevkifatı sadece ücretlerden safi tutar üzerinden yapılmakla birlikte, beyanname verme imkanlarının genel olarak olmaması sonucunda yapılan birçok giderin (GVK md. 89'daki giderler. Sağlık, eğitim harcamaları, BES primleri vs.) indirilmesine imkan tanınmamaktadır. Bu durum örneğin serbest meslek kazancı elde eden ve yaptığı giderleri (GVK md. 68'da sayılan giderler) indirme imkanı olan serbest meslek erbabı ve ücretli arasında eşitsizlik meydana getirmektedir.

Ülkemizde 2019 yılının sonlarında yapılan değişiklikle⁴⁴ gelir vergisi tarifesine %40'lık bir dilim daha eklenmiştir. Kanun gerekçesi olarak daha yüksek gelir elde edenlerin daha yüksek oranda vergilendirilmesi gösterilmektedir. Ancak artan oranlı tarifede özellikle düşük gelirli ücretliler dikkate alınarak

43 AKDOĞAN: a.g.e., s. 256-257.

44 Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191207-1.htm>

daha alt dilimlerde ve oranlarda değişiklik yapılabilir. Böylece düşük gelirli ücretliler daha çok gözetilmiş olacaktır.

4.3. Tüketim ve Tasarruf İmkanları Açısından

Dolaylı vergilerin ne kadarının ücretliler tarafından ödendiğinin bilinmesi ücretliler üzerindeki vergi yükünün kesin olarak hesaplanamamasına neden olmaktadır.

Ancak bu konuda tüketim ve tasarruf imkanları önem arz etmektedir. Zira asgari ücret alan bir kişinin gelirinin tamamına yakını (ya da tamamını) harcadığı dikkate alındığında tasarruf yapma imkanı olmayacağı açıktır.

Ücretliler genellikle düşük gelirlilerden oluşmaktadır. Dolayısıyla ücretlilerin büyük kısmı gelirlerinin tamamını harcamakta ve bu aşamada dolaylı vergiler ödemektedir. Ülkemizde dolaylı vergilerde oran farklılaştırması yoluyla çoğunlukla düşük gelirlilerin tükettiği ürünler düşük oranda vergilendirilse de ücretliler üzerinde bir yük oluşacaktır.

Ülkemizde dolaylı vergi gelirlerinin GSYH’ye oranı 2018 yılında %10-11’dir. Daha önce de belirtildiği üzere ücretlilerin tasarruf yapma eğilimi ücret dışı gelir elde edenlere göre düşüktür. Bunun yanında ülkemizde ücretli sayısının 20 milyon, asgari ücretli sayısının ise yaklaşık 9 milyon olduğu dikkate alındığında söz konusu dolaylı vergi yükünün önemli kısmının ücretlilere yüklendiği ifade edilebilir.

4.4. Sigorta Primleri ve Kayıt Dışı İstihdam Açısından

Daha önce de belirtildiği üzere sosyal güvenlik katkı payları vergi yüküne dahil edildiğinde ortaya kısaca ücretliler üzerindeki vergi yükü diye ifade edilebilecek vergi takozu kavramı çıkmaktadır. Yüksek düzeylerde alınan sigorta primleri ücretliler üzerindeki toplam yükün artmasına ve işverenin katlandığı maliyetle işçinin eline geçen para arasındaki farkın artmasına neden olmaktadır.

Öte yandan bu durum piyasa fiyatlarına yansiyarak fiyatlarda artışa yol açmakta olup işverenleri sigortasız ve düşük ücretle işçi çalıştırmaya teşvik etmektedir. Bu durum maliyet yüksek olduğu için emeğe olan talebi azaltmakta ve istihdamı kötü etkilemektedir⁴⁵. Bunun yanında eline geçen ücret sigorta primleri ve vergiler dolayısıyla azalan işçiler bazı durumlarda sigortasız çalışmayı tercih edebilmektedir. Söz konusu durum sonucunda ekonomide kayıt dışı istihdam artmakta ve vergi gelirlerinde azalma meydana gelmektedir.

45 NAR: a.g.e., s. 702.

SONUÇ

Verginin ödenmesi esasen özel kesimden kamu kesimine bir transfer olduğundan kişiler üzerinde bir yük oluşturmaktadır. Burada ortaya vergi yükü kavramı çıkmaktadır. Vergi yükü, ödenen vergilerin gelire oranı olarak ifade edilebilir. Vergi yükü, birçok farklı kullanılışı ve hesaplanışı mevcut olan bir kavramdır. Bundan dolayı vergi yükü hesaplamalarında çerçeve önem arz etmektedir.

Toplam vergi yükü ekonomide vergi yükünün adaletli dağılımı konusunda bilgi vermemektedir. Burada kişisel vergi yükü ön plana çıkmaktadır. Ancak vergi yansımaları dolayısıyla kişisel vergi yükü her zaman nihai vergi yükü olmayabilir.

Vergi yükü herkes tarafından aynı derecede hissedilmemektedir ve vergi yansımaları sonucunda bazı kişiler yükümlü oldukları vergileri başkalarına devretmektedir. Bu bağlamda Türkiye’de ücretliler üzerindeki vergi yükü hesaplanırken işverenin ödediği sosyal güvenlik katkı paylarının da dikkate alınması literatürde savunulmaktadır.

Türkiye’de vergi yükü genel olarak diğer ülkelere göre düşüktür. OECD ülkelerine bakıldığında Türkiye, en düşük vergi yüküne sahip Meksika, Şili ve İrlanda ve ABD’nin ardından beşinci sırada yer almaktadır. Daha önceki yıllara bakıldığında da Türkiye’nin vergi yükünün, sürekli OECD ortalamasının altında kaldığı görülmektedir.

Fakat aynı durum ücretliler üzerindeki vergi yükü açısından geçerli değildir. Ücretler üzerindeki vergi yükünün değerlendirilmesinde kullanılan vergi takozu; basit olarak devletlerin emek üzerine yükledikleri vergi yükü olarak ifade edilmektedir. Ülkemizde vergi takozu oranı % 38,99 ile OECD ortalaması olan %36,22’nin üzerindedir. Türkiye, OECD ülkeleri içerisinde 17. sırada yer almaktadır. Bunun yanında toplam vergi yükünde Türkiye öteden beri OECD ortalamasının altında kalmakta iken vergi takozunda ise sürekli olarak OECD ortalamasının üzerindedir.

Türkiye’de ücretliler üzerinde vergi ve benzeri birçok yükümlülük bulunmaktadır. Dolaysız vergiler açısından bakıldığında asgari ücret elde eden bir kişinin ödediği toplam verginin (SGK primleri dahil) brüt gelirine oranı %32,50’dir. Ülkemizde 20 milyon ücretli vardır ve bu sayının yaklaşık 9 milyonu asgari ücret elde etmektedir. Söz konusu ücretlilerin %42’si asgari ücret ve %82’si asgari ücret ve en çok iki katına kadar gelir elde etmektedir.

Ücretliler üzerindeki bu yükler hem ücretlerin net değerini azaltarak çalışanları zorlamakta hem de maliyet artışlarından dolayı işverenin istihdam ya-

ratabilme durumunu kısıtlamaktadır. Bunun sonucunda emek talebi azalmakta ve fatura her iki durumda da çalışana kesilmektedir. Bu durum sigortasız ve düşük ücretle işçi çalıştırılmasını teşvik etmekte ve kayıt dışı istihdam artış göstermektedir.

İşverene maliyeti 3.458,03TL olan asgari ücretlinin eline 2,324.71 TL geçmektedir. Genel olarak kabul edilen tanıma göre asgari ücret; kişinin kendisinin ve ailesinin geçimini sağlayan ücrettir. Ancak açlık sınırının 2.219,45 TL olduğu dikkate alındığında asgari ücretle kişinin ve ailesinin geçimini sağlamakta güçlük çekeceği açıktır.

Bu konuda ülkemizde uygulanan ancak gerçekçi rakamlara sahip olmayan asgari geçim indiriminin gözden geçirilmesi yararlı olacaktır. Zira bekar bir asgari ücretli ile eş çalışmayan ve 5 çocuk sahipli asgari ücretli arasındaki asgari geçim indirimi farkı sadece 154,5 TL’dir. Söz konusu değerler ödeme gücü bakımından vergilemede adalet ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Dolaylı vergilerin ne kadarının ücretliler tarafından ödendiğinin bilinmemesi ücretliler üzerindeki vergi yükünün tam olarak hesaplanamamasına neden olmaktadır. Ücret geliri elde eden (özellikle asgari ücret) kişilerin ücret dışı unsurlardan gelir elde eden kişilere göre tasarruf eğiliminin düşük olduğu dikkate alındığında dolaylı vergi yükünün önemli bir kısmı da ücretliler üzerinde yük oluşturmaktadır. Çünkü özellikle düşük gelir elde eden ücretliler gelirlerinin tamamını harcamakta ve dolaylı vergiler ödemektedirler.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Abdurrahman: **Kamu Maliyesi**, 17. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2016.

ANIL, Haluk: **Türkiye’de Vergi Yüğü: (1950-1970) (Gayrisafi Toplumsal Vergi Yüğü Hesabı Üzerine Bir İnceleme)**, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları: 4, Emel Matbaacılık Sanayi Ltd. Şti., Ankara, 1973.

ARSAN, Üren: **Vergi Yüğü Üzerinde Bir İnceleme (Teori, Metodoloji ve Türkiye’ye Ait Bazı Hesaplar)**, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1975.

DEMİRLİ, Yunus, AYYILDIZ, Yaşar: Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Vergi Rekabetinin, 2008 Küresel Finans Krizi Eşliğinde, Vergi Hasılatı ve Yapısına Etkileri, **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt 2, Sayı 4, Aralık 2016.

DİSK-AR: **Asgari Ücret Gerçeği 2019 Raporu**, Disk Araştırma Dairesi (DİSK-AR), 3 Aralık 2018, İstanbul.

DURMUŞ, Mustafa: **Maliye Politikaları, Teori ve Uygulamalarının Değerlendirilmesi**, Yaklaşım Yayınları, Aralık 2003.

EDİZDOĞAN, Nihat, ÇETİNKAYA, Özhan, GÜMÜŞ, Erhan: **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2010.

EUROSTAT (earn_mw_cur)and Structure of Earnings Survey 2014, [https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=File:Proportion_of_employees_earning_less_than_105_%25_of_the_minimum_wage,_October_2010_and_2014_\(%25\).png](https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=File:Proportion_of_employees_earning_less_than_105_%25_of_the_minimum_wage,_October_2010_and_2014_(%25).png)

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018 Faaliyet Raporu, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf

GİRAY Filiz: Sosyal Güvenlik Katkı Paylarının İşsizlik Üzerindeki Etkisi, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:104 Ocak - Mart 2017.

HEREKMAN, Aykut: **Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı, II. Cilt)**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1989.

HICKS, Ursula K. : The Terminology of Tax Analysis”, The Economic Journal, Vol. 56, No. 221, **Oxford Üniversite Press on behalf of the Royal Economic Society**, March 1946. <https://www.jstor.org/stable/2225619>

HODGE, Scott A., HICKMAN, Bryan: The Importance of the Tax Wedge on Labor in Evaluating Tax Systems, **Tax Foundation**, Washington DC, 2018.

İNCE, Macit: **Gelir Dağılımı ve Vergi Politikası**, Konferanslar 2, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları No:2, Sevinç Matbaası, Ankara, 1971.

KARGI, Veli, YAYĞIR, Tacim: Globalization, Tax Competition and Tax Burden in Turkey, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2016.

KILIÇASLAN, Harun, YAVAŞ, Sercan: Türkiye’de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 13, Yıl 13, Sayı 2, 2017.

KORKMAZ, Esfender: İktisadi Gelişme ve Mali Sistem, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul, 2003.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, **Türkiye’de Vergi Yüğü (1975-1984)** 1. Kitap, Araştırmalar Cilt-XII.

NADAROĞLU, Halil: **Kamu Maliyesi Teorisi**, 8. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1992.

NAR, Mehmet: Ücret gelirleri üzerindeki vergi yükü: vergi takozu uygulaması, **International Journal of Human Sciences**, Vol. 12, Issue. 1, Year 2015.

OECD (2019), Social security contributions (indicator). doi: 10.1787/3ebfe901-en

ORHANER, Emine: Türkiye’de 1987-1997 Döneminde Vergi Yükü Değişimleri, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 135, Aralık 1999.

ÖZDEMİR, Biltekin: Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı, **Maliye Dergisi**, Sayı 157, Temmuz Aralık 2009.

ÖZTÜRK, İlhami, OZANSOY, Ahmet: Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi, **Maliye Dergisi**, Sayı 161, Temmuz -Aralık 2011.

RAKICI, Cemil, VURAL, Tarık: Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Vergi Yükü Ve Asgari Ücret Tutarının Anlamı, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt 3, No 2, 2011 ISSN: 1309-8020 (Online).

ŞENYÜZ, Doğan: İşletmelerin Rekabet Gücü Açısından İstihdam Üzerindeki Yükler ve Yeni Kanunda Çalışanların Vergilendirilmesine Getirilen Değişiklikler, **Sicil İş Hukuku Dergisi**, Sayı 5, Mart 2007.

TURHAN, Salih: **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

Türk Harb-İş Sendikası, **Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükü**, 2. Baskı, Ağustos 1997, s. 82.

TÜRK, İsmail: **Maliye Politikası (Amaçlar-Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri)** 11. Baskı, Turhan Kitabevi, 1998.

TÜRK-İŞ, Kasım 2019 Açlık Ve Yoksulluk Sınırı, <http://www.turkis.org.tr/OCAK-2020-ACLİK-VE-YOKSULLUK-SINIRI--d357751>.

UBAY, Birol: Ücret Geliri Elde Edenler Üzerindeki Vergi Yükü; Türkiye, Avrupa Birliği ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 154, Temmuz 2012.