

**Türkiye'de Gelir Vergisinin Ücretliler Üzerinde Oluşturduğu Etkinlik
Kaybının Ölçülmesi¹**

**Measurement Of The Efficiency Loss Of Personal Income Tax On Wage
Earners In Turkey**

Dr. Hünkar GÜLER

Marmara Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Mali İktisat/Maliye Bölümü, gulerhunkar@gmail.com

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:

Geliş: 3 Ekim 2016

Düzeltilme Geliş: 7 Kasım 2016

Kabul: 8 Kasım 2016

Anahtar Kelimeler:

Gelir Vergisi, Ücretliler, Etkinlik
Kaybı

© 2016 PESA Tüm hakları saklıdır

ÖZET

Optimal vergi politikasında üç eğilim gözlenmektedir. Bu eğilimler; gelirin düz oranlı vergilendirilmesi, yüksek gelire sıfır marjinal vergi oranı uygulanması ve vergilendirmenin dolaylı vergilere kaydırılmasıdır. Bu eğilimlere paralel olarak Türk vergi sisteminin dolaylı vergiler ve ücretliler üzerine kaydığı gözlenmektedir. Türkiye'de gelir vergisinin ücretliler üzerinde oluşturduğu etkinlik kaybı Harberger-Browning kısmi denge analizinden hareketle 2008 - 2014 yılları için hesaplanmaktadır. Hesaplamalarda dikkati çeken en önemli husus işgücü arz esnekliği ve artan oranlılık arttıkça etkinlik kaybının artmasıdır. Asgari ücretliler üzerindeki kaybın çok sınırlı kaldığı görülmektedir. Ücretliler bir bütün olarak dikkate alındığında, özellikle asgari ücretlilerin etkisiyle, etkinlik kaybı hafiflemektedir. Türkiye'de etkin bir vergi yapısı oluşturmak için düşük gelirli ve çocuklu ailelere yönelik sosyal yardımlar güçlendirilmeli, ücretlerle birlikte sermaye gelirleri vergilendirilmeli, dolaylı vergiler "adalet" açısından yeniden değerlendirilmeli ve detaylı gelir vergisi beyannamesi doldurulmalı ve bu beyannameler istatistiksel olarak sınıflandırılmalıdır.

ARTICLE INFO

Article History:

Received: 3 October 2016

Received in revised form: 7

November 2016

Accepted: 8 November 2016

Keywords:

Personal Income Tax, Wage
Earners, Efficiency Loss

© 2016 PESA All rights reserved

ABSTRACT

Three consequential trends have been observed in the optimal tax policy. These trends are to, first, place a levy on personal income proportionally; second, have a zero marginal tax rate for higher income and last, make taxation shift to indirect taxes. In harmony with these progresses, the Turkish tax system is predominantly made of indirect taxes and personal income tax on wage earners. The efficiency analysis of personal income tax on wage earners in Turkey is measured by means of the Harberger-Browning Partial Equilibrium Analysis for 2008 - 2014. This analysis shows that the higher the elasticity of labor supply and tax progressivity, the higher efficiency loss. It is observed that efficiency loss on minimum wage earners is limited. Moreover, efficiency loss on whole wage earners is eased when taking minimum wage earners into account. Therefore, the position of this paper is to establish an effective tax system in Turkey, by strengthening social assistance for lower income and families with children, levying capital income along with wage income, reviewing indirect taxes in regard to

¹ Bu çalışma, Hünkar Güler'in Marmara Üniversitesi S.B.E.'nde hazırladığı "Türkiye'de Gelir Vergisinin Ücretliler Üzerindeki Etkinlik Analizi" isimli doktora tezinin uygulama bölümünün makaleye dönüştürülmüş halidir.

GİRİŞ

Türkiye'de kişisel gelir vergisinin "ücretliler" üzerindeki etkinliğinin araştırılması birkaç açıdan önem taşımaktadır. Türkiye'de, 2015 itibariyle, istihdam edilenlerin yüzde 65'inden fazlasını ücretli ve yevmiyeli olarak çalışanlar oluşturmaktadır. Bu grup üzerinden alınan vergiler, aynı dönem itibariyle, toplam vergi gelirlerinin yüzde 13'ünü; kişisel gelir vergisinin ise yaklaşık yüzde 60'ını teşkil etmektedir. Bu anlamda, ücretliler üzerinden alınan vergiler toplam vergi gelirlerinin ve kişisel gelir vergisinin istikrarı üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Ücretliler üzerinden kişisel gelir vergisiyle birlikte parafiskal gelirler (sosyal güvenlik katkıları) de alınmaktadır. Çalışmada dikkate alınan işgücü vergileri (labor taxes), ücret gelir vergileri (wage income taxes) ve sosyal güvenlik katkılarından (social security contribution) oluşmaktadır. Ücretlilerle ilgili diğer bir husus, artan oranlılık ve verginin kişiselleştirilmesine ilave olarak ayırma prensibiyle etkinlik ve adalet tartışmalarının merkezinde yer almasıdır. Çalışmanın bundan sonraki sayfalarında gelir vergisi denildiği zaman kişisel gelir vergisi (personal income tax) anlaşılmalıdır.

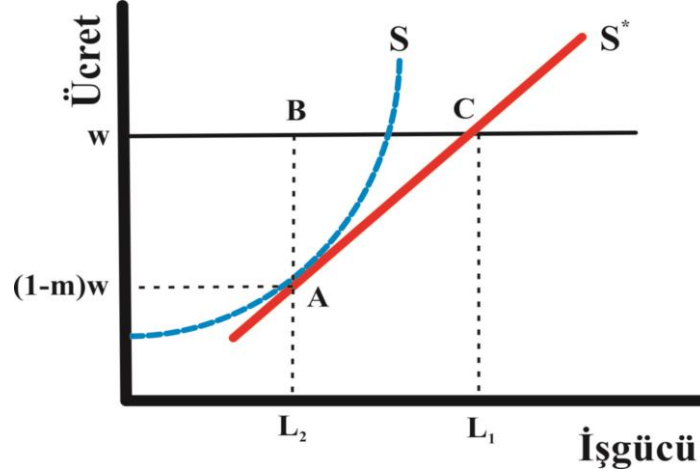
Çalışma, gelir vergisinin ücretliler üzerinde oluşturduğu etkinlik kaybını Harberger-Browning modelinin temel alındığı kısmi denge analizi yardımıyla 2008 - 2014 yılları için hesaplamaktadır. Kısmi denge analizi sadece gelir vergisinin etkisine odaklanmakta ve alım-satım kararları üzerinde etkili olan tüketim vergileri ve sosyal harcamalar gibi ücretlilerin doğrudan fayda sağladığı dışsal faktörler dikkate alınmamaktadır. Vergi oranlarındaki artış ücretlerdeki artış veya azalışları akla getirmekle birlikte; çalışmada odaklanılan nokta, ücret artış ve azalışlarından ziyade, vergi oranlarındaki oynaklıktır ve vergi idaresinin yapısı ve vergi toplama maliyetleri etkinlik kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu bağlamda, çalışmanın kısıtı olarak toplam etkinlik konusuna girilmemektedir. Çalışma esnasında karşılaşılan en önemli güçlük, modelin önemli mikro veriler gerektirmesine karşılık; verilerin mevcudiyeti, ulaşılabilirliği ve güvenilirliğidir. Hangi vergi diliminde ne kadar vergi ödendiğini gösteren bilgi mevcut olmadığından, hesaplamalarda doğrusal olmayan vergi fonksiyonları kullanılamamaktadır.

Çalışmanın "Harberger-Browning Modeli" ismini taşıyan ilk bölümü önce Harberger modelini ve sonrasında Browning'in modele yaptığı katkıları sayısal olarak açıklamaktadır. "Ücretlilerin Türk Vergi Sistemi İçindeki Yeri" başlıklı ikinci bölümünde ücret kavramının kısa bir açıklaması yapılmakta ve gelir vergisi ve ücretliler üzerinden alınan gelir vergisinin Türk Vergi Sistemi (TVS)'ne katkıları değerlendirilmektedir. Gelir vergisinde etkinlik tartışmalarının, kısmi denge analizinin ötesinde, tüm vergi sistemine bağlı olduğu ve adalet konusunda "iyi" ve "kötü" gibi felsefi tartışmalara girilmeyeceği belirtilmelidir. Üçüncü bölüm "Türkiye'de Harberger-Browning Modelinin Uygulanması" başlığını taşımakta ve Türkiye'de gelir vergisinin ve gelir vergisi ve diğer mali yükümlülüklerin (parafiskal gelirler) ücretliler üzerinde oluşturduğu etkinlik kaybını 2008 - 2014 arasındaki 7 yıl için hesaplamakta ve son yıl için Türkiye'de sektör ve cinsiyet ayrımında bir değerlendirme öngörmektedir. Çalışmanın son bölümü Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) ülkeleriyle bir karşılaştırma yapmaktadır. Çalışma, ulaşılan sonuçların açıklandığı ve politika önerilerinin yer aldığı "Sonuç" bölümüyle tamamlanmaktadır.

1. Harberger-Browning Modeli

Harberger'in 1964 yılında yaptığı "Vergilendirme, Kaynak Dağılımı ve Refah" isimli çalışması gelir vergisinin oluşturduğu etkinlik kaybını (welfare cost) kapsamlı bir şekilde açıklamakta ve şu üç sorunun cevabını aramaktadır: (1) Gelir vergisi, aynı geliri sağlayan farklı oranlı tüketim vergilerinden -hangi şartlar altında- daha az refah kaybı oluşturmaktadır?, (2) aynı geliri getiren gelir vergisi ve tüketim vergileri arasındaki refah kaybı farklılıkları nasıl ölçülmektedir? ve (3) tüketim vergileri kaldırıldığı takdirde mevcut gelir vergisinde oluşacak artıştan kaynaklanan refah kaybındaki değişim nasıl ölçülmektedir? (Harberger, 1964: 30)

Browning (1987: 11), hükümetlerin harcama politikalarının marjinal refah kayıplarına bağlı olduğundan yola çıkarak, ücretler üzerinde vergilerin oluşturduğu marjinal refah kayıplarıyla ilgili kullanışlı bir kısmi denge analizi geliştirmiştir. Bu çalışmasını yaparken Harberger'in kısmi denge analizini temel almakla birlikte, 1976 yılındaki ilk çalışmasında yaptığı hatayı yapmayarak formülasyonda küçük; fakat önemli bir düzeltmeye gitmiştir. **Şekil 1**'den yola çıkarak Browning'in Harberger'e yaptığı düzeltme açıklanmaktadır.



Şekil 1: Browning Düzeltmesi

Kaynak: Browning, 1987: 11

Gelir vergisinin ücretler üzerinde oluşturduğu refah kaybı yukarıda geometrik olarak gösterilmektedir. Çalışanların ücreti w (işgücünün marjinal ürün değerine eşit olduğu varsayılır) ve ücretler üzerindeki marjinal vergi oranı m 'dir. Bu durumda, işçilerin net geliri $(1-m)w$ olmaktadır. Vergilerin olduğu bir durumda denge A noktasındadır ve burada arz edilen işgücü miktarı L_2 'dir. Artan oranlı bir vergi durumunda vergi geliri $wBA(1-m)w$ alanından daha küçük olmaktadır. Bunun nedeni, artan oranlı bir vergi durumunda marjinal vergi oranının işgücü arzını ve ücretleri azaltarak etkinlik kaybını arttırmasıdır. İşçilerin fayda düzeyine göre çizilen telafi edilmiş işgücü arz eğrisi S^* ile gösterilmektedir. Arz eğrisi S 'i görmediğimizde toplam refah kaybı ABC alanıyla gösterilmekte ve marjinal vergi oranı sıfıra indiğinde refah kaybı kazançlardaki artışa eşit olmaktadır. Toplam refah kaybını hesaplamak için kullanabileceğimiz formülü elde etmek için telafi edilmiş işgücü arz eğrisinin L_1 ile L_2 arasında doğrusal olduğu varsayılmaktadır. Bu durumda, refah kaybı $1/2 CB \times AC$ olmaktadır. Diğer bir ifadeyle;

$$W = \frac{1}{2} (dL)wm \text{ dir.} \quad (1.1)$$

İşgücü arzındaki telafi edilmiş değişim, telafi edilmiş arz eğrisinin eğiminin tersi (dL/dw) ile marjinal ücret oranındaki (wm) değişimin çarpımı şeklinde ifade edilmektedir. Böylece formül aşağıdaki şekle dönüşmektedir:

$$W = \frac{1}{2} \left[\frac{dL}{dw} wm \right] wm \quad (1.2)$$

1.2'deki eşitlik $L_2(1-m)/L_2(1-m)$ ile çarpıldığında yeni eşitlik

$$W = \frac{1}{2} \left[\frac{dL}{dw} \frac{w(1-m)}{L_2} \right] \frac{m^2}{1-m} wL_2 \text{ olmaktadır.} \quad (1.3)$$

Parantez içindeki ifade telafi edilmiş işgücü arz eğrisinin esnekliğine eşittir. Telafi edilmiş işgücü arz esnekliğini η ile ifade edersek 1.3 numaralı eşitlik aşağıdaki şekilde yeniden yazılmaktadır:

$$W = \frac{1}{2} \eta \frac{m^2}{1-m} wL_2 \quad (1.4)$$

1.4'dan farklı olarak refah kaybını hesaplamak için kullanılan Harberger formülü 1.5'de gösterilmektedir:

$$W = \frac{1}{2} \eta m^2 wL \quad (1.5)$$

Browning, 1976 yılındaki çalışmasında Harberger eşitliğini kullanarak marjinal refah kaybını tahmin etmeye çalışmıştır. Bununla birlikte, Harberger eşitliği toplam ve marjinal refah kayıplarının daha düşük ifade edilmesine neden olmaktadır. Bu hatanın düzeltilmesi için Harberger eşitliği $1/(1-m)$ ile çarpılmakta ve neticede 1.4 nolu eşitlik ücretler üzerindeki verginin toplam refah kaybını tahminde kullanılan doğru bir yöntem dönüşmektedir. (Browning, 1987: 13) Harberger-Browning modelinin iki önemli bileşeni vardır. Bu bileşenler marjinal vergi oranı ve işgücü arz esnekliğidir. İşgücü arz esnekliği ve marjinal vergi oranı ne kadar yüksek olursa etkinlik kaybı da o nispetse yüksek olmaktadır. Bu durumun tersi (vice versa) de doğrudur. Marjinal vergi oranı ve işgücü arz esnekliği emek ve teknoloji yoğun üretim tercihini de etkilemektedir.

2. Ücretlilerin Türk Vergi Sistemi İçindeki Yeri

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 61. madde ücretlileri "ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. ..." şeklinde tanımlamakta ve ücretlileri kapsamlı olarak açıklamaktadır. GVK ücretleri, indirimler yapıldıktan sonra gerçek safi değeri bilinen gerçek ücretler (GVK 63) ve gerçek safi değere net olarak ulaşamayan diğer ücretler (GVK 64) şeklinde ikili bir sınıflandırmaya tabi tutmuştur. Bununla birlikte, istisna ve özel usule tabi olan ücretler (sporcular) de bulunmaktadır. Gerçek ücretlerin vergilendirilmesi, tevkifat (kesinti) usulü ve beyan usulüyle gerçekleştirilmektedir. Tevkifat usulüne tabi olup da çalıştıkları ikinci işlerinden dolayı, belirli bir kazanç eşliğinden sonra, beyanname vermek zorunda olanlar (GVK 86) da vardır. Bununla birlikte, ücretliler üzerindeki gelir vergisinin yüzde 90'a yakınının tevkifat usulüyle gerçekleştirilmesi vergi karşısında ücretlileri esneksiz (vergiden kaçınma ve kaçırma imkanının olmaması) bir noktaya getirmektedir.

Tablo 1'de TVS, vergi gelirlerinin bütçe ve GSYH payları ile esneklikleri itibariyle, 1990 - 2015 yılları için gösterilmektedir. TVS'nin 1990 - 2015 yılları arasında dolaylı vergiler lehine geliştiği görülmektedir. 1990 yılında dolaylı vergiler, vergi gelirlerinin yaklaşık yüzde 48'ini oluştururken; 2015 yılında yüzde 65'ini oluşturmaktadır. Bu gelişme, vergi gelirlerinin gelir vergisinden KDV ve ÖTV'ye kaymasının bir sonucudur. Gelir vergisine odaklanıldığında 1990 - 2015 yılları arasında gelir vergisinin vergi gelirlerinden aldığı payın yarı yarıya azaldığı görülmektedir. Bununla birlikte, bu dönemde, gelir vergisi ücretliler üzerine kaymaya başlamıştır. 2015 yılında gelir vergisinin yüzde 60'a yakını ücretliler üzerinden alınırken; ücretliler toplam vergi gelirlerinin yüzde 13,2'sini karşılamaktadır.

Tablo 1'de vergi gelir esneklikleri (tax elasticity) de yer almaktadır. Vergi esnekliği, vergi gelirlerindeki (tax revenue, TR) oransal değişimin vergi matrahındaki (tax base, TB) oransal değişime bölümüyle bulunmaktadır. Vergi gelirlerinin matraha göre değişim hızı (vergi gelir esnekliği) aşağıdaki gibi formülüne edilmektedir: (Haughton, 1998: 3)

$$TE = \% \Delta TR \div \% \Delta TB \quad (2.1)$$

Bununla birlikte, vergi esnekliği hesaplanırken matrah yerine GSYH dikkate alınmaktadır. Bunun nedeni, 5018 sayılı kanun tahakkuk esasını dikkate almaktadır ve matraha göre değişim net bir bilgi vermemektedir. Vergi esnekliği hem vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama kabiliyeti hem de vergi yapısının dönüşümü hakkında önemli bilgiler sunmakta ve vergi tarifesi; vergi adaleti, teknolojik gelişme ve iktisadi büyüme tarafından belirlenmektedir. 2012 - 2014 yılları arasında ücretliler üzerindeki gelir vergisi esnekliğinin diğer gelir vergisi esnekliklerinden daha hızlı artması ekonomi büyüdükçe vergi yükünün ücretliler üzerine kaydığının farklı bir göstergesidir. Vergi yükünün sermaye gelirlerinden ziyade ücretliler üzerine kayması TVS'nin ücretliler ve dolaylı vergiler ağırlıklı bir yapıya dönüştürmektedir.

Tablo 1: Türk Vergi Sistemi, 1990 - 2015 (%)

Vergi/Yıl/Pay	1990			1995			2000			2005			2010			2011			2012			2013			2014			2015		
	VG	GSH	Em	VG	GSH	Em	VG	GSH	Em	VG	GSH	Em	VG	GSH	Em	VG	GSH	Em	VG	GSH	Em	VG	GSH	Em	VG	GSH	Em	VG	GSH	Em
Gelir Vergisi	41,0	4,7	1,2	30,4	4,2	0,8	23,4	3,7	0,4	20,3	3,5	1,0	21,0	4,5	0,5	21,0	4,6	1,2	22,0	4,9	1,8	21,4	5,0	1,2	22,7	5,2	1,4	22,7	5,4	1,3
Ücretliler	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	9,5	1,9	2,1	11,7	2,5	2,1	11,6	2,5	1,1	12,4	2,7	2,1	12,5	2,9	1,6	13,3	3,1	1,4	13,2	3,1	1,3
Diğer	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	10,8	2,1	0,3	9,2	2,0	n0,9	9,4	2,1	1,3	9,5	2,1	1,4	8,9	2,1	0,8	9,4	2,2	1,3	9,5	2,3	1,4
Kurumlar Vergisi	10,2	1,2	0,4	9,5	1,3	1,3	8,9	1,4	0,9	10,3	1,8	1,2	9,7	2,1	0,7	10,3	2,3	1,5	10,1	2,3	1,1	8,6	2,0	(0,2)	8,8	2,0	1,0	8,0	1,9	0,5
Katma Değer Vergisi	27,2	3,1	1,3	32,7	4,5	1,0	31,6	5,0	1,7	32,0	5,9	1,1	32,1	6,9	1,7	33,6	7,4	1,5	32,5	7,3	0,9	33,7	7,9	1,9	32,5	7,5	0,5	33,0	7,9	1,5
Dahilde Alınan KDV	16,9	1,9	1,1	19,6	2,7	0,9	16,9	2,7	1,4	16,7	3,1	0,6	16,7	3,6	1,0	16,5	3,6	1,0	16,8	3,8	1,5	16,6	3,9	1,4	16,5	3,8	0,7	17,0	4,0	1,7
İthalde Alınan KDV	10,4	1,2	1,5	13,2	1,8	1,1	14,7	2,3	2,1	15,3	2,8	1,8	15,4	3,3	2,5	17,1	3,8	1,9	15,8	3,5	0,3	17,1	4,0	2,4	16,0	3,7	0,2	16,0	3,9	1,3
Özel Tüketim Vergisi	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	27,5	5,1	1,5	24,6	5,3	2,1	22,6	5,0	0,6	22,6	5,1	1,3	23,3	5,5	1,8	22,8	5,2	0,6	22,9	5,5	1,4
Özel İletişim Vergisi	vy	vy	vy	vy	vy	vy	1,5	0,2	∞	2,6	0,5	3,7	1,8	0,4	0,2	1,6	0,3	0,4	1,4	0,3	0,1	1,2	0,3	0,2	1,2	0,3	0,2	1,0	0,2	0,2
MTV	0,5	0,1	2,0	0,7	0,1	0,9	0,7	0,1	1,0	1,9	0,4	1,8	2,2	0,5	0,8	2,1	0,5	1,0	2,1	0,5	1,3	2,0	0,5	0,9	2,0	0,5	0,5	1,9	0,5	1,3
Gümrük Vergileri	2,3	0,3	0,7	2,8	0,4	1,3	1,4	0,2	1,1	1,2	0,2	0,8	1,4	0,3	2,1	1,7	0,4	2,4	1,7	0,4	1,3	1,5	0,4	0,4	1,6	0,4	1,8	1,8	0,4	2,25
Damga Vergisi	3,3	0,4	1,0	2,7	0,4	1,1	2,7	0,4	1,7	1,8	0,3	0,9	2,2	0,5	1,5	2,3	0,5	1,5	2,4	0,5	1,5	2,6	0,6	2,6	2,6	0,6	0,9	2,6	0,6	1,4
Harçlar	2,6	0,3	1,3	2,6	0,4	1,4	1,7	0,3	1,4	2,5	0,5	2,4	3,0	0,7	3,1	3,0	0,7	1,0	3,0	0,7	1,8	3,6	0,8	3,0	3,7	0,9	1,1	3,7	0,9	1,4
Vergi Gelirleri	1	11,4	1,1	1	13,8	1,0	1	15,9	1,3	1	20,3	1,9	1	21,5	1,3	1	21,9	1,1	1	22,4	1,3	1	23,5	1,5	1	22,9	0,8	1	23,8	1,3

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr> (GİB) **Not:** 1) Ücretliler için muhtasar beyanname özetleri dikkate alınmıştır. Muhtasar beyanname özetleri 2004'ten itibaren düzenli yayınlandığı için hesaplamalar 2005'ten itibaren yapılmıştır. 2) Kendi hesaplamalarımızla uyuşmayan esneklik verileri düzeltilmiştir. 3) 2000 öncesi hesaplamalarda Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) dikkate alınmıştır.

3. Türkiye'de Harberger-Browning Modelinin Uygulanması

Bu bölümde, Harberger-Browning analizi ücretliler üzerindeki gelir vergisinin etkileri bağlamında Türkiye için değerlendirilmektedir. Hesaplamalarda marjinal vergi oranının kullanılmasının nedeni, marjinal vergi oranının hem son birimde ne kadar vergi ödendiğini göstermesi hem de çalışma-dinlenme tercihinin son birimde ödenen vergiye bağlı olmasıdır. İşgücü arz esnekliği, vergi ve/veya ücretlerdeki değişimin çalışılan süre üzerinde nasıl bir etki oluşturduğu hakkında bilgi vermekte ve işgücü piyasaları ve ikame ve gelir etkileri başta olmak üzere birçok değişken tarafından belirlenmektedir. Marjinal vergi oranı ve işgücü arz esneklikleri bulunduktan sonra gelir vergisinin ücretliler üzerinde oluşturduğu etkinlik kaybı aşağıda hesaplanmaktadır.

3.1. Ücretliler Üzerindeki Marjinal Gelir Vergisi Oranları

Ücretliler üzerindeki marjinal gelir vergisi oranları muhtasar beyanname özetleri dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Muhtasar beyanname özetlerinde ücretliler; asgari ücretliler (GVK Md. 94/1) ve diğer ücretliler ve ücret sayılan ödemeler (GVK Md. 94/1) olarak iki gruba ayrılmaktadır. Bu iki grup için brüt ücret üzerinden efektif ortalama ve marjinal vergi oranlarıyla efektif ağırlıklı ortalama ve efektif ağırlıklı ortalama marjinal vergi oranları hesaplanmaktadır. Bu hesaplamalar yapılırken Türkiye'deki işgücü piyasasının yapısı alt ve üst gelir grupları itibarıyla değerlendirilmektedir. Alt gelir gruplarının net ücret ve üst gelir gruplarının ise brüt ücret üzerinden pazarlık yapması etkinlik hesaplamalarının gelir vergisi ile gelir vergisi ve diğer mali (parafiskal) yükümlülükler itibarıyla gerçekleştirilmesine neden olmaktadır. Brüt ücret üzerindeki maliyet unsurlarını gelir vergisi, işçi SGK payı, işçi işsizlik sigortası ve damga vergisi oluştururken; bir sosyal transfer olarak Asgari Geçim İndirimi (AGİ) indirilerek efektif vergi oranları bulunmaktadır. İşçilerin brüt ücreti üzerinde herhangi bir etkisi olmadığı için işveren SGK payı ve işveren işsizlik sigortası payı hesaplamalarda dikkate alınmamaktadır. AGİ dikkate alınarak hesaplanan ortalama ve marjinal vergi oranı bekar, evli (eşi çalışmayan) ve evli +2 çocuklular için gerçekleştirilmektedir.

Türkiye'de gelir vergisi dört dilimli olmasına karşılık vergi dilimlerine isabet eden vergi matrah ve tahsil bilgileri mevcut olmadığından ücretliler ve diğer ücretliler ve ücret sayılan ödemeler grupları için hesaplama yapılmaktadır. Seater (1985)'in çalışmasında kullandığı ortalama gelir yaklaşımı burada kullanılarak vergi dilimlerine karşılık gelen ortalama brüt ücret bulunmaktadır. İlk grubun (yüzde 15'lik dilim) efektif ortalama vergi oranı aynı zamanda efektif marjinal vergi oranı olduğundan asıl hesaplama ikinci grup için gerçekleştirilmektedir. Bu iki grupla ilgili mükellef sayıları ve vergi kesintileri muhtasar beyanname özetlerinde verildiği için kişi başına ortalama vergi kesintisinden yola çıkılarak brüt ücret hesaplanmaktadır. Brüt ücret bulunduktan sonra karşılık geldiği vergi dilimine göre efektif ortalama ve efektif ağırlıklı ortalama marjinal vergi oranları bulunmaktadır. Diğer ücret ve ücret sayılan ödemeler grubu ortalama brüt ücretinin SGK tavanının (brüt asgari ücretin 6,5 katı) altında kalması hesaplamalarımızı kolaylaştırmaktadır. Her bir gelir grubu için ortalama vergi oranları hesaplandıktan sonra marjinal vergi oranını hesaplamak için aşağıdaki standart formülden yararlanılmaktadır: (Seater, 1985: 121)

$$MTR_j = \frac{T_j - T_{j-1}}{Y_j - Y_{j-1}} \quad (3.1)$$

Burada j gelir vergisi dilimini, MTR_j her bir gelir dilimi için marjinal vergi oranlarını, T_j güncel vergi ödemelerini (vergi indirimleri düşülmüş) ve Y_j j 'nci vergi dilimindeki mükellefin kazandığı geliri göstermektedir. Gelirle ağırlıklandırılmış ortalama marjinal vergi (weighted-average marginal tax rate, MTWA) ise aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır: (Gouveia ve Strauss, 1994: 329)

$$MTWA = \frac{\sum_{i=1}^N t'(y_i)y_i}{\sum_{i=1}^N y_i} \quad (3.2)$$

Burada y_i , i . gelir dilimine tekabül eden geliri ve $t'(y_i)$ ise gelirin bir fonksiyonu olarak marjinal vergi oranını göstermektedir. Hesaplamalarda kullanılan temel istatistiki veriler **Tablo 2**'de yer almaktadır. Tablodaki verilere 3.1 ve 3.2'de gösterilen formüller uygulandığında efektif ortalama ve efektif marjinal vergi oranları ve efektif ağırlıklı ortalama vergi oranlarıyla efektif ağırlıklı ortalama marjinal vergi oranları bulunmaktadır.

Tablo 2: Hesaplamalarda Kullanılan Temel İstatistik Veriler

Yıllar	Ücretler için Gelir Vergisi Tarifesi (%'lik Dilimler)	Asgari Ücretli Sayısı ve Ödenen Vergi (Çalışanların Payı)	Diğer Ücretler ve ÜSÖ Sayısı ve Ödenen Vergi (Çalışanların Payı)	İşçi SGK Payı (%)	İşçi İşsizlik Sigortası (%)	Damga Vergisi (%)	AGI Bekar (%)	AGI Evli (%)	AGI Evli 2 Çocuklu	
2014*	11000'e kadar	15	5,040,512 (%38)	8,199,610 (%62)	14	1	7,6	50	60	75
	27000'nin 11000'e/si için 1650'e, fazlası	20								
	97000'nin 27000'e/si için 4850'e, fazlası	27								
	97000'den fazlasının 97000'e/si için 23750'e, fazlası	35								
2013	10700'e kadar	15	5,498,362 (%64)	3,058,677 (%36)	14	1	7,6	50	60	75
	26000'nin 10700'e/si için 1605'e, fazlası	20								
	94000'nin 26000'e/si için 4665'e, fazlası	27								
	94000'den fazlasının 94000'e/si için 23025'e, fazlası	35								
2012	10000'e kadar	15	5,523,052 (%69)	2,530,321 (%31)	14	1	6,6	50	60	75
	25000'nin 10000'e/si için 1500'e, fazlası	20								
	88000'nin 25000'e/si için 4500'e, fazlası	27								
	88000'den fazlasının 88000'e/si için 21510'e, fazlası	35								
2011	9400'e kadar	15	5,129,623 (%69)	2,263,699 (%31)	14	1	6,6	50	60	75
	23000'nin 9400'e/si için 1410'e, fazlası	20								
	80000'nin 23000'e/si için 4130'e, fazlası	27								
	80000'den fazlasının 80000'e/si için 19520'e, fazlası	35								
2010	8800'e kadar	15	4,738,433 (%70)	2,025,342 (%30)	14	1	6,6	50	60	75
	22000'nin 8800'e/si için 1320'e, fazlası	20								
	76200'nin 22000'e/si için 3960'e, fazlası	27								
	76200'den fazlasının 76200'e/si için 18594'e, fazlası	35								
2009	8700'e kadar	15	3,753,258 (%69)	1,673,380 (%31)	14	1	6,0	50	60	75
	22000'nin 8700'e/si için 1305'e, fazlası	20								
	50000'nin 22000'e/si için 3965'e, fazlası	27								
	50000'den fazlasının 50000'e/si için 11525'e, fazlası	35								
2008	7800'e kadar	15	3,711,559 (%70)	1,602,870 (%30)	14	1	6,0	50	60	75
	19800'nin 7800'e/si için 1170'e, fazlası	20								
	44700'nin 19800'e/si için 3570'e, fazlası	27								
	44700'den fazlasının 44700'e/si için 10293'e, fazlası	35								

Kaynak: www.gib.gov.tr.(GİB) *2013'ten sonraki yıllar için GİB Yıllık Faaliyet Raporlarında asgari ücret ve diğer ücret ve ücret sayılan ödemelere ilişkin kişi sayısı belirtilmediği için 2014 yılına ait veriler SGK İstatistik Yıllığı 2014'ten elde edilmiştir. Veriler işçi statüsünde çalışan 4-1/a'lıları göstermektedir.

Asgari ücretlilerin efektif ortalama vergi oranının aynı zamanda efektif marjinal vergi oranını gösterdiği belirtilmişti. **Tablo 3** ve **Tablo 4**'te, 2008 - 2013 yılları için, asgari ücretlilerin ve diğer ücretliler ve ücret sayılan ödemelerin efektif ortalama ve efektif marjinal gelir vergisi oranları gösterilmektedir. Tablo 3 vergi gelirlerini dikkate almaktayken; Tablo 4 vergi gelirleriyle birlikte diğer mali yükümlülükleri de dikkate almaktadır. Tablo 3'te, AGİ'nin etkisiyle, asgari ücretliler üzerindeki gelir vergisi yükünün minimize edildiği görülmektedir. 2013 yılında evli +2 çocuklu asgari ücretlilerde efektif ortalama ve efektif marjinal gelir vergisi oranı yüzde 0,5 gibi küçük bir değer almaktadır. Bununla birlikte, diğer ücretliler ve ücret sayılan ödemeler grubu için AGİ'nin önemli bir katkı sağlamadığı ve etkisinin zayıfladığı görülmektedir. Bu durum, özellikle alt gelir gruplarında, AGİ'nin etkisiyle ayırma ilkesinin uygulandığını göstermektedir.

Tablo 4'te 2008 yılı için asgari ücretliler üzerindeki efektif ortalama-marjinal vergi oranı bekarlar için yüzde 20,9, evliler için yüzde 19,5 ve evli +2 çocuklular için yüzde 17,3'tür. Oranlardaki değişimin en önemli nedeni brüt asgari ücretin yıllık tutarı üzerinden vergi oranı (yüzde 15) nispetinde hesaplanan AGİ'lerin indirilmesidir. 2013 yılına kadar oranlarda küçük dalgalanmalar görülmekle birlikte; 2013 yılında oran bekarlar için yüzde 20, evliler için yüzde 18,5 ve evli +2 çocuklular için yüzde 16,3 olarak hesaplanmaktadır. 2013 yılında oranların nispeten daha düşük olması brüt asgari ücretin artış hızından kaynaklanmaktadır. Asgari ücretlilerde AGİ'nin etkisinin kuvvetli olduğu, vergi yükünü hafiflettiği ve bekar ve evliler arasındaki gelir dağılımını iyileştirdiği görülmektedir. Bununla birlikte, asgari ücretlilerin çalışanlar içindeki oranının yüksek olması vergi tabanını daraltmaktadır. İki tablo arasındaki oransal farklılıkların vergi dışı yükümlülüklerden kaynaklandığı belirtilmelidir.

Diğer ücretliler ve ücret sayılan ödemeler için efektif ortalama ve efektif marjinal vergi oranlarının farklılaştığı görülmektedir. Bu durum, bu gelir grubu içinde yer alanların yüzde 27'lik üçüncü vergi dilimine girmelerinden kaynaklanmaktadır. Bu gelir grubu için AGİ'lerin ciddi bir katkısının olmadığı belirtilmelidir. Tablo 4'te efektif ortalama vergi oranının yıllık ortalaması yüzde 36'lar düzeyindeyken, efektif marjinal vergi oranı yüzde 45-48 aralığındadır. Efektif marjinal vergi oranının 2013'e kadar artışının en önemli nedeni yüzde 27'lik dilime tekabül eden gelirdeki artıştır. Asgari ücret ve diğer ücret ve ücret sayılan ödemeler gelir gruplarının vergi oranları arasındaki bu büyük farklılık artan oranlı vergi tarifelerinin dikey adaleti sağlama yönünde başarılı olduğunu göstermektedir. Ancak, diğer ücretliler ve ücret sayılan ödemeler grubu içerisinde yer alan bekar, evli ve evli +2 çocuklular arasındaki vergi oranlarının birbirine yakın ve hatta evli +2 çocuklularda biraz daha yüksek olması gelir dağılımında adaleti zedelemektedir. Tablolarda göze çarpan bir diğer konu, vergi dışı yükümlülüklerin vergi yükünü arttırdığı ve asgari ücretliler üzerinde önemli bir maliyet unsuru oluşturduğudur.

Tablo 3: Asgari Ücretliler ve Diğer Ücretliler ve ÜSÖ Efektif Ortalama ve Efektif Marjinal Gelir Vergisi Oranları, Gelir Vergisi, 2008 - 2013 (%)

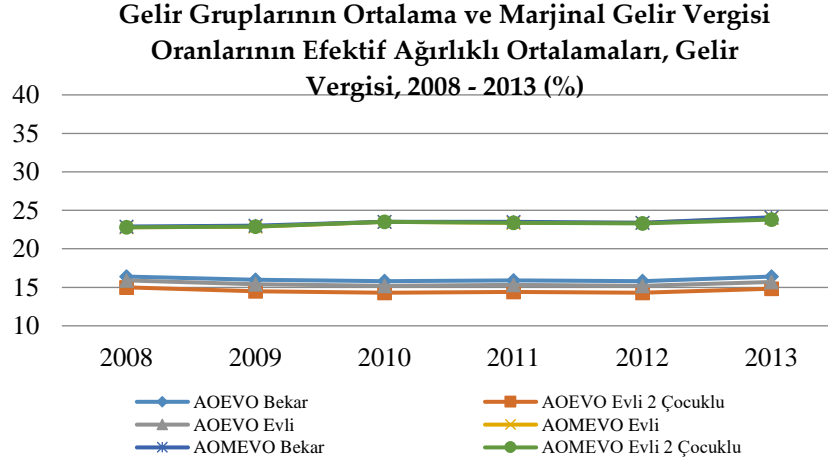
Yıllar	Asgari Ücretliler Efektif Ortalama-Marjinal Vergi Oranı			Diğer Ücretliler ve ÜSÖ Efektif Ortalama Vergi Oranı			Diğer Ücretliler ve ÜSÖ Efektif Marjinal Vergi Oranı		
	Bekar	Evli	Evli 2 Çocuklu	Bekar	Evli	Evli 2 Çocuklu	Bekar	Evli	Evli 2 Çocuklu
2008	5.3	3.9	1.7	20.5	20.3	19.9	29.3	29.8	30.5
2009	4.5	3.1	1.0	20.3	20.1	19.7	30.0	30.5	31.2
2010	4.6	3.1	1.0	20.4	20.1	19.8	31.2	31.8	32.6
2011	4.8	3.4	1.2	20.4	20.2	19.8	31.0	31.6	32.4
2012	4.8	3.3	1.2	20.3	20.0	19.6	31.0	31.6	32.4
2013	4.2	2.7	0.5	21.1	20.8	20.3	31.8	32.2	32.8

Tablo 4: Asgari Ücretliler ve Diğer Ücretliler ve ÜSÖ Efektif Ortalama ve Efektif Marjinal Gelir Vergisi Oranları, Gelir Vergisi ve Diğer Mali Yükümlülükler, 2008 - 2013 (%)

Yıllar	Asgari Ücretliler Efektif Ortalama-Marjinal Vergi Oranı			Diğer Ücretliler ve ÜSÖ Efektif Ortalama Vergi Oranı			Diğer Ücretliler ve ÜSÖ Efektif Marjinal Vergi Oranı		
	Bekar	Evli	Evli 2 Çocuklu	Bekar	Evli	Evli 2 Çocuklu	Bekar	Evli	Evli 2 Çocuklu
2008	20.9	19.5	17.3	36.2	35.9	35.6	45.0	45.5	46.2
2009	20.1	18.7	16.5	36.0	35.7	35.3	45.6	46.2	46.9
2010	20.2	18.7	16.5	36.1	35.8	35.4	46.9	47.4	48.3
2011	20.5	19.0	16.8	36.1	35.8	35.4	46.7	47.2	48.1
2012	20.5	19.0	16.8	36.0	35.7	35.3	46.7	47.2	48.0
2013	20.0	18.5	16.3	36.7	36.4	35.9	47.4	47.8	48.4

Tablo 5: Gelir Gruplarının Ortalama ve Marjinal Gelir Vergisi Oranlarının Efektif Ağırlıklı Ortalamaları, Gelir Vergisi, 2008 - 2013 (%)

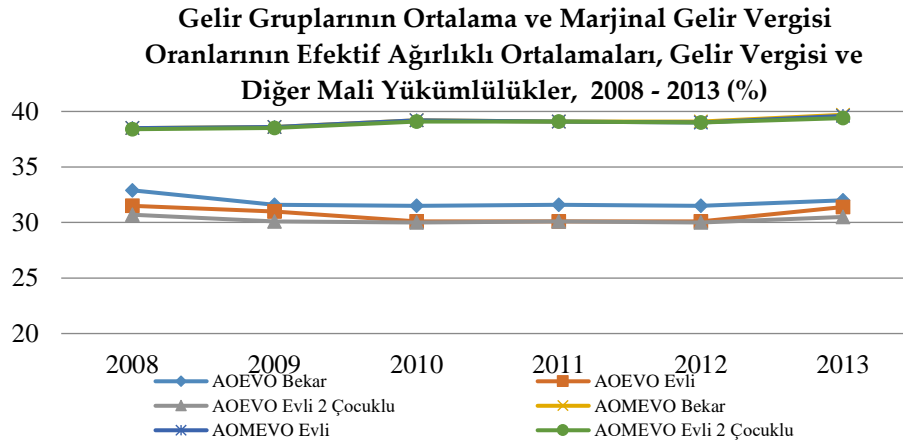
Yıllar	Efektif Ağırlıklı Ortalama Vergi Oranı			Efektif Ağırlıklı Ortalama Marjinal Vergi Oranı		
	Bekar	Evli	Evli 2 Çocuklu	Bekar	Evli	Evli 2 Çocuklu
2008	16.4	15.9	15.0	22.9	22.8	22.8
2009	16.0	15.4	14.5	23.0	22.9	22.9
2010	15.8	15.2	14.3	23.5	23.5	23.5
2011	15.9	15.3	14.4	23.5	23.4	23.4
2012	15.8	15.2	14.3	23.4	23.4	23.3
2013	16.4	15.7	14.8	24.1	24.0	23.8



Gelir gruplarının ortalama ve marjinal gelir vergisi oranlarının efektif ağırlıklı ortalamaları **Tablo 5**'teki gelir vergisi yükümlülükleri itibariyle incelendiğinde AGİ'nin etkisinin oldukça zayıfladığı görülmektedir. Bununla birlikte, efektif ağırlıklı ortalama vergi oranının ilk dilim olan yüzde 15'in biraz üzerinde ve efektif ağırlıklı ortalama marjinal vergi oranının efektif ağırlıklı ortalama vergi oranına yakın olması hem asgari ücretlilerin sayıca çok olması hem sadece gelir vergisi yükümlülüğünün dikkate alınması ve hem de gelir grupları arasındaki ortalama brüt ücret artışının ılımlı olmasından kaynaklanmaktadır. Efektif ağırlıklı ortalama vergi oranları dikkate alındığında ücretliler üzerindeki vergi yükü nispeten küçük durmaktadır.

Tablo 6: Gelir Gruplarının Ortalama ve Marjinal Gelir Vergisi Oranlarının Efektif Ağırlıklı Ortalamaları, Gelir Vergisi ve Diğer Mali Yükümlülükler, 2008 - 2013 (%)

Yıllar	Efektif Ağırlıklı Ortalama Vergi Oranı			Efektif Ağırlıklı Ortalama Marjinal Vergi Oranı		
	Bekar	Evli	Evli 2 Çocuklu	Bekar	Evli	Evli 2 Çocuklu
2008	32.9	31.5	30.7	38.5	38.5	38.4
2009	31.6	31.0	30.1	38.6	38.6	38.5
2010	31.5	30.1	30.0	39.2	39.2	39.1
2011	31.6	30.1	30.1	39.1	39.1	39.1
2012	31.5	30.1	30.0	39.1	39.0	39.0
2013	32.0	31.4	30.5	39.7	39.6	39.4



Gelir gruplarının ortalama ve marjinal gelir vergisi oranlarının efektif ağırlıklı ortalamaları **Tablo 6**'da gelir vergisi ve diğer mali yükümlülükler itibariyle incelendiğinde AGİ'nin etkisinin oldukça zayıfladığı görülmektedir. Bu sonuç, AGİ'nin vergilemede yatay adaleti sağlama konusunda yeterli olmadığını ortaya koymaktadır. Efektif ağırlıklı ortalama vergi oranlarının asgari ücretlilerden ziyade diğer ücretliler ve ücret sayılan ödemeler grubuna daha yakın olduğu görülmektedir. Bu durum, asgari ücretliler grubunun sayıca çok olmasına karşılık diğer ücretliler ve ücret sayılan ödemeler grubunun matrahça daha geniş olmasından kaynaklanmaktadır. Efektif ağırlıklı ortalama vergi oranlarının yüzde 30-33 ve efektif ağırlıklı marjinal vergi oranlarının yüzde 38-40 düzeyinde olması ücretliler üzerindeki vergi oranlarının kısmen yüksek olduğunu göstermektedir.

Tablo 7: Ücretler Üzerindeki Efektif Vergi Oranı, 1980 - 2006 (%)

Yıl	M.R.T.Y.	C.R.Y.	Yıl	M.R.T.Y.	C.R.Y.	Yıl	M.R.T.Y.	C.R.Y.
1980	25,1	25,7	1989	22,5	23,1	1998	29,2	29,8
1981	27,9	28,6	1990	23,3	24,0	1999	30,3	30,0
1982	28,7	29,5	1991	22,1	22,9	2000	31,5	31,2
1983	26,2	26,9	1992	23,9	24,4	2001	37,7	39,4
1984	23,9	24,5	1993	23,2	24,2	2002	32,7	31,6
1985	20,9	21,1	1994	22,7	23,2	2003	34,4	33,5
1986	21,7	22,2	1995	21,5	21,5	2004	34,5	33,1
1987	22,8	23,7	1996	25,0	25,9	2005	33,4	32,0
1988	19,9	20,5	1997	25,3	25,3	2006	34,0	33,2

Kaynak: Ünlükaplan ve Arısoy, 2011: 21-22.

Tablo 7'de, Ünlükaplan ve Arısoy (2011) tarafından 1980 - 2006 yılları için hesaplanan, ücretler üzerindeki efektif vergi oranları yer almaktadır. Efektif vergi oranlarının hesaplanmasında sosyal güvenlik katkılarının indirilebildiği iki farklı yöntem, Mendoza-Razin-Tesar Yöntemi (M.R.T.Y.) ile Carey-Rabesona Yöntemi (C.R.Y.), dikkate alınmıştır. Her iki yöntemde de ücretler üzerindeki efektif vergi oranlarının arttığı görülmektedir. Tablodaki sonuçlar bu çalışmada yapılan hesaplamalarla karşılaştırıldığında hesaplamaların birbirine paralel ve devamı niteliğinde olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, Ünlükaplan ve Arısoy'un makro verileri dikkate alarak yaptığı hesaplamalar vergi kayıp ve kaçaklarını dikkate alırken; bu çalışmada, mikro verileri dikkate alan hesaplamalar hem sosyal transferleri kapsamakta hem de çalışanlar üzerindeki yasal vergi yüklerini daha net ortaya koymaktadır.

3.2. Türkiye'de İşgücü Arz Esnekliği

Türk ekonomisinin son dönemde istihdam oluşturma kabiliyetinin nispeten artmasına karşılık bunun ücret veya vergi oranlarıyla ilişkilendirilememesi işgücü piyasasının yapısal sorunlarına işaret etmektedir. Marjinal vergi oranlarındaki çok küçük değişiklikler karşısında muhtasar beyanname sayısındaki yüksek sıçramalar veya yıllık ortalama reel ücretlerdeki değişiklikler karşısında istihdamdaki artış esnekliklerin normal sınırların üzerinde hatalı olarak çıkmasına neden olmaktadır. Bundan dolayı, işgücü arz esneklikleri konusunda geniş bir yabancı literatür bulunmasına karşılık, Türkiye'deki çalışmalar genellikle esnek çalışma modelleri üzerine yoğunlaşmaktadır.

Türkiye'de işgücü arz esnekliğini hesaplayan sınırlı sayıda çalışma bulunmaktadır. Tunalı ve Başlevent (2006: 121)'in çalışmaları 1988 - 2003 yılları arasında Türkiye'de işgücü piyasasını ve kadınların işgücü arz esnekliklerini incelemektedir. Çalışma, kadınların işgücüne katılım oranlarının eğitimle birlikte arttığını gösterirken, işgücü arz esneklikleri konusunda anlamlı bir sonuca ulaşamamaktadır. Üngör (2013: 2), OECD ülkeleri arasında en düşük verimli çalışma süresinin (toplam çıktı ve yıllık kişi başına çalışma süresinin 15-64 yaş arası çalışabilir nüfusa bölümü) Türkiye'de olduğunu belirtmekte ve 1998 - 2009 yılları arasında çalışılan süre azalırken; 2009 - 2011 yılları arasında arttığını göstermektedir. Yüncüler ve Yüncüler (2016: 19) asgari ücretlerdeki yüzde 1'lik bir artışın ücretleri yüzde 0.22 ile yüzde 0.35 arasında artırdığını; fakat bu artışın kayıtdışı çalışanlar ile eğitimsiz ve gençler arasında daha sınırlı kaldığını belirtmektedir. Bununla birlikte, veri yetersizliğinden dolayı çalışmanın istihdam üzerindeki sonuçlarının güvenilirliği daha zayıftır. Aykaç (2016: 13), Türkiye'de

işgücü arz esnekliğini Lucas ve Rapping (1969)'in dinamik makro modelini kullanarak 2003 - 2011 arasındaki dönemde ücretli kesim için tahmin etmektedir. Çalışmada kullanılan tahmin yöntemi ve ücret dışı gelire göre sınıflandırılmış veriler anlamlı olmakta; fakat esneklik yüzde 0.06 gibi oldukça küçük bir değer almaktadır.

Türkiye'de ücretlilerin işgücü arz esnekliği TÜİK hanehalkı işgücü anketlerinden yola çıkılarak, Aykaç'ın toplulaştırılmış yüzde 5'lik grup sınıflandırmasına paralel olarak, 2008 - 2014 yılları için regresyon analiziyle tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Reel ücretlerdeki artış ile çalışma süresi arasındaki ilişki **Tablo 8**'de yer almaktadır. Çalışma süresinin bağımlı değişken ve reel ücretlerin bağımsız değişken olarak seçildiği bir durumda -pozitif çıkması beklenen- işgücü arz esnekliği (-) 0.13 gibi anlamsız bir sonuç vermektedir. Çalışmanın 2008 - 2014 ve Aykaç'ın 2004 - 2011 için ulaştığı sonuçlar etkinlik kaybı hesaplamaları için anlamlı olmadığından hesaplamalarda dikkate alınmamaktadır.

Tablo 8: İşgücü Arz Esnekliği Tahmin Sonuçları

Bağımlı Değişken: Saat
Yöntem: EKK
Dönem: 2008 - 2014
Yatay Kesit: 20
Toplam Gözlem: 140

Değişken	Katsayı	Standart Hata	t-istatistik
Ücret	(-) 0.13	0.007	(-) 18.58
Sabit	9.10	0.07	138.56
R ²	0.714382	Schwarz Kriteri	(-) 3.498905
Düzeltilmiş R ²	0.712323	Hannan-Quinn Kriteri	(-) 3.523852
F-İstatistik	345.1805	Durbin-Watson İstatistik	0.753647

İşgücü arz esneklikleri konusundaki bazı temel çalışmalar **Tablo 9**'da yer almaktadır. Hausman (1985: 240)'ın, vergiler ve işgücü arzıyla ilgili yaptığı literatür çalışması önemli bir yere sahiptir. Çalışma, erkek ve kadınların işgücü arz esneklikleri ve etkinlik kayıpları üzerine odaklanmakta; fakat vergi sistemi, verilerin ulaşılabilirliği ve çalışmada kullanılan özgün yöntemden dolayı Türkiye için iyi bir model oluşturamamaktadır. Feenberg ve Feldstein'in çalışmalarında referans aldıkları Nada Eissa'nın yüksek gelirli evli kadınların işgücü arz esnekliklerini ölçtüğü çalışması ise Türkiye'deki ücretli kesime uymamaktadır. Browning (1987: 16) kısmi denge analizini kullanarak ücret gelirlerinin marjinal refah kaybını hesapladığı makalesinde, William Johnson'ın 1976 yılı için kullandığı 0.2, 0.3 ve 0.4 aralıklı esneklik katsayılarını dikkate almıştır. Türkiye'de işgücü arz esnekliklerinin aralık esneklik katsayıları itibarıyla hesaplanması hem hesaplamaları mümkün kılmakta hem de farklı esneklik durumları için tahminler sunmaktadır.

Tablo 9: İşgücü Arz Esneklikleri Üzerine Kısa Bir Literatür

Çalışma	Ülke	Erkek			Evli Kadın		
		TEM Ücret Esn.	Gelir Esn.	TE Ücret Esn.	TEM Ücret Esn.	Gelir Esn.	TE Ücret Esn.
Arellano ve Meghir(1992)	Birleşik Krallık	-	-	-	0.29-0.71	-0.13- -0.4	-
Arrufat ve Zabalza (1986)	Birleşik Krallık	-	-	-	2.03	-0.2	-
Blomquist (1983)	İsveç	0.08	-0.03	-	-	-	-
Blomquist ve Hansson (1990)	İsveç	0.08	0.002	-	0.79	-0.24	-
Blundell ve Walker (1982)	Birleşik Krallık	-0.23	-0.36	0.13	0.43	-0.22	0.65
Blundell, Duncan ve Meghir (1992)	Birleşik Krallık	-	-	-	0.42	-0.19	0.61
Boskin (1973)	Birleşik Devletler	-0.1	-0.1	0	-	-	-
Bourguignon ve Magnac (1990)	Fransa	0.1	-0.07	-	1.0	-0.3	-
Blundell ve Walker (1986)	Birleşik Krallık	0.024	-0.287	-	-	-	-
Blundell ve diğerleri (1988)	Birleşik Krallık	-	-	-	0.09	-0.26	-
Cogan (1981)	Birleşik Devletler	-	-	-	0.65	-0.03	0.68
Colombino ve Del Boca (1990)	İtalya	-	-	-	1.18-0.66	0.52	-
Flood ve MaCurdy (1992)	İsveç	0.16	-0.1	-	-	-	-
Hannoch (1980)	Birleşik Devletler	-	-	-	1.4	-0.9	2.3
Hausman (1981)	Birleşik Devletler	-0.03	-0.98	0.95	0.45	-0.45	0.90
Kaiser ve diğerleri (1992)	Almanya	-0.004	-0.28	0.28	1.04	-0.18	1.22
Kuismanen (1997)	Finlandiya	-	-	-	-0.01	0.27	-
MaCurdy ve diğerleri (1990)	Birleşik Devletler	0	-0.01	-	-	-	-
Rosen (1976)	Birleşik Devletler	-	-	-	2.3	-	-
Schultz (1980)	Birleşik Devletler	-	-	-	1.0	0	1.0
Strom ve Wagenhals (1991)	Almanya	-	-	-	0.96	-0.06	1.02
Triest (1990)	Birleşik Devletler	0.05	0	-	0.97	-0.33	-
Van Soest ve diğerleri (1990)	Hollanda	0.12	-0.01	-	0.79	-0.23	-

Kaynak: Vermeend, Van der Ploeg ve Timmer, 2008: 117 ve Leibfritz, Thornton ve Bibbee, 1997: 59'dan derlenmiştir. **Not:** Telafi edilmemiş gelir esneklikleri (uncompensated wage elasticity) toplam etkiyi, telafi edilmiş ücret esnekliği (compensated wage elasticity) ikame etkisini ve gelir esnekliği ise gelir etkisini göstermektedir.

3.3. Etkinlik Kaybının Değerlendirilmesi

Kamu harcamalarındaki artış vergilerle finanse edildiğinde bu maliyetlerin bir kısmı tüketiciler üzerinde kalırken, bir kısmı da üreticiler tarafından üstlenilmektedir. Vergilerin neden olduğu davranış değişiklikleri sonucu tüketiciler tüketmekten ve üreticiler de üretmekten vazgeçerlerse daha büyük maliyetler ortaya çıkmaktadır. Bu maliyetler etkinlik kaybı (deadweight loss) olarak adlandırılır. (Diewert ve Lawrence, 1996: 658) Bireylerin verdiği tepkiler vergi sisteminin esnekliğine bağlı olarak değişmektedir. Dar matrahlı bir vergi sistemi ve vergiden kaçınma ihtimali -esnek bir yapı oluşturarak- daha büyük bir etkinlik kaybı ortaya çıkarmaktadır. Vergi matrahının genişletilmesi ve esnekliklerin

azaltılması gibi önlemler vergi oranlarının değiştirilmesinden daha etkin ve adildir. (Saez, Slemrod ve Giertz, 2012: 4)

Asgari ücretliler ve diğer ücretliler ve ücret sayılan ödemeler ile muhtasar beyanname kapsamındaki tüm ücretliler için gelir vergisinin oluşturduğu etkinlik kaybı -ilk bölümde 1.6 numara ile gösterilen- aşağıdaki eşitlikle hesaplanmaktadır:

$$W = \frac{1}{2} \eta \frac{m^2}{1-m} wL_2$$

Bu eşitlikten faydalanılarak hesaplanan etkinlik kaybı **Tablo 10 - Tablo 15** arasında gösterilmektedir. Gelir vergisinin oluşturduğu etkinlik kaybının dikkate alınamayacak derecede küçük olması ve uluslararası literatürde etkinlik kaybı hesaplamalarında gelir vergisiyle birlikte diğer mali yükümlülüklerin de dikkate alınması etkinlik kaybı hesaplamalarının özü itibariyle gelir vergisi ve diğer mali yükümlülükler itibariyle değerlendirilmesine yol açmaktadır. Hesaplamalarda dikkati çeken en önemli husus esneklik katsayıları ve artan oranlılık arttıkça etkinlik kaybının artmasıdır.

Gelir vergisinin asgari ücretliler üzerindeki etkisinin AGİ tarafından telafi edilmesinden dolayı herhangi bir etkinlik kaybı ortaya çıkmamaktadır. Gelir vergisinin diğer ücretliler ve ücret sayılan ödemeler üzerinde oluşturduğu en yüksek etkinlik kaybı 1₺ başına yaklaşık 0.1₺ gibi düşük bir oran olmakta; fakat asgari ücretlilerin etkisiyle ücretliler üzerindeki toplam etki daha da azalmaktadır. Diğer mali yükümlülükler hesaba katıldığında etkinlik kaybının en düşük olduğu nokta esnekliğin 0.2 seçildiği evli +2 çocuklu asgari ücretlilerdir. Burada oran 2008 - 2013 için ortalama yüzde 2 düzeyindedir. Esneklik katsayısının 0.4 seçildiği bekar asgari ücretlilerde etkinlik kaybının vergiye oranı 2008 - 2013 yılları arasında yüzde 5 ile yüzde 5,3 arasında değişmektedir. Asgari ücretliler üzerindeki etkinlik kaybının düşük olması asgari ücretin yasal sınırı tekabül etmesi, AGİ'nin etkisi ve kayıp ve kaçak oranının sınırlı olmasından kaynaklanmaktadır.

2009 sonrasında gelir vergisi ve diğer mali yükümlülüklerin diğer ücretliler ve ücret sayılan ödemeler üzerindeki etkisi incelendiğinde -evli +2 çocuklu 0.4 esneklik düzeyinde- etkinlik kaybının vergiye oranının yüzde 25'ler düzeyine çıktığı görülmektedir. Farklı bir anlatımla, her 4₺ vergi için 1₺ kayıp ortaya çıkmaktadır. Bu rakama kayıp ve kaçakların, vergi harcamalarının ve idari maliyetlerin de eklendiği düşünüldüğünde oranın yükseleceği belirtilmelidir. Ücretliler bir bütün olarak dikkate alındığında, özellikle asgari ücretlilerin etkisiyle, etkinlik kaybının hafiflediği ve Hausman'ın verdiği ortalamanın altında kaldığı görülmektedir. Türkiye'deki oranların düşük olması esnekliklerin ve ücretlerin düşük olmasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 10: Aşgari Ücretlilerden Toplanan Gelir Vergisi Başına Etkinlik Kaybı, Gelir Vergisi, 2008 - 2013 (%)

YIL/ESNEKLİK	Bekar			Evli			Evli 2 Çocuklu		
	0.2	0.3	0.4	0.2	0.3	0.4	0.2	0.3	0.4
2008	0.14	0.21	0.29	0.10	0.12	0.16	0.02	0.02	0.03
2009	0.10	0.16	0.21	0.10	0.10	0.10	0.00	0.00	0.00
2010	0.10	0.16	0.22	0.10	0.10	0.11	0.00	0.00	0.00
2011	0.12	0.18	0.24	0.10	0.10	0.12	0.00	0.01	0.02
2012	0.12	0.18	0.24	0.10	0.10	0.12	0.00	0.01	0.02
2013	0.10	0.14	0.18	0.04	0.06	0.10	0.00	0.00	0.00

Tablo 11: Aşgari Ücretlilerden Toplanan Gelir Vergisi Başına Etkinlik Kaybı, Gelir Vergisi ve Diğer Mali Yükümlülükler, 2008 - 2013 (%)

YIL/ESNEKLİK	Bekar			Evli			Evli 2 Çocuklu		
	0.2	0.3	0.4	0.2	0.3	0.4	0.2	0.3	0.4
2008	2.6	4.0	5.3	2.4	3.6	4.8	2.1	3.1	4.2
2009	2.5	3.8	5.0	2.3	3.4	4.6	2.0	3.0	3.9
2010	2.5	3.8	5.1	2.3	3.5	4.6	2.0	3.0	4.0
2011	2.6	3.9	5.2	2.3	3.5	4.6	2.0	3.0	4.0
2012	2.6	3.9	5.2	2.3	3.5	4.7	2.0	3.0	4.0
2013	2.7	4.0	5.3	2.5	3.7	4.9	2.1	3.2	4.3

Tablo 12: Diğer Ücretliler ve Ücret Sayılan Ödemelerden Toplanan Gelir Vergisi Başına Etkinlik Kaybı, Gelir Vergisi, 2008 - 2013 (%)

YIL/ESNEKLİK	Bekar			Evli			Evli 2 Çocuklu		
	0.2	0.3	0.4	0.2	0.3	0.4	0.2	0.3	0.4
2008	3.4	5.0	6.7	3.5	5.3	7.4	3.8	5.6	7.5
2009	3.6	5.4	7.1	3.7	5.6	7.9	4.0	6.0	8.0
2010	3.9	5.9	7.8	4.1	6.2	8.8	4.5	6.7	8.9
2011	3.9	5.8	7.7	4.1	6.1	8.7	4.4	6.6	8.8
2012	3.9	5.8	7.7	4.1	6.1	8.7	4.4	6.6	8.8
2013	4.0	6.1	8.1	4.2	6.3	8.8	4.4	6.7	8.9

Tablo 13: Diğer Ücretliler ve Ücret Sayılan Ödemelerden Toplanan Gelir Vergisi Başına Etkinlik Kaybı, Gelir Vergisi ve Diğer Mali Yükümlülükler, 2008 - 2013 (%)

YIL/ESNEKLİK	Bekar			Evli			Evli 2 Çocuklu		
	0.2	0.3	0.4	0.2	0.3	0.4	0.2	0.3	0.4
2008	10.2	15.3	20.3	10.5	15.8	22.1	11.1	16.7	22.3
2009	10.7	16.0	21.4	11.1	16.6	23.2	11.7	17.6	23.5
2010	11.5	17.2	22.9	11.9	17.9	25.2	12.7	19.1	25.5
2011	11.3	17.0	22.7	11.8	17.7	24.9	12.6	18.8	25.1
2012	11.4	17.0	22.7	11.8	17.7	24.9	12.6	18.9	25.2
2013	11.6	17.4	23.3	12.0	18.0	25.0	12.7	19.0	25.3

Tablo 14: Ücretlilerden Toplanan Gelir Vergisi Başına Etkinlik Kaybı, Gelir Vergisi, 2008 - 2013 (%)

YIL/ESNEKLİK	Bekar			Evli			Evli 2 Çocuklu		
	0.2	0.3	0.4	0.2	0.3	0.4	0.2	0.3	0.4
2008	2.1	3.2	4.2	2.1	3.2	4.3	2.2	3.3	4.4
2009	2.2	3.3	4.3	2.2	3.3	4.4	2.2	3.4	4.5
2010	2.3	3.4	4.6	2.3	3.5	4.7	2.4	3.6	4.8
2011	2.3	3.4	4.6	2.3	3.5	4.6	2.4	3.6	4.8
2012	2.3	3.4	4.5	2.3	3.5	4.6	2.4	3.6	4.7
2013	2.4	3.6	4.8	2.4	3.6	4.8	2.5	3.7	4.9

Tablo 15: Ücretlilerden Toplanan Gelir Vergisi Başına Etkinlik Kaybı, Gelir Vergisi ve Diğer Mali Yükümlülükler, 2008 - 2013 (%)

YIL/ESNEKLİK	Bekar			Evli			Evli 2 Çocuklu		
	0.2	0.3	0.4	0.2	0.3	0.4	0.2	0.3	0.4
2008	7.5	11.3	15.1	7.6	11.5	15.3	7.8	11.7	15.6
2009	7.7	11.5	15.4	7.8	11.7	15.6	8.0	12.0	16.0
2010	8.0	12.0	16.0	8.2	12.2	16.3	8.4	12.6	16.8
2011	8.0	12.0	15.9	8.1	12.2	16.2	8.3	12.5	16.7
2012	8.0	11.9	15.9	8.1	12.1	16.2	8.3	12.5	16.6
2013	8.2	12.3	16.3	8.3	12.4	16.5	8.5	12.7	16.9

GİB Yıllık Faaliyet Raporları muhtasar beyanname özetlerinde 2014 ve 2015 yılına ait asgari ücretler ve diğer ücretler ve ücret sayılan ödemelere ilişkin sayılar açıklanmadığından ve SGK İstatistik Yıllıkları da 2014 yılına kadar yayınlandığından, 2015 yılına ait güncellemeler yapılamamakta; fakat 2014 yılı için hesaplamalar sektör ve cinsiyet ayrımlarını kapsayacak şekilde genişletilebilmektedir. **Tablo 16**, hesaplamalarda kullanılan temel verileri gelir grupları itibariyle sektör ve cinsiyet temelli göstermektedir. Yıllık brüt kazançlar ilk üç vergi dilimine karşılık gelecek şekilde üç gruba ayrılmaktadır. 2014'de alt gelir grubundaki ücretlilerin yaklaşık yüzde 95'i özel sektörde çalışırken, yüzde 5'i kamu sektöründe çalışmaktadır. Üst gelir grubunda ise oran yaklaşık yüzde 85 ve yüzde 15'tir. Tablodan görüleceği üzere kadınlar kamu sektörüne nispetle özel sektör üst gelir grubunda daha fazla yer almaktadır. Dikkati çeken bir diğer nokta da özel sektör ve kamu sektörü arasındaki ücret farklılığının neredeyse kapanmış olduğudur.

Ücretlilerin 2014 yılı efektif ağırlıklı ortalama ve efektif ağırlıklı ortalama marjinal vergi oranları ve toplanan gelir vergisi başına etkinlik kaybı gelir vergisi itibariyle **Tablo 17**'de ve gelir vergisi ve diğer mali yükümlülükler itibariyle **Tablo 18**'de gösterilmektedir. Hesaplamalar cinsiyet, sektör ve gelir gruplarının ağırlıklı ortalama yıllık brüt ücretleri üzerinden 2008 - 2013 döneminde kullandığımız yöntemle gerçekleştirilmektedir. Bu bağlamda, özel ve kamu sektöründe çalışan kadın ve erkeklerin ve yine birinci vergi dilimindeki ücretlilerin ortalama vergi oranları marjinal vergi oranlarına eşit olmaktadır. 2014 için yapılan hesaplamalar 2008 - 2013 dönemiyle uyumludur. Bununla birlikte, en büyük sıçrama özel sektör üçüncü vergi diliminde ve kamu sektörü ikinci ve üçüncü vergi dilimlerinde gözlenmektedir. Bu durum, brüt ücretlerin bir üst dilime geçerken önemli bir artış göstermesi ve iki vergi dilimi arasında ödenen vergi farklılıklarından kaynaklanmaktadır. Gelir vergisinin özel sektör üçüncü vergi dilimi üzerinde oluşturduğu marjinal vergi oranı yüzde 70-72 düzeyindeyken; gelir vergisiyle birlikte diğer mali yükümlülüklerin oluşturduğu marjinal vergi oranı yüzde 86-87 düzeyindedir. Gelir vergisi ve diğer mali yükümlülüklerin kamu sektörü ikinci vergi dilimi üzerinde oluşturduğu marjinal vergi oranı yüzde 41-42 ve üçüncü vergi diliminde yaklaşık yüzde 39 düzeyindedir. Her iki tabloda da en yüksek etkinlik kaybı -marjinal vergi oranına paralel olarak- özel sektör üçüncü vergi diliminde gözlenmektedir. Burada gelir vergisinin oluşturduğu etkinlik kaybı toplanan her 1₺'lik vergi başına 0,5₺ ile 1₺ arasında değişmekteyken; diğer mali yükümlülüklerle birlikte 1,5₺ ile 3,25₺ arasında değişmektedir.

Tablo 16: Hesaplamalarda Kullanılan Ücretlilerin (4-1/a) Kazanç Aralığı, Sektör ve Cinsiyete Göre Dağılımı, 2014

Özel Sektör Çalışanları		Özel Sektör Toplamı	Özel Sektör Payı (%)	Kamu Sektörü Çalışanları		Kamu Sektörü Toplamı	Kamu Sektörü Payı	Kamu ve Özel Sektör Toplamı	Kazanç Aralığı (Gün)		Özel Sektör Kazanç Ortalaması	Kamu Sektörü Kazanç Ortalaması	Özel Sektör Brüt Kazanç (Yıllık)	Kamu Sektörü Brüt Kazanç (Yıllık)
Kadın	Erkek			Kadın	Erkek									
1.225.311	3.595.987	4.821.298	96.0	92.476	126.738	219.214	4.0	5.040.512	37.8	37.8	37.8	37.8	13.608	13.608
824.372	1.877.673	2.702.045	97.0	34.934	46.830	81.764	3.0	2.783.809	37.81	45.00	42.8	41.9	15.410	15.094
350.679	920.424	1.271.103	97.0	18.189	15.326	33.515	3.0	1.304.618	45.01	55.00	52.2	49.6	18.808	17.848
192.350	627.243	819.593	96.0	10.510	23.470	33.980	4.0	853.573	55.01	65.00	62.7	61.9	22.556	22.288
129.129	474.592	603.721	95.0	12.548	18.737	31.285	5.0	635.006	65.01	75.00	72.9	71.0	26.231	25.558
84.147	318.864	403.011	83.0	52.625	28.428	81.053	17.0	484.064	75.01	85.00	82.9	78.5	29.849	28.265
63.760	234.143	297.903	93.0	7.877	14.852	22.729	7.0	320.632	85.01	95.00	92.9	91.5	33.430	32.954
47.622	165.527	213.149	92.0	3.984	14.957	18.941	8.0	232.090	95.01	105.00	102.8	102.9	36.996	37.044
36.439	122.948	159.387	89.0	3.535	15.370	18.905	11.0	178.292	105.01	115.00	112.7	113.1	40.578	40.728
31.345	102.738	134.083	83.0	4.640	23.041	27.681	17.0	161.764	115.01	125.00	122.7	123.3	44.159	44.397
24.165	78.921	103.086	79.0	3.882	23.596	27.478	21.0	130.564	125.01	135.00	132.7	133.6	47.757	48.092
23.450	71.629	95.079	80.0	2.705	20.497	23.202	20.0	118.281	135.01	145.00	142.5	143.8	51.313	51.781
19.399	58.171	77.570	74.0	2.875	24.326	27.201	26.0	104.771	145.01	155.00	152.5	153.9	54.901	55.420
17.416	52.280	69.696	73.0	2.231	23.641	25.872	27.0	95.568	155.01	165.00	162.5	164.1	58.501	59.090
13.246	41.255	54.501	69.0	2.197	22.235	24.432	31.0	78.933	165.01	175.00	172.6	174.1	62.126	62.677
11.210	34.341	45.551	67.0	1.547	20.796	22.343	33.0	67.894	175.01	185.00	182.5	184.3	65.715	66.351
10.245	30.783	41.028	64.0	1.600	21.981	23.581	36.0	64.609	184.01	195.00	192.3	194.3	69.212	69.932
8.945	25.009	33.954	64.0	1.011	18.130	19.141	36.0	53.095	195.01	205.00	202.4	204.5	72.853	73.610
7.785	21.347	29.132	66.0	820	14.155	14.975	34.0	44.107	205.01	215.00	212.3	214.5	76.439	77.203
8.006	21.091	29.097	72.0	600	10.439	11.039	28.0	40.136	215.01	225.00	222.3	224.5	80.010	80.805
7.256	19.756	27.012	76.0	659	7.986	8.645	24.0	35.657	225.01	235.00	232.3	234.2	83.634	84.326
5.938	16.118	22.056	37.0	3.819	33.932	37.751	63.0	59.807	235.01	245.00	242.3	244.0	87.232	87.836
87.963	254.121	342.084	97.0	1.685	8.571	10.256	3.0	352.340	245.7	245.7	245.7	245.7	88.452	88.452

Kaynak: www.sgk.gov.tr SGK İstatistik Yıllığı 2014.

Tablo 17: Ücretlilerin (4-1/a) Ortalama ve Marjinal Vergi Oranları ve Etkinlik Kaybı, Gelir Vergisi, 2014 (%)

Sektör	Gelir Grupları ve İlgili Hesaplar	Efektif Ağırlıklı Ortalama Vergi Oranı			Efektif Ağırlıklı Ortalama Marjinal Vergi Oranı			Gelir Vergisi Başına Etkinlik Kaybı								
		Bekar	Evli	Evli 2 Çocuklu	Bekar	Evli	Evli 2 Çocuklu	Bekar			Evli			Evli 2 Çocuklu		
								0.2	0.3	0.4	0.2	0.3	0.4	0.2	0.3	0.4
Özel Sektör	Kadın	17.1	17.0	16.9	17.1	17.0	16.9	1.1	1.6	2.2	1.1	1.6	2.1	1.1	1.6	2.1
	Erkek	17.2	17.1	17.0	17.2	17.1	17.0	1.1	1.6	2.2	1.1	1.6	2.2	1.1	1.6	2.1
	1. Vergi Dilimi	15.4	15.3	15.1	15.4	15.3	15.1	0.9	1.4	1.8	0.9	1.3	1.8	0.9	1.3	1.7
	2. Vergi Dilimi	16.6	16.5	16.4	18.9	18.9	18.9	1.4	2.1	2.7	1.4	2.1	2.7	1.4	2.1	2.7
	3. Vergi Dilimi	22.1	22.0	22.0	70.7	71.2	71.9	45.4	68.0	90.7	46.7	70.1	93.4	48.9	73.3	97.7
Kamu Sektörü	Kadın	17.5	17.4	17.3	17.5	17.4	17.3	1.1	1.7	2.2	1.1	1.7	2.2	1.1	1.6	2.2
	Erkek	21.0	20.9	20.9	21.0	20.9	20.9	1.5	2.3	3.0	1.5	2.3	3.0	1.5	2.3	3.0
	1. Vergi Dilimi	15.4	15.3	15.1	15.4	15.3	15.1	0.9	1.4	1.8	0.9	1.3	1.8	0.9	1.3	1.7
	2. Vergi Dilimi	16.6	16.6	16.4	26.0	26.1	26.3	2.8	4.2	5.6	2.9	4.3	5.7	2.9	4.4	5.9
	3. Vergi Dilimi	22.4	22.4	22.3	23.3	23.3	23.3	1.9	2.8	3.7	1.9	2.8	3.7	1.9	2.8	3.7

Tablo 18: Ücretlilerin (4-1/a) Ortalama ve Marjinal Vergi Oranları ve Etkinlik Kaybı, Gelir Vergisi ve Diğer Mali Yükümlülükler, 2014 (%)

Sektör	Gelir Grupları ve İlgili Hesaplar	Efektif Ağırlıklı Ortalama Vergi Oranı			Efektif Ağırlıklı Ortalama Marjinal Vergi Oranı			Gelir Vergisi Başına Etkinlik Kaybı								
		Bekar	Evli	Evli 2 Çocuklu	Bekar	Evli	Evli 2 Çocuklu	Bekar			Evli			Evli 2 Çocuklu		
								0.2	0.3	0.4	0.2	0.3	0.4	0.2	0.3	0.4
Özel Sektör	Kadın	32.7	32.6	32.5	32.7	32.6	32.5	4.9	7.3	9.7	4.8	7.3	9.7	4.8	7.2	9.6
	Erkek	32.8	32.8	32.6	32.8	32.8	32.6	4.9	7.3	9.8	4.9	7.3	9.7	4.8	7.3	9.7
	1. Vergi Dilimi	31.0	30.9	30.7	31.0	30.9	30.7	4.5	6.7	9.0	4.5	6.7	8.9	4.4	6.6	8.8
	2. Vergi Dilimi	32.2	32.1	32.0	34.5	34.5	34.5	5.7	8.5	11.3	5.7	8.5	11.3	5.7	8.5	11.3
	3. Vergi Dilimi	37.7	37.6	37.6	86.3	86.8	87.5	144.6	216.9	289.2	151.4	227.1	302.8	162.5	243.7	325.0
Kamu Sektörü	Kadın	33.1	33.0	32.9	33.1	33.0	32.9	4.9	7.4	9.9	4.9	7.4	9.8	4.9	7.4	9.8
	Erkek	36.6	36.5	36.5	36.6	36.5	36.5	5.8	8.6	11.5	5.8	8.6	11.5	5.7	8.6	11.5
	1. Vergi Dilimi	31.0	30.9	30.7	31.0	30.9	30.7	4.5	6.7	9.0	4.5	6.7	8.9	4.4	6.6	8.8
	2. Vergi Dilimi	32.2	32.2	32.0	41.6	41.7	42.0	9.2	13.7	18.3	9.3	13.9	18.6	9.5	14.2	18.9
	3. Vergi Dilimi	38.0	38.0	38.0	38.9	38.9	38.9	6.5	9.8	13.1	6.5	9.8	13.1	6.5	9.8	13.0

4. OECD Ülkelerinde Gelir Vergisinin Ücretliler Üzerinde Oluşturduğu Etkinlik Kaybının Karşılaştırılması

Kısmi denge analizi ülkelerin vergi sistemleri ve gelir dağılımları hakkında herhangi bir bilgi sunmamakta ve farklı vergi sistemlerinin yapısını ve sosyal transferleri dikkate almamaktadır. Ülkelerin gelir kavramını farklı şekillerde değerlendirmesi, gelirin sermaye ve teknolojiyle olan ilişkisi, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma imkanları, vergi harcamaları ve mükellef tanımındaki farklılıklar vergi ve transfer sistemlerini farklılaştırmaktadır. Bundan dolayı, burada ulaşılan sonuçlar sadece gelir vergisinin ücretliler üzerinde oluşturduğu etkinlik kaybını göstermektedir. Ağırlığı yüksek gelirli ülkelerden oluşan OECD ile Türkiye arasında bir karşılaştırma yapılırken yukarıda belirttiğimiz uyarılar dikkate alınmalıdır.

OECD ülkelerinde 1980 sonrasında gelir vergisiyle ilgili iki eğilim gözlenir: Vergi dilimlerinin azaltılması ve verginin tabana yayılması. 1981 yılına ait OECD verileri, tek bir vergi oranına sahip OECD ülkesi olmadığını ve bu ülkelerin en az 10 dilimli vergi tarifesine sahip olduğunu göstermektedir. Bu ülkeler ve gelir vergilerindeki dilim sayısı İtalya (32), İspanya (30), Meksika (27), Belçika (24), Luksemburg (21), Japonya (19), İsveç (18), Amerika (16), Yunanistan (15), Kanada (13), Fransa (12), Portekiz (12), Avusturya (11) ve Hollanda (10)'dır. Bu dönemde OECD ülkelerinin dilim ortalaması ondörtken, 1990'a doğru bu ortalama altıya düşmüştür. 2010 yılında 34 OECD ülkesinden sadece Luksemburg (16) ve İsviçre (10)'de 10 ve üzeri vergi dilimi bulunurken; Çek Cumhuriyeti, Estonya ve Slovakya gelir vergisi için tek bir oran kullanmaktadır. (Torres, Mellbye ve Brys, 2012: 3)

2000 yılından sonra vergi dilimlerindeki azalmaya paralel olarak yasal vergi oranlarında da azalma görülmektedir. Macaristan, Slovenya ve Türkiye'nin en yüksek vergi oranında bir indirim söz konusu değildir. Almanya, Yunanistan, İzlanda, Japonya ve Portekiz'de hem yeni vergi dilimleri ihdas edilmiş hem de en yüksek vergi oranı yükseltilmiştir. Şili ve Amerika yeni vergi dilimleri oluşturmuş ve en yüksek vergi oranlarında indirim yapmışlardır. Kanada ise en yüksek vergi oranını sabit tutmuştur. (Torres, Mellbye ve Brys, 2012: 5) 2010 itibariyle Avusturalya, Almanya, Danimarka, Fransa, İrlanda, Luksemburg ve Türkiye gibi 7 OECD ülkesi gelir vergisiyle birlikte ek vergiler (surtax) uygulamaktadır. Ayrıca; Avusturalya, Danimarka ve Kanada (Ontario) gelir vergisi matrahı üzerinden sağlık vergi ve kesintileri yapmaktadır. (Torres, Mellbye ve Brys, 2012: 16)

OECD ülkeleri, temel gelire yönelik; aile durumu ve çocuk sayısına bakmadan, bazı destek programları uygulamaktadır. Bu destekler; belirli bir eşiğin altındaki vergilendirilebilir gelirin bir bölümünün "0" oranla vergilendirilmesini öngören sıfır oranlı vergi dilimi (zero-rate bracket), brüt gelirin bir bölümünün bireylerin vergi matrahından düşülmesini öngören temel kişisel yardımlar (basic personal allowance) ve gelirin bir kısmına isabet eden vergi yükümlülüklerini hesaplamalara dahil etmeyen temel kişisel vergi indirimleri (basic personal tax credit)'dir. 2010 yılında Avusturalya, Finlandiya, Fransa, Almanya ve Yunanistan sıfır oranlı vergi dilimini; Kanada, Çek Cumhuriyeti, Danimarka ve Polonya vergi indirimlerini ve Norveç, İngiltere, Amerika ve Japonya ise temel yardımları kullanmaktadır. (Torres, Mellbye ve Brys, 2012: 21)

OECD genelinde gelir vergisi ve sosyal güvenlik ödemelerinin toplam bütçe gelirlerine ortalaması yüzde 51'den fazladır. OECD ülkelerinde son 10 yıllık dönemde, özellikle gelir diliminin ilk basamağındaki mükellefler için, vergi yüklerinin hafifletilmesi yönünde önemli bir çalışma vardır ki bundan medyan ve yüksek gelirli de yararlanabilmektedir. Meksika hariç OECD ülkelerinde çocuklu aileler çocuksuz ailelere nispeten daha düşük oranlarda vergilendirilmektedir. Birçok OECD ülkesinde, ödeme gücü ve adalet düşüncesinden dolayı, tek gelirli aileler bekarlara oranla daha düşük vergilendirilmektedir ve 2000 - 2009 yılları arasında yapılan reformlar bekar mükellefler karşısında tek gelirli aileler lehine gelişmiştir. Aynı olumlu gelişme tek gelirli ve iki çocuklu aileler ile dul ve çocuklu aileler için de söz konusudur. (Brys, 2011: 25)

Sosyal güvenlik vergilerinin düşük olduğu ülkelerde işgücü ve maaşlar üzerine devletin de katkı yaptığı ek vergiler konulmaktadır. Avusturalya, Danimarka, Fransa, Macaristan, Polonya, İsveç ve Meksika'da ek vergiler vardır ve Meksika'da SGK işveren tarafından

ödenmektedir. **Tablo 19**'da OECD ülkelerinin vergi yapıları gösterilmektedir. Türkiye'de SGK katkıları vergilere dahil edildiğinde dolaysız vergiler yüzde 52,3 ve dolaylı vergiler yüzde 47,7 olurken, SGK dahil edilmediğinde sırasıyla yüzde 34,3 ve yüzde 65,7 olmaktadır. Türkiye'nin SGK dahil vergi yapısı Meksika ve Macaristan'a yakinken, SGK'sız vergi yapısı Meksika, Macaristan, Yunanistan, Polonya ve Çek Cumhuriyeti'ne benzemektedir. SGK hariç vergi sistemleri dolaysız vergilerden oluşan ülkelerin başında ABD, Avustralya, Danimarka, İsveç, Kanada ve Japonya gelirken; vergi sistemi dolaylı vergilerden oluşan ülkelerin başında Polonya, Meksika, Macaristan ve Çek Cumhuriyeti gelmektedir. SGK katkı paylarının ülkeler için önemli bir gelir kaynağı olduğu tablodan anlaşılmaktadır.

Tablo 19: OECD Ülkelerinin Vergi Yapıları, 2013 (%)

Ülkeler	SGK Dahil		SGK Hariç		GSYH Payları	
	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler	SGK'lı	SGK'sız
ABD	82.6	17.4	77.1	22.9	25.4	19.3
Almanya	71.6	28.4	54.1	45.9	36.5	22.6
Avusturya	71.9	28.1	57.2	42.8	42.5	27.9
Avustralya	71.6	28.4	71.6	28.4	27.5	27.5
Belçika	75.1	24.9	63.5	36.5	44.7	30.5
Çek Cumhuriyeti	65.3	34.7	39.0	61.0	34.3	19.5
Danimarka	67.4	22.6	67.3	22.7	47.6	47.5
Finlandiya	66.7	33.3	53.0	47.0	43.7	31.1
Fransa	73.3	22.7	57.6	42.4	45.0	28.3
İngiltere	66.5	33.5	58.8	41.2	32.9	26.7
İspanya	70.7	29.3	55.2	44.8	32.7	21.4
İtalya	69.1	30.9	56.0	44.0	43.9	30.8
İsveç	71.0	29.0	62.2	37.8	42.8	32.9
İsviçre	77.8	22.2	70.3	29.7	26.9	20.1
Japonya	82.2	17.8	69.8	30.2	30.3	17.9
Kanada	75.8	24.2	71.3	28.7	30.5	25.7
Macaristan	55.1	44.9	33.5	66.5	38.4	25.9
Meksika	48.9	51.1	33.4	66.6	19.7	16.6
Polonya	63.2	36.8	24.6	75.4	31.9	19.6
Türkiye	52.3	47.7	34.3	65.7	29.3	21.2
Yeni Zelanda	61.6	38.4	61.6	38.4	31.4	31.4
Yunanistan	60.7	39.3	42.9	57.1	34.4	23.7
OECD-Toplam	66.0	34.0	55.0	45.0	34.2	25.1

Kaynak: OECD, **Revenue Statistics 1965-2014**, 2015, s.25 ve s.141. Yeni Zelanda ve Avustralya'da sosyal güvenlik katkıları gelir vergisi içerisinde hesaplanmaktadır.

OECD ülkelerinde gelir vergisinin ücretliler üzerinde oluşturduğu etkinlik kaybı 2014 için **Tablo 20**'deki veriler kullanılarak hesaplanmaktadır. Tabloda; ülkelerin marjinal vergi oranları, vergi matrahları ve ödenen vergi yer almaktadır. En düşük marjinal vergi oranı yüzde 17,6 ile Meksika'dayken, en yüksek marjinal vergi oranları Belçika, Almanya ve Avusturya'da gözlenmektedir. Türkiye için hesaplanan yüzde 32,8 marjinal vergi oranı 2013 yılı için bu çalışmada hesaplanan efektif ağırlıklı ortalama vergi oranına yakın durmaktadır.

Tablo 20: OECD Ülkelerinde Etkinlik Hesaplamalarında Kullanılan Temel Veriler, 2014 (Yerel Para, %)

Ülkeler/Oranlar	Marjinal Vergi Oranları			Vergi Matrahı			Ödenen Vergi		
	Bekar	Evli	Evli 2 Çocuklu	Bekar	Evli	Evli 2 Çocuklu	Bekar	Evli	Evli 2 Çocuklu
ABD	39.3	29.3	29.3	39.925	46.300	21.875	12.438	14.819	6.427
Almanya	52.3	46.9	43.0	38.280	50.219	38.359	18.170	21.073	9.683
Avusturya	49.1	49.1	49.1	34.074	45.196	33.634	14.730	16.736	13.871
Avusturalya	34.0	34.0	51.5	79.689	105.986	79.689	18.641	20.129	18.641
Belçika	54.9	54.9	54.9	37.167	50.099	37.167	19.670	21.427	14.427
Çek Cumhuriyeti	31.1	31.1	31.1	418.192	556.196	418.192	72.218	83.547	20.570
Danimarka	42.5	42.5	42.5	329.672	429.301	329.672	152.623	196.774	136.595
Finlandiya	44.9	44.9	44.9	39.333	51.898	39.333	13.155	14.880	13.155
Fransa	43.8	32.1	21.9	27.264	36.261	27.264	10.741	13.270	8.200
İngiltere	32.0	32.0	32.0	25.633	27.391	25.633	8.448	9.256	8.448
İspanya	34.4	34.4	34.4	21.849	25.854	18.449	6.011	6.560	4.032
İtalya	40.9	40.9	42.5	27.572	36.670	27.572	9.629	10.585	7.515
İsveç	31.9	31.9	31.9	394.800	495.200	394.800	99.473	119.806	99.473
İsviçre	27.6	22.3	19.7	75.500	83.700	62.700	15.738	18.047	9.791
Japonya	27.4	27.4	27.4	2.296.307	2.649.899	1.916.307	1.061.325	1.349.700	989.562
Kanada	35.1	35.1	58.0	49.481	65.809	49.481	11.514	13.055	8.085
Macaristan	34.5	34.5	34.5	3.009.284	4.002.348	1.509.284	1.038.203	1.380.810	798.203
Meksika	17.6	17.6	17.6	99.518	131.626	99.518	10.233	7.562	10.233
Polonya	26.7	26.7	26.7	35.217	45.945	35.217	10.501	13.433	7.721
Türkiye	32.8	32.8	32.8	24.115	32.072	24.115	7.780	9.485	7.298
Yeni Zelanda	30.0	30.0	51.3	54.733	72.795	54.733	9.440	11.621	9.440
Yunanistan	35.3	35.3	36.2	16.941	24.785	20.329	5.023	7.007	6.951

Kaynak: OECD, **Taxing Wages 2013-2014**, 2015. **Not:** Vergi Matrahı, brüt ücret gelirinden vergi istisna ve muafiyetlerinin düşülmesi ve vergi indirim veya nakit transferlerin eklenmesiyle hesaplanmaktadır. Ödenen Vergi, merkezi ve yerel hükümetlere ödenen toplam vergiye işçi sosyal güvenlik zorunlu katkı paylarının eklenmesiyle bulunmaktadır.

Tablo 21, OECD'de gelir vergisinin ücretliler üzerinde oluşturduğu etkinlik kaybı sonuçlarını göstermektedir. En yüksek etkinlik kaybının, evli +2 çocuklularda, Kanada ve Yeni Zelanda'da gözlenmesinin nedeni güçlü sosyal transferlerin ikame etkisi oluşturmasından kaynaklanmaktadır. Kanada ve Yeni Zelanda'yı Avusturya, Belçika, Finlandiya ve Danimarka gibi sosyal transferlerin güçlü olduğu ülkeler izlemektedir. ABD, İsviçre, Japonya, İngiltere ve Fransa kaybın düşük olduğu ülkelerdir. OECD verilerini kullanarak Türkiye için ulaştığımız sonuçlar çalışmadaki diğer hesaplamalarla uyumlu durmaktadır.

Tablo 21: OECD Ülkelerinde Ücretlilerden Toplanan Gelir Vergisi Başına Etkinlik Kaybı, 2014 (%)

Ülkeler/Esneklik	Bekar			Evli			Evli 2 Çocuklu		
	0.2	0.3	0.4	0.2	0.3	0.4	0.2	0.3	0.4
ABD	8.2	12.3	16.3	3.8	5.7	7.6	4.1	6.2	8.3
Almanya	12.1	18.1	24.2	9.9	14.8	19.7	12.9	19.3	25.7
Avusturya	11.0	16.4	21.9	12.8	19.2	25.6	11.5	17.2	23.0
Avustralya	7.5	11.2	15.0	9.2	13.8	18.4	23.4	35.1	46.8
Belçika	12.6	18.9	25.3	15.6	23.4	31.3	17.2	25.8	34.4
Çek Cumhuriyeti	8.1	12.2	16.3	9.3	14.0	18.7	28.5	42.8	57.1
Danimarka	6.8	10.2	13.6	6.9	10.3	13.7	7.6	11.4	15.2
Finlandiya	10.9	16.4	21.9	12.8	19.1	25.5	10.9	16.4	21.9
Fransa	8.7	13.0	17.3	4.1	6.2	8.3	2.0	3.1	4.1
İngiltere	4.6	6.9	9.1	4.5	6.7	8.9	4.6	6.9	9.1
İspanya	6.6	9.8	13.1	7.1	10.7	14.2	8.3	12.4	16.5
İtalya	8.1	12.2	16.2	9.8	14.7	19.6	11.5	17.3	23.1
İsveç	5.9	8.9	11.9	6.2	9.3	12.4	5.9	8.9	11.9
İsviçre	5.0	7.6	10.1	3.0	4.5	5.9	3.1	4.6	6.2
Japonya	2.2	3.4	4.5	2.0	3.0	4.1	2.0	3.0	4.0
Kanada	8.2	12.2	16.3	9.6	14.4	19.1	49.0	73.5	98.0
Macaristan	5.3	7.9	10.5	5.3	7.9	10.5	3.4	5.2	6.9
Meksika	3.7	5.5	7.3	6.5	9.8	13.1	3.7	5.5	7.3
Polonya	3.3	4.9	6.5	3.3	5.0	6.7	4.4	6.7	8.9
Türkiye	5.0	7.4	9.9	5.4	8.1	10.8	5.3	7.9	10.6
Yeni Zelanda	7.5	11.2	14.9	8.1	12.1	16.1	31.3	47.0	62.7
Yunanistan	6.5	9.7	13.0	6.8	10.2	13.6	6.0	9.0	12.0

SONUÇ

Bugün optimal gelir vergisi ve vergi politikasının oluşturulmasında üç önemli eğilimden söz edilmektedir: Gelirin tek bir vergi oranı üzerinden vergilendirilmesi ve düşük gelirlilere yönelik vergi harcaması gerçekleştirilmesi, vergi dilimlerinin azaltılması ve yüksek gelire sıfır marjinal vergi uygulanması ve vergilendirmenin dolaylı vergilere kaydırılmasıdır. Türkiye'de işgücü piyasasındaki katılık, tasarruf yetersizliği ve yönetim maliyetlerinden dolayı vergi sistemi dolaylı vergiler ve ücretliler üzerindeki gelir vergisi yönünde gelişim göstermektedir. TVS'de, 2015 itibarıyla bakıldığında, dolaylı vergiler vergi gelirlerinin yüzde 67'sini oluştururken; ücretlilerden tahsil edilen gelir vergisi vergi gelirlerinin yaklaşık yüzde 13'ünü ve gelir vergisinin ise yaklaşık yüzde 60'ını oluşturmaktadır.

Çalışma, Harberger-Browning kısmi denge analizinden hareketle, gelir vergisi ve gelir vergisiyle birlikte diğer mali yükümlülüklerin ücretliler üzerinde oluşturduğu etkinlik kaybını 2008 - 2014 yılları için bekar, evli (eşi çalışmayan) ve evli +2 çocuklular için hesaplamaktadır. Harberger-Browning analizinin iki önemli bileşeni marjinal vergi oranı ve işgücü arz esneklikleridir. Muhtasar beyanname özetleri dikkate alınarak yapılan hesaplamalarda asgari ücretlilerin -yüzde 15'lik ilk vergi dilimi içinde yer aldıklarından- efektif ortalama vergi oranları efektif marjinal vergi oranlarına eşittir. 2008 yılında AGİ'nin uygulamaya girmesiyle asgari ücretliler üzerindeki gelir vergisi yükü minimize edilmiş ve hatta 2013 yılında evli +2 çocuklular için neredeyse ortadan kalkmıştır. Diğer ücretliler ve ücret sayılan ödemeler grubunun -yüzde 27'lik üçüncü vergi dilimine tekabül etmesinden dolayı- efektif ortalama ve efektif marjinal vergi oranları farklılaşmaktadır. Bu gelir grubu için AGİ'lerin ciddi bir katkısının olmadığı belirtilmelidir.

Asgari ücret ve diğer ücret ve ücret sayılan ödemeler gelir gruplarının ortalama ve marjinal vergi oranları arasındaki farklılık artan oranlı vergi tarifesinin dikey adaleti sağlama yönünde başarılı olduğunu göstermektedir. Asgari ücret ve diğer ücret ve ücret sayılan ödemeler gelir gruplarının ağırlıklı ortalamaları dikkate alındığında AGİ'nin etkisi zayıflamaktadır. Bu sonuç; ayırma ilkesinin, alt gelir gruplarında AGİ ve üst gelir gruplarında matrah farklılaştırmasıyla gerçekleştiğini ortaya koymaktadır. Bununla birlikte, AGİ'nin vergilemede yatay adaleti sağlama konusunda başarılı; fakat yeterli olmadığı belirtilmelidir.

Gelir vergisi ve gelir vergisiyle birlikte diğer mali yükümlülükler dikkate alındığında efektif ağırlıklı ortalama vergi oranlarının asgari ücretlilerden ziyade diğer ücretliler ve ücret sayılan ödemeler grubuna daha yakın olduğu görülmektedir. Bu durum, asgari ücretliler grubunun sayıca çok olmasına karşılık; diğer ücretliler ve ücret sayılan ödemeler grubunun vergi matrahi itibarıyla daha geniş olmasından kaynaklanmaktadır. Gelir vergisi ve diğer mali yükümlülükler dikkate alındığında efektif ağırlıklı ortalama vergi oranlarının yüzde 30-33 ve efektif ağırlıklı marjinal vergi oranlarının yüzde 38-40 düzeyinde olması ücretliler üzerindeki vergi yüklerinin kısmen yüksek olduğuna işaret etmektedir. 2014 yılı için sektör ve cinsiyet ayırımına dayalı olarak yapılan hesaplamalar özel sektör üçüncü vergi diliminde marjinal vergi oranının yüzde 86-87, kamu sektörü ikinci vergi diliminde yüzde 41-42 ve üçüncü vergi diliminde yaklaşık yüzde 39 düzeyinde olduğunu göstermektedir.

Etkinlik kaybı hesaplamalarında işgücü arz esnekliği ve artan oranlılık arttıkça etkinlik kaybı artmaktadır. Türkiye'de işgücü piyasasının yapısal sorunlarından dolayı esneklikler ya anlamlı çıkmamakta ya da küçük değerler almaktadır. Bir öngörü sağlamak ve alternatif durumları değerlendirebilmek için işgücü arz esneklikleri aralık değerler olan 0.2, 0.3 ve 0.4 olarak dikkate alınmaktadır. Asgari ücretin yasal sınıra tekabül etmesi, AGİ'nin gelir vergisi etkisini telafi etmesi ve kayıp ve kaçak oranının düşük olmasından dolayı etkinlik kaybı tüm esneklik katsayıları için düşük değerler almaktadır. 2009 sonrasında, gelir vergisi ve diğer mali yükümlülüklerin etkisiyle, diğer ücretliler ve ücret sayılan ödemeler evli +2 çocuklularda etkinlik kaybı/vergi oranının yüzde 25'ler düzeyine çıktığı görülmektedir. Farklı bir anlatımla, her 4₺ vergi için 1₺ kayıp ortaya çıkmaktadır. Bu rakama kayıp ve kaçakların, vergi harcamalarının ve idari maliyetlerin de eklendiği düşünüldüğünde oranın yükseleceği belirtilmelidir. 2014 yılı için sektör ve cinsiyet ayırımında gerçekleştirilen etkinlik hesaplamalarına göre en yüksek etkinlik kaybı özel sektör üçüncü vergi diliminde gözlenmektedir. Buradaki etkinlik kaybı toplanan her 1₺'lik vergi başına 1,5₺ ile 3,25₺ arasında değişmektedir.

Çalışma, 2014 yılı için, OECD ülkelerinde gelir vergisi ve diğer mali yükümlülüklerin ücretliler üzerinde oluşturduğu etkinlik kaybını da değerlendirmektedir. Etkinlik kaybı hesaplamalarının ülkelerin vergi ve transfer sistemleri ile gelir dağılımı konusunda herhangi bir bilgi sunmadığının ve OECD ülkelerinde ulaşılan sonuçların nedenlerinin birbirinden farklı olduğunun belirtilmesi gerekir. Evli ve evli +2 çocuklular için en yüksek etkinlik kaybı Kanada ve Yeni Zelanda'da gözlenmiştir. Bu durum, vergi-transfer sisteminin ikame etkisi oluşturmasından kaynaklanabilmektedir. Avusturya, Belçika, Finlandiya ve Danimarka gibi sosyal transferlerin güçlü olduğu ülkelerde de etkinlik kaybı yüksek çıkmaktadır. ABD,

İsviçre, Japonya, İngiltere ve Fransa etkinlik kaybının düşük olduğu ülkelerdir. Türkiye için ulaşılan sonuçlar ise 2008 - 2013 dönemiyle uyumludur.

Çalışmanın temel politika önerileri şu şekilde özetlenmektedir: (1) Türkiye'de gelir vergisinin ücretliler üzerinde oluşturduğu etkinlik kaybının asgari ücretlilerde düşük olması verginin tarafsızlığından ziyade gelir düzeyi ve işgücü arz esnekliklerinden kaynaklanmaktadır. AGİ'nin asgari ücret üzerindeki vergi yükünü minimize etmesinden dolayı asgari ücretin vergi dışı bırakılması rasyonel olmamakla birlikte sosyal yardımlar güçlendirilmelidir, (2) Türkiye'de gelir vergisi yükü orta gelir grubu üzerinde kalmakta ve bekar, evli ve evli +2 çocuklular arasında gelir adaleti sağlanamamaktadır. Bu bağlamda, çocuklu aileler daha güçlü desteklenmelidir, (3) Türkiye'de evli +2 çocuklularda etkinlik kaybının yüksek olmasıyla Kanada ve Yeni Zelanda gibi kişi başına gelirin yüksek olduğu ülkelerde etkinlik kaybının yüksek olmasının nedenleri farklıdır. Türkiye'deki durumun katı işgücü piyasası düzenlemeleri ve düşük ücretlerden kaynaklandığı tahmin edilmektedir, (4) işgücü piyasaları ALMPs ile desteklenmeli, işgücüne katılım oranı artırılmalı ve böylece vergi tabanı genişletilmelidir, (5) ücretle birlikte sermaye gelirleri de vergilendirilmelidir. Sermaye gelirlerinin düşük vergilendirilmesi iktisadi nedenlerle birlikte fikri gerekçelere de dayanmaktadır, (6) TVS'deki dolaylı vergilerin ağırlığı ve küresel olarak böyle bir eğilimin olması dolaylı vergilerin "adalet" açısından yeniden incelenmesini gerekli kılmaktadır ve (7) Türkiye'de vergi idarelerinin teknolojik altyapısı geliştirilmeli ve araştırmacılar için düzenli veriler üretilmeli ve vergi haritaları çıkarılmalıdır. Bu doğrultuda, yılda bir defa olmak üzere detaylı gelir vergisi beyannamesi doldurulmalı ve bu beyannameler istatistiksel olarak sınıflandırılmalıdır.

KAYNAKÇA

- Aykaç, Gökhan (2016), "Türkiye İşgücü Piyasası'nın İşgücü Arz Esnekliği: 2003 - 2011", *Ege Akademik Bakış*, Cilt 16, Sayı 1, http://www.onlinedergi.com/makaledosyaları/51/pdf2016_1_2.pdf (05.05.2016), ss.13-29.
- Browninig, Edgar K (1987), "On the Marginal Welfare Cost of Taxation", *The American Economic Review*, Vol. 77, No. 1, <http://www.jstor.org.proxy.library.carleton.ca/stable/pdfplus/1806725.pdf?acceptTC=true&acceptTC=true&jpdConfirm=true> (26.12.2013), ss.11-23.
- Bry, Bert (2011), "Wage Income Tax Reforms and Changes in Tax Burdens: 2000-2009", *OECD Taxation Working Papers*, No. 10, <http://www.oecd-ilibrary.org> (15.12.2015), ss.1-46.
- Diewert, W. Erwin ve Denis A. Lawrence (1996), "The Deadweight Costs of Taxation in New Zealand", *The Canadian Journal of Economics*, Vol. 29, Special Issue: Part 2, www.jstor.org/stable/136126 (01.10.2012), ss.658-673.
- Feenberg, Daniel ve Martin Feldstein (1996), "The Taxation of Two-Earner Families", *NBER*, <http://www.nber.org/chapters/c6236.pdf> (16.12.2013), ss.39-75.
- Gouveia, Miguel ve Robert P. Strauss (1994), "Effective Federal Individual Income Tax Function: An Exploratory Empirical Analysis", *National Tax Journal*, Vol. 47, No. 2, <http://web.b.ebscohost.com.proxy.library.carleton.ca/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=afdc5844-dd6e-41dd-8eec-38a868e25cfb%40sessionmgr112&vid=2&hid=123> (22.02.2014), ss.317-339.
- Harberger, Arnold (1964), "Taxation, Resource Allocation, and Welfare", J. Due (Ed.), *The Role of Direct and Indirect Taxes in the Federal Revenue System* içinde, Princeton: Princeton University Press, ss.25-80.
- Haughton, Jonathan (1998), "Estimating Tax Buoyancy, Elasticity and Stability", *EAGER/PSGE-Excise Project*, http://www.researchgate.net/profile/Jonathan_Haughton/publication/265409911

- [ESTIMATING TAX BUOYANCY ELASTICITY AND STABILITY/links/54c0e1e00cf28eae4a69ecc2.pdf](https://www.oecd.org/tax/working-papers/estimating-tax-buoyancy-elasticity-and-stability-links/54c0e1e00cf28eae4a69ecc2.pdf) (01.10.2014), ss.1-8.
- Hausman, Jerry A (1985), "Taxes and Labor Supply", A. J. Auerbach ve M. Feldstein (Ed.), **Handbook of Public Economics** içinde. Holland: Elsevier Science Publisher, ss.213-263.
- Leibfritz, Willi, John Thornton ve Alexandra Bibbee (1997), "Taxation and Economic Performance", *OECD Working Paper*, No. 176, ss.1-141.
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi İstatistikleri Yıllığı 1982-1991**, Ankara, 1992.
- OECD, **Revenue Statistics 1965-2014**, 2015.
- OECD, **Taxing Wages 2013-2014**, 2015.
- Saez, Emmanuel, Joel Slemrod ve Seth H. Giertz (2012), "The Elasticity of Taxable Income with Respect to Marginal Tax Rates: A Critical Review", *Journal of Economic Literature*, Vol. 50, No. 1, http://www.jstor.org.ezproxy.lib.ou.edu/stable/23269968?seq=1#page_scan_tab_contents (17.05.2015), ss.3-50.
- Seater, John J. (1985), "On The Construction Of Marginal Federal Personal and Social Security Tax Rates in the U.S.", *Journal of Monetary Economics*, Vol. 15, No. 1, http://ac.els-cdn.com.proxy.library.carleton.ca/0304393285900571/1-s2.0-0304393285900571-main.pdf?tid=5dbe9e0e-8f9f-11e3-83a8-00000aacb35f&acdnat=1391740218_682f8f08d980a99876bb2232eb42dae7 (15.01.2014), ss.121-135.
- Torres, Carolina, Kirsti Mellbye ve Bert Brys (2012), "Trends in Personal Income Tax and Employee Social Security Contribution Schedules", OECD Taxation Working Papers, No. 12, <http://www.oecd-ilibrary.org> (15.12.2015), ss.1-50.
- Tunalı, İnsan ve Cem Başlevent (2006), "Female Labor Supply in Turkey", **The Turkish Economy The Real Economy, Corporate Governance and Reform**, Sumru Altuğ ve Alpay Filiztekin (drl.), London ve New York: Routledge, ss. 92-127.
- TÜİK, **İstatistik Göstergeler Statistical Indication 1923-2006**, Ankara, 2007.
- TÜİK, **Hanehalkı İşgücü İstatistikleri Household Labor Statistics 2011**, Ankara, 2012.
- Üngör, Murat (2013), "Some Thoughts Experiments on the Changes in Labor Supply in Turkey", TCMB Working Paper No: 13/14, <http://www.tcmb.gov.tr/wps> (17.04.2015), ss.1-21.
- Ünlükaplan, İlder ve İbrahim Arısoy (2011), "Türkiye Ekonomisi İçin Etkif Vergi Oranlarının Hesaplanması", *Ege Akademik Bakış*, C.11, S.1, ss.15-24.
- Vermeend, Willem, Rick Van Der Ploeg ve Jan Willem Timmer (2008), **Taxes and The Economy**, 1st Edition, England: Edward Elgar Publishing.
- Yüncüler, Burcu Gürcihan ve Çağlar Yüncüler (2016), "Minimum Wage Effects on Labor Market Outcomes in Turkey", TCMB Working Paper No: 16/14, <http://www.tcmb.gov.tr/wps> (05.06.2016), ss.1-37.