

Türkiye’de Kayıt Dışı İstihdamın Vergi Takozu Açısından Değerlendirilmesi

Reyhan LEBA TANSÖKER*

Özet

Kayıt dışı ekonomi geniş bir kavram olup, kayıtlı olmayan tüm ekonomik faaliyetleri içermekte ve çalışma hayatında kayıt dışı istihdam şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Türkiye’nin önde gelen sorunlarından biri olan ekonomideki kayıt dışılık, kayıt dışı istihdam boyutuyla da önemini korumaktadır. Kayıt dışı istihdamın ortaya çıkmasında ve büyümesinde ülkelerin sosyal, ekonomik, kültürel yapılarının rolü büyük olmakla birlikte, Türkiye’de kayıt dışı istihdamın en önemli nedenlerinden biri olarak istihdam üzerindeki mali yüklerin yani vergi takozunun yüksek olması gösterilmektedir. Yüksek vergi takozu ücretliler açısından bakıldığında harcanabilir gelirlerini aşındıran, işverenler açısından bakıldığında ise işçilik maliyetlerini artıran bir unsur olmakta ve bu durum, kayıt dışı istihdamın büyümesine yol açmaktadır. Bu nedenle, kayıt dışı istihdam sorununun çözümü açısından istihdam üzerindeki vergi takozunun dikkate alınması oldukça önem taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Kayıt dışı istihdam, kayıt dışı istihdamın nedenleri, vergi takozu, kayıt dışı istihdam ile mücadele.*

Assessment of Informal Employment in Turkey in terms of Tax Wedge

Abstract

The informal economy is a comprehensive concept that involves all unregistered economic activities and confronts us in the form of informal employment in the business life. The informality in the economy, one of the principal problems in Turkey, is also crucially significant in terms of the dimension of informal employment. Even though the role of social, economic and cultural structures of countries in the emergence and growth of informal employment is enormous, it has been revealed that the financial burdens on employment, namely the tax wedge, are one of the most important causes of informal employment in Turkey. The high tax wedge is an element that erodes the disposable income with regards to the wage earners and increases labor costs with regards to the employers, and this eventually leads to the growth of informal employment. Therefore, it is significant subject to take into consideration the tax wedge over employment for the resolution of the problem of informal employment.

Key words: *Informal employment, causes of informal employment, tax wedge, fight against informal employment.*

* Yard. Doç. Dr., Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, reyhan@uludag.edu.tr

GİRİŞ

1970'li yılların ortalarına gelindiğinde kapitalizm, petrol krizinin de tetiklemesiyle yeni bir krizin içine girmiştir. Bu krizde karşı karşıya kalınan ekonomide durgunluk, düşen kâr oranları gibi durumlar karşısında uygulamaya konulan neo-liberal politikalar ve küreselleşme kapitalist sistemin krizden çıkabilmesi için adeta kurtarıcı bir görev üstlenmiştir. 1980'li yıllardan sonra yaşanan süreçte kâr oranlarını yükseltmeye yönelik çalışma hayatı da dâhil olmak üzere yapısal bir takım dönüşümlere gidilmiş ayrıca kayıt dışı istihdam özellikle gelişmekte olan ülkelerde hızla yaygınlaşmaya başlamıştır.

Günümüzde kayıt dışı istihdam önemli bir sorun haline gelmiştir ve Türkiye ekonomisi de kayıt dışı istihdamın neden olduğu sorunlardan önemli ölçüde etkilenmektedir. Özellikle, kayıt dışı istihdamın yol açtığı vergi ve prim kayıpları ülke ekonomilerine büyük zararlar verebilmektedir. Söz konusu kayıplar sonucu devletin bütçesinde meydana gelen açıklar çoğunlukla kayıtlı çalışanlar üzerine yansıtılmaktadır. Böylece kayıtlı çalışanların ücretleri üzerindeki vergi ve prim yükünün yani vergi takozunun artması ise kayıt dışına kaçışı hızlandırmaktadır. Nitekim 2016 yılı OECD verilerine göre Türkiye'deki ücretli bir çalışan brüt kazancı üzerinden yaklaşık %40 dolayında bir vergi takozu yani ücret dışı işgücü maliyeti ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu durum, yapılan bazı araştırmalarda Türkiye'de kayıt dışı istihdamın temel nedenlerinden biri olarak gösterilmektedir.

Literatürde genel olarak kayıt dışı istihdam ile ilgili çalışmalar olmakla birlikte kayıt dışı istihdamın vergi takozu ile ilişkisi üzerinde pek fazla durulmadığı görülmektedir. Bu çalışmanın öncelikli amacı, Türkiye'de kayıt dışı istihdam üzerine vergi takozunun etkisini araştırmaktır. Bu bağlamda çalışma beş bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde kayıt dışı istihdam kavramı hakkında bilgiler verilmekte, ikinci bölümde ise kayıt dışı istihdamın boyutu ülke örnekleriyle incelenmektedir. Üçüncü bölümde vergi takozu ve kayıt dışı istihdama olan etkileri gerek kuramsal olarak gerekse literatürde yer alan ampirik çalışmalardan yararlanılarak ele alınmaktadır. Dördüncü bölümde Türkiye'de istihdam üzerindeki vergi takozu kayıt dışı istihdam açısından değerlendirilmekte ve son bölümde ise çözüme yönelik önerilerde bulunmaktadır.

1. KAYIT DIŞI İSTİHDAM

1.1. Kayıt Dışı İstihdam Kavramı ve Tanımı

Kayıt dışı istihdam kavramı ilk olarak, Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO) tarafından 1970 yılında düzenlenen Dünya İstihdam Programı (World Employment Program) kapsamında ele alınan Kenya Raporu'nda "enformel sektör" olarak ifade edilmiştir. Söz konusu raporda, formel (kayıtlı) sektör tarafından giderilemeyen açık işsizliğin enformel (kayıt dışı) sektör tarafından çekildiği ve bu nedenle kırsal

kesimden şehirlere göçün beklenen düzeyde açık işsizliğe neden olmadığı üzerinde durulmuştur¹.

Kayıt dışı istihdama ilişkin tanımın değişik şekillerde yapıldığı görülmektedir. Örneğin Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)’nin yayınladığı bir kaynaktaki² kayıt dışı istihdam, çalışanlar ile ilgili normal yasal gerekliliklerin bir kısmının ya da tamamının yerine getirilmediği istihdam şekli olarak tanımlanmaktadır. Ilgın’a göre³ kayıt dışı istihdam, “çalışanların yeterli çalışma standartlarına sahip olmadan, asgari yaş haddi, asgari ücret hakkı, fazla mesai ücreti ve işyeri çalışma standartları gibi konulardaki düzenlemelere uyulmadan, sosyal güvenlik, vergi ve diğer fonların eksik ödendiği ya da hiç ödenmediği istihdam türüdür.” Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele (KADİM) projesinde⁴ ise “kayıt dışı istihdam; kendi adına ya da bağımlı çalışanların çalışmalarının ve/veya elde ettikleri ücret ve kazançların ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına (vergi dairesi, sosyal güvenlik kurumları vb.) hiç bildirilmemesini ya da gün veya ücret olarak eksik bildirilmesini ifade eder” şeklinde tanımlanmaktadır.

1.2. Kayıt Dışı İstihdamın Türleri

Kayıt dışı çalışma kapsamında ele alınan faaliyetlerin bir kısmı işverenlerin çıkarları doğrultusunda olmakta ve çalışanlar bunu kabul etmekte ya da kabul etmek zorunda kalmakta veya çalışanlar kendi istekleri ile bu çalışma şeklini benimsemektedir⁵.

Türkiye’de kayıt dışı istihdamı ortaya çıkaran yöntemleri üç ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar aşağıdaki başlıklar halinde ifade edilebilir⁶:

- 1) Çalışmaları kamu kurum ve kuruluşlarına hiç bildirilmeyenler,
- 2) Çalışmaları kamu kurum ve kuruluşlarına eksik bildirilenler,
- 3) Mevzuatın kayıt dışında bıraktığı çalışmalar.

Kayıt dışı istihdamın klasik şekli olan, çalışmaları kamu kurum ve kuruluşlarına hiç bildirilmeyenler;

1 TOBB, 1993 Yılı Ekonomik Raporu, Yayın No. 285, (Ankara: 1994), s. 126.

2 OECD, ‘Declaring Work or Staying Underground: Informal Employment in Seven OECD Countries’, 2008, s. 2, www.oecd.org/els/emp/40843646.pdf, (Erişim Tarihi: 6 Aralık 2016).

3 Yılmaz Ilgın, ‘Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye’deki Boyutları’, (Basılmamış Uzmanlık Tezi, Devlet Planlama Teşkilatı, 1995), s. 39.

4 ‘Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele (KADİM) Projesi’, 2006/28 Sayılı Başbakanlık Genelgesi (R.G., T. 04.10.2006, S. 26309), www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/10/20061004-13.htm, (Erişim Tarihi: 20 Mart 2015).

5 Emine Koban, Zerrin Fırat ve Emel Selimoğlu, *Perakende Sektöründe Kayıtlı–Kayıt Dışı Faaliyetlerin Bursa Özelinde Karşılaştırmalı Analizi*, Alışveriş Merkezleri ve Perakendeciler Derneği (AMPD) Bilimsel Araştırma Platformu 2005 ‘Kayıtlı Kurallı Ekonomi ve Perakendecilik’ Araştırması, (İstanbul: Bzd Yayın ve İletişim Hizmetleri, 2006), s. 228.

6 Bkz. Erkan Karaarslan, *Kayıt Dışı İstihdam ve Neden Olduğu Mali Kayıpların Bütçe Üzerindeki Etkileri: Türkiye Örneği*, Yayın No. 7, (Ankara: Mali Hizmetler Derneği, 2010), s. 24-51.

a) Kendi iradeleri ile kayıt dışı çalışanlar,

b) İşverenleri tarafından bildirilmeyen çalışanlar veya çalışmalarını bildirilmeyenler olarak iki grupta ele alınabilir.

Kendi iradeleri ile kayıt dışı çalışanlara örnek olarak, yabancı kaçak işçiler, çocuk işçiler, SGK'dan çeşitli adlarla gelir ya da aylık alanlar, işsizlik maaşı alanlar, sosyal yardım veya hizmetten yararlananlar gösterilebilir.

Kayıt dışı istihdamın ikinci şekli, çalışanların çalışmalarının kamu kurum ve kuruluşlarına eksik bildirilmesinden kaynaklanmaktadır. Bunu da kendi içinde;

a) Çalışmaları gün olarak eksik bildirilenler,

b) Deneme süresinde kayıt dışı çalışanlar,

c) Bir kamu kurumuna kayıtlı olup diğerine kayıtlı olmayanlar,

d) İlk işlerinde kayıtlı olup diğerine kayıtlı olmayanlar,

e) Çalışmaları ücret olarak eksik bildirilenler olarak beş başlık altında toplamak mümkündür.

Kayıt dışı istihdamın üçüncü şekli ise, mevzuatın kayıt dışında bıraktığı çalışmalardan kaynaklanmaktadır. Bu tip kayıt dışılığın oluşmasında;

a) Vergiden muaf tutulanlar,

b) Standart dışı çalışmalar etkili olmaktadır.

Standart dışı çalışmaya, evde çalışma, taşeronlaşma ve tele çalışma örnek olarak verilebilir.

1.3. Kayıt Dışı İstihdamın Nedenleri

Kayıt dışı istihdama yol açan tek bir nedenden söz edilemez. Ülkelerin sosyal, kültürel ve ekonomik yapılarına göre değişen farklı kayıt dışı istihdam nedenleri bulunmaktadır. Türkiye'de de kayıt dışı istihdama katkı sağlayan birçok faktör vardır⁷. Bunlar arasında ekonomik ve mali nedenler çalışma konusu ile daha fazla ilgilidir. Bu bağlamda özellikle yoksulluk ve işsizlik, gelirin adaletsiz dağılımı, kayıt dışı istihdamın önemli nedenlerindedir. Genelde yoksul ve eğitim düzeyi düşük olan çalışanların üretimde yarattığı katma değer de düşük olduğundan, bu kişiler için ödenen prim ve vergi, kişilerin yarattığı katma değeri aşabilmektedir⁸. Böyle bir durumda, işverenler maliyetlerini azaltmak için yoksul ve eğitim düzeyi düşük kesimleri kayıt dışı çalıştırma yoluna gidebilmekte, bu durumdaki çalışanlar ise mecburen kayıt dışı çalışmaya razı olmaktadır⁹. Türkiye'de özellikle vasıfsız işçilerin kayıt dışı istihdam edilmelerinde işsizlik oranının yüksekliği ve gelirin dağılımındaki adalet-

7 Bkz. 'Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele (KADİM) Projesi', 2006/28 Sayılı Başbakanlık Genelgesi (R.G., T. 04.10.2006, S. 26309).

8 'Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele (KADİM) Projesi', 2006/28 Sayılı Başbakanlık Genelgesi (R.G., T. 04.10.2006, S. 26309).

9 Mustafa Ali Sarılı, 'Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gerekten Tedbirler', *Bankacılar Dergisi*, No. 41, Haziran 2002, s. 42.

sizlik etkili olmaktadır. Ayrıca belirli bir seviyeye çekilen ancak hala yüksek sayılan enflasyonu da ekonomik bir neden olarak görmek mümkündür. Çünkü enflasyon, düşük ve orta gelirli tüketicileri gelirlerinde meydana gelen aşınma nedeniyle, üreticileri ise maliyetlerinde meydana gelen artış nedeniyle kayıt dışı istihdama teşvik etmektedir¹⁰.

Kayıt dışı ekonomi ve kayıt dışı istihdamın boyutunu ve gelişimini belirleyen temel etkenlerin özellikle yüksek vergi yükü, yüksek sosyal güvenlik katkı payları ve kayıtlı işgücü piyasasında esnekliği bozan çeşitli etkenler olduğu belirtilmektedir¹¹. Kuşkusuz kayıt dışı istihdamın artmasında ücret üzerindeki kesintilerin yüksek olmasının etkisi olacaktır. Çünkü söz konusu kesintiler ücret dışı işgücü maliyetlerini artırmaktadır. Türkiye’de ücret geliri elde edenlerin üzerine kamu tarafından konulan vergi ve diğer mali yükümlülüklerin fazla olması kayıt dışı istihdama yol açmaktadır¹².

Kayıt dışı istihdamın sosyal nedenleri; Türkiye’deki nüfus artışı, göç ve çarpık kentleşme olguları ile birlikte çalışanların eğitim ve bilinç seviyesinin düşüklüğü, küreselleşmenin yol açtığı artan rekabet ortamının firmaları işçi maliyetlerini azaltma arayışına itmesi ve taşeronluk sisteminin yaygınlaşması, teknolojinin gelişmesi ile sanal alışveriş, evden çalışma gibi iş alanlarının ortaya çıkması, sosyal güvenlik hizmetlerinden duyulan hoşnutsuzluk, mesleki eğitimin işgücü piyasasının ihtiyaçlarına yönelik verilmemesi şeklinde sıralanabilir¹³.

Türkiye’de çalışma ve sosyal güvenlik yasalarının henüz tamamlanmamış olması, esnek çalışma mevzuatı ve şartlarının Avrupa Birliği (AB) ve diğer sanayileşmiş ülkelerde uygulanmasına rağmen Türkiye’de oluşmaması¹⁴, ülkemizde kayıt dışı olarak çalışanların çoğunun küçük ölçekli işletmelerde çalışması, bununla beraber, şirket birleşmelerinin sağlanabilmesi için hukuki engellerin azaltılması gerekliliği, ayrıca, bürokrasideki karmaşıklık ve çok başlılık, birimler arası eşgüdüm eksikliğinden kaynaklanan olumsuzluklar ve denetim yetersizliği kayıt dışı çalışanların saptanmasını ve kayıt altına alınmasını zorlaştırmakta¹⁵ ve tüm bunlar, kayıt dışı istihdama yol açan hukuki ve bürokratik nedenleri oluşturmaktadır.

Türkiye’de sık çıkarılan hizmet borçlanması kanunları ve aktif-pasif sigortalı dengesinin bozulması gibi Sosyal Güvenlik Sisteminden kaynaklanan bazı sorunlar da kayıt dışı istihdama neden olmaktadır. Nitekim daha önceki yıllarda kayıt dışı çalışan sigortalı, sık çıkarılan hizmet borçlanması kanunları sayesinde kayıt dışı

10 GİB, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010), Yayın No. 87, (Ankara: 2009), s. 15.

11 Ahmet Burçin Yereli ve Oğuz Karadeniz, *Kayıt Dışı İstihdam*, (Ankara: Odak Yayınları, 2004), s. 218.

12 Arif Şen, ‘Türkiye’de Kayıt Dışı İstihdam ve Vergi İlişkisi’, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014), s. 46.

13 Karaarslan, a.g.e., s. 80 vd.

14 Esfender Korkmaz, ‘Kayıt Dışı İstihdam’, *TİSK İşveren Dergisi*, Şubat 2001, www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=252&id=15, (Erişim Tarihi: 6 Aralık 2016).

15 Celalettin Sivacı, ‘Kayıt Dışı Ekonomi ve KADİM Projesi’, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Cilt 3, Sayı 27, Güz 2007, s. 54.

çalıştığı sürelerin primlerini düşük bir maliyete katlanarak kısa bir sürede ödeme fırsatı bulmakta bu ise kayıt dışı istihdamı özendirir¹⁶. Öte yandan, sosyal güvenlik sisteminde sigorta kuruluşlarının mali açıdan devamlılık sağlayabilmeleri açısından aktif/pasif sigortalı oranı (yani kaç çalışanın bir emekliyi finanse ettiği) önemlidir ve bu oranın normalde dört olması beklenir. Buna göre, dört çalışan bir emekliyi finanse edecektir. Oysa günümüzde SGK sisteminde, Türkiye’de iki çalışan bir emekliyi finanse etmektedir¹⁷. Bu durum, sigortalıların primlerini artırmakta ve işverenin sigortalı işçi çalıştırma maliyetini yükseltmekte dolayısıyla da, kayıt dışı istihdama zemin hazırlamaktadır¹⁸.

2. KAYIT DIŞI İSTİHDAMIN BOYUTU

Büyüklüğü ve ekonomik yapı içerisinde önemi ortaya konamayan bir olgu ile mücadele etmek başarı şansını azaltır¹⁹. Bu nedenle kayıt dışı istihdamın boyutunun belirlenmesinde yarar vardır. Ancak, kayıt dışı istihdamın oluşum şekillerinin farklılığı ve en önemlisi yasal olmayan uygulamaların sonucu ortaya çıkması nedeniyle ölçülmesi ve net olarak büyüklüğünün belirlenmesi neredeyse olanaksızdır. Dolayısıyla, kayıt dışı istihdamın boyutunun çeşitli kaynaklardan elde edilen verilerden yararlanılarak ancak belli düzeyde tahmin edilmesi mümkün olabilmektedir.

Tablo 1’de bazı ülke ekonomilerinde kayıt dışı istihdamın toplam istihdama oranı tahmini olarak gösterilmiştir.

Tablo 1: Bazı Ülke Ekonomilerinde Kayıt Dışı İstihdamın (KDİ) Toplam İstihdama (Tİ) Oranı (%)

Ülke	KDİ / Tİ (%)	Yıl
Kıbrıs	53,0	2008
Yunanistan	46,7	2009
İtalya	22,4	2006
Portekiz	22,4	2009
Polonya	21,6	2008
Slovenya	14,1	2008
Bulgaristan	13,2	2009
Slovakya	12,2	2008
Romanya	11,8	2009
Estonya	9,8	2009

16 ‘Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele (KADİM) Projesi’, 2006/28 Sayılı Başbakanlık Genelgesi (R.G., T. 04.10.2006, S. 26309).

17 www.kanalfinans.com/haberler/kayit-disi-istihdam-yuzde-35-turkiyede-calisan-iki-kisi-bir-emekliyi-finanse-ediyor, (Erişim Tarihi: 5 Ocak 2017).

18 Ebubekir Kaleli, ‘Sosyal Güvenlik ve Türkiye’de Sosyal Güvenlik Açıkları’, www.calismarehberi.com/sosyal-guvenlik-ve-turkiyede-sosyal-guvenlik-aciklari-makale,92.htm, (Erişim Tarihi: 6 Ocak 2017).

19 Karaarslan, a.g.e., s. 131.

Macaristan	9,4	2009
Letonya	8,0	2009
İrlanda	33,0	2009
İngiltere	21,7	2008
Avusturya	19,7	2007
Hollanda	12,6	2008
Almanya	11,9	2008
Belçika	10,5	2008
Fransa	10,3	2008
Norveç	12,3	2008
Danimarka	11,5	2008
İsveç	8,2	2008

Kaynak: Mihails Hazans, *Informal Workers Across Europe: Evidence from 30 European Countries*, World Bank Policy Research Working Paper, No. 5912, (2011), s. 51.

Tablo 1’den görüldüğü gibi, kayıt dışı istihdamın en yüksek olduğu ülke %53 ile Kıbrıs’tır. Bu ülkeyi %46,7 ile Yunanistan, %33 ile İrlanda takip etmektedir. Kayıt dışı istihdamın en düşük olduğu ülke ise %8 ile Letonya’dır ve ardından %8,2 ile İsveç, %9,4 ile Macaristan gelmektedir.

Türkiye için yapılan kayıt dışı istihdam tahminine ilişkin verileri Tablo 2’den izlemek mümkündür.

Tablo 2: Türkiye’de Kayıt Dışı İstihdamın Görünümü (2006-2016)

Yıl	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Kayıt Dışı İstihdam Oranı (%)	47,1	43,4	43,2	43,0	42,0	39,2	37,4	34,3	33,2	32,1	32,7

Kaynak: TÜİK, İşgücü İstatistikleri ve Hanehalkı İşgücü İstatistikleri, *Haber Bültenleri*, www.tuik.gov.tr/Pre-TabloArama.do?metod=search&araType=hb_x, (Erişim Tarihi: 20 Mart 2017) verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Not 1: Kayıt dışı; yaptığı işten dolayı, herhangi bir sosyal güvenlik kuruluşuna kayıtlı olmadan çalışanlar.

2: Yıllara ilişkin oranlar, ilgili yılların Aralık ayı itibariyledir.

Tablo 2 incelendiğinde, Türkiye’de kayıt dışı istihdam oranlarının 2010 yılından sonra %40’ın altında gerçekleştiği görülmektedir. Söz konusu oranlar yıllar itibarıyla düşse de 2016 yılında bir önceki yıla göre bir miktar artış olmuştur. Oranlar, günümüzde Türkiye’deki çalışanların üçte birlik kısmının hâlâ kayıt dışı çalışmaya devam ettiğini göstermektedir. Yani günümüzde üç çalışandan biri kayıt dışı olarak çalışmaktadır ki bu durum, Türkiye’de kayıt dışı istihdam ile mücadelenin gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Tablo 3: Türkiye’de İstihdam Edilenlerin Sosyal Güvenlik Kuruluşuna Kayıtlılık Durumu (Aralık 2016) (15 + yaş) (Bin kişi)

İşteki durum	Toplam istihdam	Kayıt dışı istihdam	Kayıt dışı oranı (%)
Toplam	26.669	8.710	32,7
Ücretli veya yevmiyeli	18.093	3.155	17,4
İşveren	1.216	198	16,3
Kendi hesabına	4.565	2.817	61,7
Ücretsiz aile işçisi	2.795	2.541	90,9
Tarım	4.915	3.991	81,2
Ücretli veya yevmiyeli	398	300	75,4
İşveren	53	20	37,7
Kendi hesabına	2.196	1.542	70,2
Ücretsiz aile işçisi	2.268	2.129	93,9
Tarım dışı	21.753	4.719	21,7
Ücretli veya yevmiyeli	17.694	2.854	16,1
İşveren	1.162	177	15,2
Kendi hesabına	2.370	1.275	53,8
Ücretsiz aile işçisi	527	412	78,2

Kaynak: TÜİK, İşgücü İstatistikleri, *Haber Bültenleri*, www.tuik.gov.tr/PreTabloArama.do?metod=search&araType=hb_x, (Erişim Tarihi: 20 Mart 2017).

Not 1: Kayıt dışı; yaptığı işten dolayı, herhangi bir sosyal güvenlik kuruluşuna kayıtlı olmadan çalışanlar.
2: Tablodaki rakamlar, yuvarlamadan dolayı toplamı vermeyebilir.

Tablo 3’te Türkiye’de istihdam edilenlerin sosyal güvenlik kuruluşuna kayıtlılık durumuna dair rakamlara yer verilmiştir. 2016 yılında ücretli veya yevmiyeli, işveren, kendi hesabına, ücretsiz aile işçisi olarak kayıt dışı istihdam edilenlerin toplam sayısı (tarım + tarım dışı) 8.710.000 kişidir. 2016 Aralık ayı itibarıyla toplam kayıt dışı istihdam oranı %32,7’dir ve tarım dâhil edilmediğinde bu oran %21,7’ye düşmektedir. Tarım kesimindeki kayıt dışı istihdam oranı ise %81,2 olup, oldukça yüksektir.

3. VERGİ TAKOZU ve KAYITDIŞI İSTİHDAMA ETKİSİ

3.1. Vergi Takozu Kavramı ve Tanımı

Bir ülkenin kamu maliyesinin değerlendirilmesinde dikkate alınan ve önemli göstergelerden biri olarak kabul edilen vergi yükü, geniş anlamda ele alındığında, belirli bir devrede ülkenin milli gelirinden devlete ve diğer kamu tüzel kişilerine yapılan vergi ve vergi benzeri ödemeleri ifade etmektedir²⁰. Bu bağlamda, ücret ge-

20 Bu konuda bkz. Ufuk Selen, ‘Türkiye’de Vergi Kapasitesinin Kullanımı ve Vergi Yükü Üzerine Bir Değerlendirme’, içinde Nihat Edizdoğan ve Özhan Çetinkaya, (ed.) *Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler*, (Bursa: Ekin Yayınevi, 2011), s. 315-317.

lirleri üzerinde ortaya çıkan yük ise literatürde vergi takozu (tax wedge) kavramı ile ifade edilmektedir²¹. İşgücünün işverene maliyeti (kamusal yükler dâhil) ile işgücünün eline geçen net ücreti (nakit destekler dâhil) arasındaki farkın toplam işgücü maliyeti içerisindeki yüzdesi vergi takozu olarak adlandırılmaktadır²². Dolayısıyla, işgücü maliyeti içindeki vergi ve sosyal güvenlik ödemelerinin tutarı söz konusu takozun oluşmasında önemli olmaktadır²³. Bu çerçevede örneğin Türkiye’de asgari ücret üzerinde ortaya çıkan vergi takozunda, (çalışan açısından) çalışanın gelir vergisi + damga vergisi ile çalışanın devlete ödediği sigorta primi + işsizlik sigortası kesintisi ve (işveren açısından) işveren tarafından çalışan adına devlete ödenen sigorta primi + işsizlik sigortası kesintisi (toplamı) önemli olmaktadır.

3.2. Çeşitli Ülkelerde Vergi Takozunun Görünümü

Aşağıdaki Tablo 4’te, bazı ülke ekonomilerinde ücret üzerindeki vergi takozu karşılaştırılmış ve vergi takozunun oluşumuna katkıda bulunan iki önemli unsurdan çalışanın ödediği vergi ve sosyal güvenlik katkıları ile işverenin ödediği sosyal güvenlik katkılarının dağılımı gösterilmiştir.

Tablo 4’ten görüldüğü gibi, ücret üzerindeki vergi takozunun en yüksek olduğu ülke %54 ile Belçika’dır. Bu ülkeyi %49,4 ile Almanya, %48,2 ile Macaristan takip etmektedir. Vergi takozunun en düşük olduğu ülke ise %17,9 ile Yeni Zelanda’dır ve ardından %27,1 ile İrlanda, %30,8 ile İngiltere gelmektedir. OECD ortalamasının ise % 36,0 olduğu görülmektedir.

21 Mehmet Nar, ‘Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükü: Vergi Takozu Uygulaması’, *International Journal of Human Sciences*, Vol. 12, No. 1, 2015, s. 686.

22 Doğan Şenyüz, ‘İşletmelerin Rekabet Gücü Açısından İstihdam Üzerindeki Yükler ve Yeni Kanunda Çalışanların Vergilendirilmesine Getirilen Değişiklikler’, *Sicil Dergisi*, Yıl 2, Sayı 5, Mart 2007, s. 67; TOBB, *Türkiye ile Diğer OECD Ülkelerinin Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Alanında Karşılaştırılması*, (Haz.: Esin Özdemir, Çiğdem Tunç ve Z. Özlem Hatipoğlu), Yayın Sıra No. 2009/98, (Ankara: 2009), s. 4.

23 Bu kesintiler dışında, ücretlilerin tamamını ilgilendirmeyen ancak ilgili ücretli kesimin ücretlerinden yapılan başka bazı kesintiler de bulunmaktadır. Bunlara, sendika kesintileri ve bazı kurumsal kesintiler (OYAK, Kefalet Sandığı) örnek olarak verilebilir. Öte yandan, sosyal yardımlar, iş kazaları, ayni yardımlar, lojman ve diğer ek ödemeler de işgücü maliyetine dâhil olup, ücret olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bkz. Serdar Çiçek, ‘Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkeler Karşılaştırması)’, (Basılmamış Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012), s. 88; Zeyyat Sabuncuoğlu, *Personel Yönetimi: Politika ve Yönetel Teknikler*, 7.b., (Bursa: Rota Ofset, 1994), s. 212. Bununla birlikte bu tür istisnai ve her ücretliyi ilgilendirmeyen kesinti ve ödemeler, bu çalışma kapsamı dışındadır. Bu çalışmada vergi takozu, OECD tarafından ülkeler arası karşılaştırmalarda yaygın olarak kullanıldığı şekliyle ortalama ücret üzerindeki vergi ve sosyal güvenlik kesintileri esas alınmak suretiyle değerlendirilmektedir.

Tablo 4: Bazı Ülke Ekonomilerinde Ücret Üzerindeki Vergi Takozunun Görünümü (2016) (İşgücü maliyetinin yüzdesi olarak)

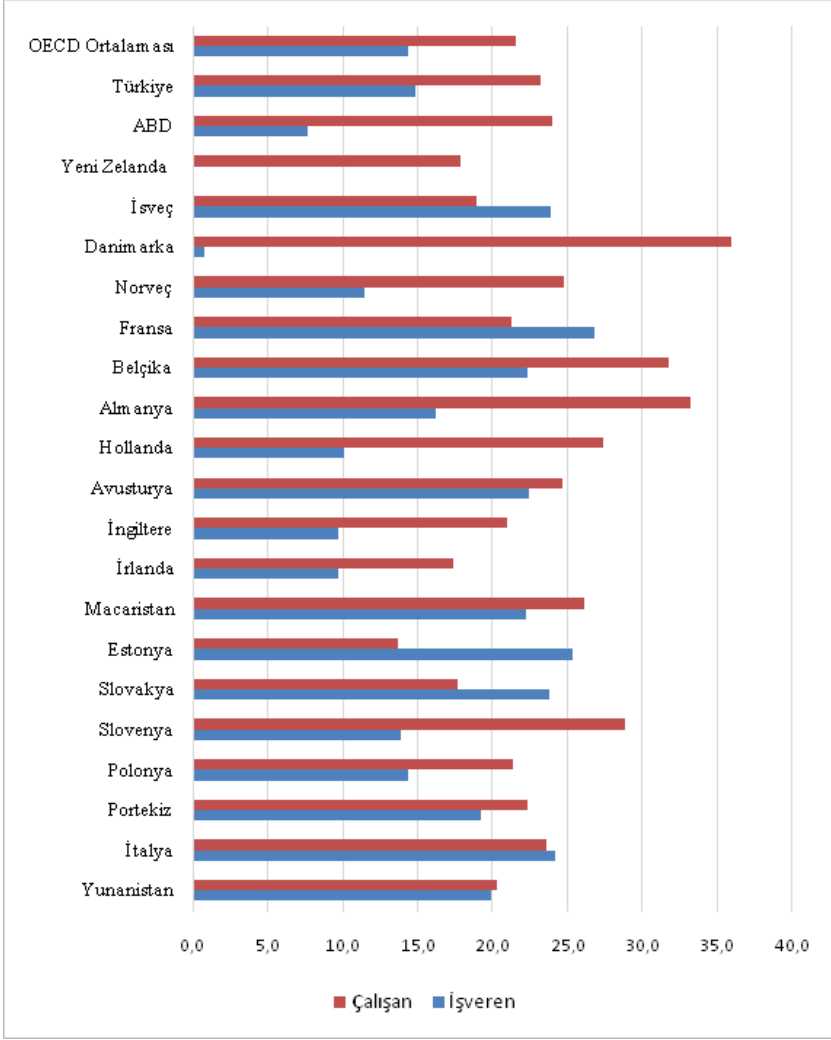
Ülke	Toplam Vergi Takozu	Gelir Vergisi (Çalışan)	Sosyal Güvenlik Katkıları	
			Çalışan	İşveren
Yunanistan	40,2	7,7	12,6	19,9
İtalya	47,8	16,4	7,2	24,2
Portekiz	41,5	13,4	8,9	19,2
Polonya	35,8	6,1	15,3	14,4
Slovenya	42,7	9,8	19,0	13,9
Slovakya	41,5	7,5	10,2	23,8
Estonya	38,9	12,5	1,2	25,3
Macaristan	48,2	11,7	14,4	22,2
İrlanda	27,1	13,8	3,6	9,7
İngiltere	30,8	12,6	8,4	9,7
Avusturya	47,1	10,8	13,9	22,4
Hollanda	37,5	15,2	12,2	10,1
Almanya	49,4	15,9	17,3	16,2
Belçika	54,0	20,8	10,9	22,3
Fransa	48,1	10,8	10,5	26,8
Norveç	36,2	17,5	7,3	11,5
Danimarka	36,5	35,9	0,0	0,8
İsveç	42,8	13,6	5,3	23,9
Yeni Zelanda	17,9	17,9	0,0	0,0
ABD	31,7	16,9	7,1	7,7
Türkiye	38,1	10,4	12,8	14,9
OECD Ortalaması	36,0	13,4	8,2	14,4

Kaynak: OECD, *Taxing Wages 2015-2016*, (OECD Publishing, 2017), s. 17.

Not: Vergi takozu hesaplanırken, bekâr, çocuksuz ve ortalama gelir düzeyinde gelir elde eden ücretli bir çalışan dikkate alınmıştır.

Vergi takozunun kompozisyonuna bakıldığında özellikle Yunanistan ve İtalya'da ücret üzerindeki vergi takozunun çalışanlar ve işverenler arasında dengeli dağıldığı görülmektedir. Danimarka ve Yeni Zelanda'da vergi takozu (çalışanlardan alınan vergiler ile) neredeyse tamamen çalışanlar üzerine bırakılmıştır. Nitekim Danimarka'da işverenden alınan sosyal güvenlik katkı payı sembolik düzeydedir. Vergi takozunun daha fazla işverenler üzerinde olduğu ülkeler ise, Slovakya, Estonya, Fransa ve İsveç'tir. Vergi takozunun çalışan ve işverenler arasındaki dağılımı Grafik 1'de net olarak görülmektedir.

Grafik 1: Çeşitli Ülkelerde Vergi Takozunun Çalışan ve İşveren Arasındaki Dağılımı (2016)



Genel olarak vergi takozundaki ağırlığın, gelişmiş ülkelerde ülkelerin sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak, daha kaliteli hizmet sunumunun yansıması şeklinde ortaya çıktığı görülürken, gelişmekte olan ülkelerde ise, daha çok geçmiş dönemlerde oluşan sosyal güvenlik açıklarının, geçmiş nesilden gelecek nesile bir aktarımı ya da kısıtı olarak ortaya çıktığı söylenebilir²⁴.

24 Nar, a.g.m., s. 701.

3.3. Vergi Takozunun Kayıt Dışı İstihdama Etkisi

Yüksek vergi takozu nedeni ile ücretlilerin harcanabilir gelirleri önemli ölçüde aşınmaya uğramakta, işverenler açısından vergi takozunun yüksek olması ise işçilik maliyetlerini arttırmaktadır²⁵. Bu durum, kayıt dışı istihdamın büyümesine yol açmaktadır. Nitekim Hazans, 2004-2009 dönemine ait 30 ülkeye ilişkin Avrupa sosyal anketi verilerini kullanarak, vergi takozunda yüzde bir oranındaki artışın kayıt dışı istihdamda yüzde 0,2 oranında bir artışa yol açtığını bulmuştur²⁶.

Rusya ve Ukrayna'da vergi takozu ve etkilerini inceleyen Góra vd.'nin elde ettiği sonuçlar, vasıfsız (düşük ücretli) işçilerin ücretleri üzerindeki vergi takozunun önemli ölçüde azaltılmasının bu grubun istihdam seviyeleri üzerinde kayda değer etkileri olabileceğini göstermektedir. Söz konusu durumun, kayıt dışı ekonominin (dolayısıyla da kayıt dışı istihdamın) boyutunu sınırlayabileceği belirtilmektedir²⁷.

Vergi takozunun kayıt dışı istihdam üzerine doğrudan etkisini ele alan çalışmalar yukarıda görüldüğü gibi oldukça azdır. Bunun temel nedeni, vergi takozunun yanı sıra kişileri kayıt dışı istihdama yönelten çok sayıda faktörün olmasıdır. Ayrıca vergi takozu genellikle önce istihdamı etkilemekte kayıt dışı işlere yönelme daha sonra meydana gelmektedir. Örneğin, ücret üzerindeki vergi takozunun yüksek olması istihdamı negatif yönde etkilemekte ve kayıt dışı istihdam ile vergi kaçakçılığını cazip hale getirmektedir²⁸. İşsiz sayısı arttıkça emeğin değeri düşmekte ve işsiz kalan insanların pazarlık güçleri azaldığı için kayıt dışı olarak çalışma zorunluluğunda kaldığı görülmektedir²⁹. Dolayısıyla vergi takozunun kayıt dışı istihdama etkisi araştırılırken, işsizlik / istihdam üzerindeki etkisinin de dikkate alınması gerekmektedir.

OECD tarafından son zamanlarda yapılan çalışmaların büyük çoğunluğu vergi takozunun istihdam üzerinde negatif etkisi olduğunu ampirik olarak da doğrulamaktadır. OECD (2011)'de belirtildiği üzere ampirik sonuçlar, vergi takozunun %10 oranında azaltılmasının OECD genelinde işsizliği %2,8 oranında azaltacağı ve istihdamı %3,7 oranında artıracığı yönündedir³⁰.

Nickell ve Layard (1999), 1983-1994 yılları arasında 20 OECD ülkesini kapsayan çalışmalarında vergi takozunda %5'lik bir azalışın, işsizliği %13 oranında azaltacağı-

25 A.g.m., s. 690.

26 Mihails Hazans, What Explains Prevalence of Informal Employment in European Countries: *The Role of Labor Institutions, Governance, Immigrants, and Growth*, World Bank Policy Research Working Paper, No. 5917, (2011), s. 17.

27 Marek Góra et al., *Social Security Driven Tax Wedge and Its Effects on Employment and Shadow Employment*, Case Network Studies and Analyses, No. 398/2009, (Warsaw: 2009), s. 44.

28 OECD, *Taxation and Employment*, OECD Tax Policy Studies, No. 21, (OECD Publishing, 2011), www.dx.doi.org/10.1787/9789264120808-en, (Erişim Tarihi: 29 Kasım 2012), alıntı Ali Çelikkaya, 'OECD Üyesi Ülkelerde Emek Üzerindeki Vergi Yükünün Gelişimi ve Türkiye Üzerine Bir İnceleme', *TİSK Akademi*, Cilt 8, Sayı 16, 2013/II, s. 69.

29 Mehmet Candan, 'Kayıt Dışı İstihdam, Yabancı Kaçak İşçi İstihdamı ve Toplumumuz Üzerindeki Sosyo-Ekonomik Etkileri', (Basılmamış Uzmanlık Tezi, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü, 2007), s. 30.

30 Çelikkaya, a.g.m., s. 71.

nı belirtmişlerdir. Nickell (2003) ise vergi takozundaki 10 puanlık bir artışın, çalışma çağındaki nüfusun %1 ila %3'ünün işgücü girişimini azalttığını bulmuştur³¹.

Elmeskov vd. yaptıkları çalışmada, 1983-1995 döneminde OECD ülkelerinde vergi takozu ortalamasında 7 puanlık bir düşüşün yapısal işsizliğin azalmasına yaklaşık 0,7 puan katkıda bulunabileceğini belirtmişlerdir³².

Daveri ve Tabellini (2000) tarafından yapılan araştırmalarda, tüketim vergisi oranı da vergi takozunun hesaplanmasına dâhil edilmiştir. Daveri ve Tabellini, regresyon analizi yoluyla, vergi takozunun istihdam üzerinde sınırlı bir etkiye sahip olduğunu göstermişlerdir. Özellikle, vergi takozunda % 10'luk bir artışın istihdam oranlarını % 2'den daha düşük oranda azalttığını bulmuşlardır³³.

Ederveen ve Thissen 21 Avrupa Birliği ülkesinin 1960-1999 dönemi verilerini kullanarak yaptıkları ampirik çalışmada vergi takozu ile işsizlik oranı arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif bir ilişki bulmuşlardır. Yazarlar, vergi takozunun işsizlik üzerinde büyük bir etkiye sahip olduğunu ifade etmekte ve vergi takozunda yüzde 1'lik bir artışın, işsizlik oranını yüzde 0,14 oranında arttırdığını belirtmektedirler³⁴.

Dünya Bankası (2005) AB-8 Üç Aylık Ekonomik Raporunda, OECD ülkelerinde vergi takozu ile istihdam arasında olumsuz bir ilişkinin olduğuna işaret edilmektedir. İlgili raporda AB-8 ülkelerinde yapılan ampirik inceleme sonucunda vergi takozu ile istihdam artışı arasında anlamlı, olumsuz güçlü bir ilişkinin doğrulandığı gösterilmektedir. Aynı raporda vergi takozundaki her yüzde birlik artışın istihdam düzeyinde yüzde 0.5-0.8 arasında bir azalmaya yol açtığı belirtilmektedir³⁵.

Bassanini ve Duval, 21 OECD ülkesinin 1982-2003 yıllarını kapsayan çalışmalarında vergi takozundaki %10'luk bir azalışın istihdam oranını %3,7 arttıracığına işaret etmektedirler³⁶.

Gora vd. OECD ülkelerinin panelini kullanarak, vasıfsız kişilerdeki istihdam oranlarının vergi takozundan büyük oranda etkilendiğini, ancak yüksek vasıflıların bu durumdan etkilenmediğini gösteren kanıtlar ortaya koymuşlardır. Çalışmada

31 Selçuk Buyrukoğlu ve Hüseyin Kutbay, 'Türkiye'de Kayıtdışı İstihdamın Bir Tetikleyicisi Olarak Vergi Takozu Sorunu ve Maliyeti', *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Yıl 16, Sayı 31, Nisan 2016, s. 257.

32 Jørgen Elmeskov, John P. Martin and Stefano Scargetta, 'Key Lessons for Labour Market Reforms: Evidence from OECD Countries' Experiences', *Swedish Economic Policy Review*, Vol. 5, No. 2, January 1998, s. 217-218.

33 Andrea Festa, 'Employment and Productivity: The Role of the Tax Wedge', *EuroEconomica*, Vol. 34, No. 2, 2015, s. 146.

34 Sjeff Ederveen and Laura Thissen, *Can Labour Market Institutions Explain Unemployment Rates in New Eumember States?*, European Network of Economic Policy Research Institutes Working Paper, No. 27, (2004), s. 25-26.

35 World Bank, *EU-8 Quarterly Economic Report*, Special Topic: Labor Taxes and Employment in the EU-8, (2005), s. 12, www.documents.worldbank.org/curated/en/423121468035954399/pdf/325920v20EU8QER0Q105Report.pdf, (Erişim Tarihi: 10 Mart 2017).

36 Andrea Bassanini and Romain Duval, *Employment Patterns in OECD Countries: Reassessing the Role of Policies and Institutions*, OECD Social, Employment and Migration Working Papers, No. 35, (Paris: OECD Publishing, 2006), s. 53.

AB'ye yeni üye olan ülkelerde vergi takozunun istihdam artışını olumsuz yönde etkilediğini, ancak diğer OECD ülkelerinde etkilemediğini göstermişlerdir. Bununla beraber çalışmada, ortaya konulan sonuçların, verilerin sınırlılığı ve az sayıda kontrol değişkeninden dolayı dikkatli bir şekilde yorumlanması konusuna vurgu yapılmaktadır³⁷.

Dolenc ve Laporšek ise panel regresyon analizi kullanarak AB-27 ülkelerinin 1999-2008 dönemi verilerini incelemiş ve vergi takozundaki % 1'lik bir artışın istihdamı yüzde 0.04 azalttığını göstermişlerdir. Analizler, düşük vergi takozuna sahip olan ülkelerde vergi takozu ile istihdam arasındaki negatif ilişkinin (-0,049), yüksek olanlara göre (-0,036) daha fazla olduğunu ortaya koymuştur³⁸.

Gnip ve Tomić yaptıkları çalışmada, yüksek işsizlik oranının (veya düşük istihdam oranının) yüksek vergi takozundan kaynaklanabileceğini göstermektedirler. AB ülkeleri ve Hırvatistan'a (çalışmanın yapıldığı tarihte Hırvatistan henüz AB üyesi değildi) yönelik kümeleme analizi ile vergi takozunun daha yüksek olduğu ülkelerde yüksek bir işsizlik oranının olduğunu ortaya koyarken, vergi takozunun daha düşük olduğu ülkelerde daha yüksek bir istihdam oranı kaydetmişlerdir. Ancak AB genelinde daha yüksek bir vergi takozu (veya vergi oranı) ve daha düşük bir işsizlik oranı (daha yüksek istihdam oranı) olan ülkeler bulunduğu için bunun genel bir kural olmadığı belirtilmektedir. Bu nedenle, bazı kurumsal özelliklerin de işgücü piyasasının işleyişinden sorumlu olabileceğini göstermek için analizlerine yeni bir değişkeni (EPL endeksi) dâhil etmişlerdir. Bu durumda, Hırvatistan yüksek vergi yükü, katı bir işgücü piyasası, yüksek işsizlik oranı (düşük istihdam oranı)'na sahip ülke grubuna girmektedir³⁹.

Trpeski ve Tashevskaja'nın çalışmalarında 43 ülkede (OECD, AB üyeleri ve AB'ye aday ülkeler) gerçekleştirilen kümeleme analizi; vergi takozu ile istihdam-işsizlik arasındaki ilişkiler konusunda bir fikir vermektedir. Sonuçların, daha yüksek vergi takozunun, özellikle gelişmiş ekonomilerde yüksek işsizlik seviyesine ve daha düşük istihdam seviyelerine karşılık geldiğini gösteren önceki ampirik çalışmalarla uyumlu olduğu belirtilmektedir⁴⁰.

37 Marek Góra et al., *Tax Wedge and Skills: Case of Poland in International Perspective*, CASE Reports, Center for Social and Economic Research, No. 64/2006, (Warsaw: 2006), s. 49.

38 Primož Dolenc and Suzana Laporšek, 'Tax Wedge on Labour and its Effect on Employment Growth in the European Union', *Prague Economic Papers*, Vol. 19, No. 4, 2010, s. 355.

39 Ana Grdović Gnip and Iva Tomić, 'How Hard Does the Tax Bite Hurt? Croatian vs. European Worker', *Financijal Theory and Practice*, Vol. 34, No. 2, 2010, s. 133.

40 Predrag Trpeski and Biljana Tashevskaja, 'Labour Tax Wedge in the Republic of Macedonia – Trends and International Comparison', *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Vol. 14, No. 2, 2012, s. 584.

4. TÜRKİYE’DE İSTİHDAM ÜZERİNDEKİ VERGİ TAKOZUNUN KAYIT DIŞI İSTİHDAM AÇISINDAN İNCELENMESİ

Aşağıda, vergi yükü oranları ile ücret üzerindeki vergi ve Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) prim yükü oranlarının OECD ortalaması ve Türkiye bakımından karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

Vergi yükü, OECD ortalamasında 1965 yılında %24,8 olup (Türkiye’de %10,6), 2000 yılına kadar artış eğilimi göstermiş ve 2000 yılında %34,0 (Türkiye’de %24,2) olarak gerçekleşmiştir. Yıllar içinde bir miktar iniş çıkışlar olsa da vergi yükü 2014 yılında %34,2’ye (Türkiye’de %28,8) ulaşmıştır⁴¹. Yukarıdaki karşılaştırmada, toplam vergi yükü bakımından Türkiye’nin hep OECD ortalamasının altında kaldığı dikkat çekmektedir.

Tablo 4’te görüldüğü gibi, Türkiye 2016 yılı itibariyle ücretler üzerindeki vergi takozu⁴² bakımından %38,1’lik oran ile toplam 35 OECD ülkesi arasında 18. sırada bulunmaktadır ve bu oran OECD ülkeleri ortalamasının (%36,0) üzerindedir. Ayrıca, vergi takozuna katkıda bulunan önemli bir unsur olarak kabul edilen sosyal güvenlik katkılarında çalışanın ödediği 12,8’lik oran ile 6. sıradadır ve söz konusu oran OECD ortalamasının (%8,2) bir hayli üzerindedir. İşverenin ödediği sosyal güvenlik katkılarında da %14,9’luk oran ile 16. sırada yer almakta olup, bu oran OECD ortalamasında %14,4’tür. Öte yandan, vergi takozunun unsurlarından olan çalışanın ödediği gelir vergisinin söz konusu takozun içindeki oranı %10,4’tür ve bu oran ile Türkiye 23. sırada yer almaktadır. Söz konusu oran OECD ortalamasında %13,4’tür. Sonuç itibariyle, Türkiye’deki ortalama gelir düzeyinde gelir elde eden ücretli bir çalışan brüt kazancı üzerinden yaklaşık %40 dolayında bir vergi takozu ile karşı karşıya kalmaktadır.

Görüldüğü üzere, Türkiye toplam vergi yükü bakımından OECD ortalamasının altında yer almakta ancak istihdam üzerindeki vergi ve prim yükü yani vergi takozu bakımından OECD ortalamasını aşmaktadır.

Aşağıdaki Tablo 5’te, 2017 yılına ilişkin asgari ücret üzerindeki vergi takozu gösterilmiştir. Tablodaki verilerden görüldüğü üzere, 01.01.2017 - 31.12.2017 tarihleri arasında asgari ücretle çalışan bir işçinin ücreti brüt 1.777,50 TL, net 1.404,06 TL olarak uygulanmaktadır. Böylece 1.777,50 TL brüt asgari ücrete 275,51 TL SGK primi işveren payı ve 35,55 TL işsizlik sigortası fonu işveren payı dâhil edildiğinde bir işçinin işverene toplam maliyeti 2.088,56 TL olmaktadır.

41 OECD, *Revenue Statistics 1965-2015*, (OECD Publishing, 2016), s. 27.

42 Vergi takozu hesaplanırken, bekâr, çocuksuz ve ortalama gelir düzeyinde gelir elde eden ücretli bir çalışan dikkate alınmıştır.

Tablo 5: 01.01.2017 - 31.12.2017 Tarihleri Arasında Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Takozu

Vergi Takozunun Hesaplanması	Formülü	Tutar
Brüt Asgari Ücret	-A-	1.777,50
Sgk Primi İşçi Payı	$B=(Ax\%14)$	248,85
İşsizlik Sigortası Fonu İşçi Payı	$C=(Ax\%1)$	17,78
Gelir Vergisi Matrahı	$D=[A-(B+C)]$	1.510,87
Hesaplanan Gelir Vergisi	$E=(Dx\%15)$	226,63
Asgari Geçim İndirimi (*)	-F-	133,31
Kesilecek Gelir Vergisi	$G=(E-F)$	93,32
H. Damga Vergisi Tutarı	$H=(Ax\%07,59)$	13,49
Kesintiler Toplamı	$I=(B+C+G+H)$	373,44
Net Asgari Ücret	$\dot{I}=(A-I)$	1.404,06
İşverene Maliyeti (Tl/Ay)		
Brüt Asgari Ücret	-A-	1.777,50
Sgk Primi İşveren Payı (**)	$J=(Ax\%15,5)$	275,51
İşsizlik Sigortası Fonu İşveren Payı	$K=(Ax\%2)$	35,55
İşverene Toplam Maliyet (Hazine Desteği Hariç)	$L=(A+J+K)$	2.088,56
İşverene Hazine Desteği (***)	-M-	101,57
İşverene Toplam Maliyet (Hazine Desteği Dâhil)	$N=(L-M)$	1.986,99
Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Takozu	$[(N-\dot{I}) / N]$	%29,3

Kaynak: Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Çalışma Genel Müdürlüğü, Asgari Ücretin Net Hesabı ve İşverene Maliyeti, www.csgb.gov.tr/media/4152/2017_onikiay.pdf, (Erişim Tarihi: 31 Aralık 2016)'dan yararlanılarak hesaplanmıştır.

(*): Gelir Vergisi Hesaplamasında; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi uyarınca işçinin, bekâr ve çocuksuz olduğu ve sadece kendisi dikkate alınarak, Asgari Geçim İndirimi uygulanmıştır.

(**): 5510 Sayılı Kanun'un 81. maddesinin (ı) bendine göre, bentte belirtilen şartları sağlayan işverenlere, SGK primi işveren payında 5 puanlık indirim öngörüldüğünden hesaplamalar buna göre yapılmıştır (% 20,5 - 5 Puan = % 15,5). Gerekli şartları sağlamayan işverenler için, SGK primi işveren payı % 20,5'dir.

(***): 27.01.2016 tarih ve 29606 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 14.01.2016 tarih ve 6661 Sayılı Kanunun 17. maddesi uyarınca, 2016 yılında işverene toplam maliyetin günlük 3,33 TL'si Hazine tarafından karşılanmıştır. Ancak, geçici madde ile yapılan bu düzenleme yalnızca 2016 yılını kapsadığından yasa değişikliği olmadan 2017 yılında da uygulanması söz konusu değildi. Bu nedenle yeni bir yasal düzenleme yapılarak hemen hemen 2016 yılına ilişkin düzenleme 2017 yılı için de geçerli hale getirildi. Burada geçen yıla göre en önemli fark, önceden yasada yer alan tutarsal büyüklüklerin bu kez yasayla belirlenmeyip, bu konuda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiş olmasıdır. Ancak, söz konusu tutarsal büyüklükler Bakanlar Kurulu tarafından henüz belirlenmediğinden hesaplamada, 2016 yılında uygulanan aylık ortalama tutar (101,57 TL) dikkate alınmıştır.

2017 yılında, 2016 yılında olduğu gibi işverene maliyeti azaltmak amacıyla işverene maliyetin aylık ortalama 101,57 TL'sinin Hazine tarafından karşılanacağı varsayıldığında, 1.986,99 TL'lik maliyet ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, 01.01.2017 - 31.12.2017 tarihleri arasında asgari ücretle çalışan bir işçinin brüt ücreti üzerindeki vergi takozunun yaklaşık %30 dolayında olduğu görülmektedir. Asgari ücret üzerindeki söz konusu takoz dolayısıyla hem işçinin eline daha az para geçmekte hem de işçinin işverene maliyeti artmaktadır.

Türkiye ekonomisi 1990'lı yıllardan itibaren sık aralıklarla krizlerle karşı karşıya kalmıştır. Kamu kesimi toplam borç stokundaki artış, yüksek kamu açıkları, yük-

sek enflasyon ve yüksek faiz oranları ile birlikte bu olumsuzluklara yol açan yapısal sorunlara çözüm getirilememesi faiz giderlerinin bütçe içerisindeki payını hızla artırmıştır. Bütün bunların sonucunda mali sektörde ortaya çıkan yapı da, krizlerin derinleşmesine neden olmuştur. Uygulamaya konulan ekonomik istikrar programlarında, kamu finansman ihtiyacının azaltılmasına ve bu amaçla vergi gelirlerinin artırılmasına önem verilmesine karşın, vergi tabanı yeterince yaygınlaştırılmamış ve vergi yükünün adaletsiz biçimde dağılımı devam etmiştir.

Bir rapora göre⁴³; Türkiye’de on ücretli, bir şirketten daha fazla vergi ödemek durumunda kalmaktadır. Nitekim asgari ücretli 2010 yılında en fazla kurumlar vergisi veren yüz büyük firmanın doksanının toplamı kadar vergi ödemiştir. Diğer ücretliler ise, asgari ücretliler ile beraber yüz büyük firmanın iki katından fazla vergi ödemiş ve ücretlilerin toplam ödediği vergi, tüm şirketlerin ödediği vergi miktarını geçmiştir. Türkiye’de toplam servet, gelir ve sermaye kârlarından elde edilen verginin %43’ünü ücretliler öderken, OECD ülkelerinde dokuz ülke asgari ücrete vergi uygulamamaktadır. Altı ülkede vergi oranı %10’un altında kalırken, %15’lik vergi oranı ile Türkiye asgari ücretliden en fazla vergi alan ülke konumundadır.

Daha önce de belirtildiği üzere, Türkiye’de toplam vergi yükü OECD ortalamasının altındadır. Dolayısıyla sorun yükün fazlalığından değil, adaletsiz dağılımından kaynaklanmaktadır. Nitekim birçok mükellef bu durumu, kayıt dışılığın nedenlerinden biri olarak görmektedir. Mükellefler, ödedikleri verginin yüksek olmasının sermayelerinin azalmasına neden olacağı ve ticari faaliyetlerinin büyümesine engel oluşturacağı düşüncesiyle kayıt dışılığı tercih edebilmektedir⁴⁴.

Ayrıca, Türkiye’de kayıt dışı faaliyetlerin artması fiili vergi tabanını daralttığından, ücretliler gibi stopaj yoluyla vergisini ödeyen ve vergi kaçırma olanağı olmayan mükelleflerin vergi yükünün artmasına neden olmaktadır. Ücret üzerindeki kesintilerin yüksek olması işverenin de işçilik maliyetlerini yükseltmektedir. Türkiye’de işsizlik oranının yüksek ve kalifiye olmayan işgücünün fazla olması, işgücü maliyetinin yüksekliği karşısında işvereni kayıt dışı istihdama yöneltebilmektedir⁴⁵. Öte yandan, özellikle yeni çalışmaya başlayanlar ya da emeklilik yaşına uzun süresi olanlar, kazançlarının büyük kısmını vergi, sigorta primi vb. mali yükümlülüklere ayırmak istememekte ve daha fazla net ücret almak amacıyla işverenle anlaşıp, kayıt dışı çalışmayı kabul edebilmektedir. Görüldüğü gibi, işverenler, işgücü maliyetini azaltmak için kayıt dışı istihdama yönelirken çalışanlar da, daha fazla net ücret almak amacıyla kayıt dışı çalışmaya razı olabilmektedir. Bu durum yasalara aykırı olmasına rağmen, taraflar böyle bir riski göze alabilmektedir⁴⁶.

Leibfritz (2009)’un çalışmasında yer alan ve TEPAV (2005) tarafından yapılan bir araştırmada, Türkiye’de işletmelerdeki kayıt dışı istihdamın temel nedenlerinden

43 İSMMM, ‘Türkiye Vergi Profili’ Araştırması Raporu, Sayı: 2011/16, (İstanbul: 2011), www.archive.ismmm.org.tr/docs/basin/2011/bulten/15092011_Vergi%20Profili.pdf, (Erişim Tarihi: 10 Aralık 2016).

44 DPT, *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı*, Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: 2603, (Ankara: 2001), s. 33.

45 Şen, a.g.e., s. 75-76.

46 Korkmaz, a.g.m.; Karaarslan, a.g.e., s. 209.

biri olarak emek üzerindeki aşırı mali yük gösterilmiştir. Papps (2007) Türkiye’de uygulanan sosyal güvenlik primlerinin ve asgari ücretin kayıtlı/kayıt dışı istihdam rasyosu üzerinde (özellikle kadınlar, kırsalda çalışanlar ve 30 yaş altı için) önemli negatif etkisi olduğunu belirtmiştir. Betcherman vd. (2010) Türkiye’de 2004 ve 2005 yılında yürürlüğe giren teşvik programlarının (bunlar; işveren sosyal güvenlik primlerinde yüzde 80-100 aralığında indirim, çalışanların gelir vergisinde yüzde 80-100 aralığında indirim, elektrik tüketiminde sübvansiyon, arazi tahsisine ayrıca işletmelere yeni işçi istihdamında teşvik seklindedir) uygulandıkları yörelerde kayıtlı istihdamla sırasıyla %5-13 ve %11-15 oranında katkı sağladığını ifade etmişlerdir. Bu durum aynı zamanda yüksek vergi takozunun firmaları ve çalışanları kayıt dışılığa teşvik ettiğinin bir göstergesi niteliğindedir. Ayrıca Dünya Bankası (2009)’da, Türkiye’de işverenin emeklilik katkı payının %5 oranında azaltılmasının ve işsizlik sigortasına yaptığı %2 oranındaki katkının kaldırılmasının kayıtlı istihdamı %1,1 (yaklaşık 85.000 kişi) artıracığı ve işsizlik oranını 0,35 azaltacağı sonucuna ulaşılmıştır. Dünya Bankası’na (2009) göre, Türkiye’de Sosyal Güvenlik Kurumu’na kayıtlı işçilerden %50’sinin kazancı, işvereni tarafından asgari sigorta primi seviyesinden beyan edilmektedir. Bu açıdan bakıldığında Türkiye’de kayıt dışı istihdam gerçek ücretleri ekonomik koşullara göre ayarlamamanın temel yolu haline gelmiştir. OECD (2012b)’de belirtildiği üzere, Başkaya ve Hulagu (2011) ve Başkaya ve diğerleri (2012) tarafından yapılan çalışmalar da bu durumu doğrulamaktadır⁴⁷. Nitekim emek üzerindeki mali yüklerin etkisiyle 1994, 1999, 2001 krizlerinde kayıt dışı istihdam artmıştır⁴⁸. 2005-2008 döneminde toplam istihdam içinde kayıt dışı istihdamın oranı, %48,0’dan %43,2’ye azalmış olmakla birlikte, önemini korumuştur. Ancak, aynı azalış eğilimini 2008-2009 kriz döneminde görmek mümkün değildir. Alınan bütün önlemlere rağmen 2009 yılında yaptığı işten ötürü, herhangi bir sosyal güvenlik kuruluşuna kayıtlı olmadan çalışanların oranı, önceki yıla göre 0,2 puanlık azalışla %43,0 olarak gerçekleşmiştir⁴⁹.

5. TÜRKİYE’DE YÜKSEK VERGİ TAKOZUNUN KAYITDIŞI İSTİHDAM ÜZERİNDEKİ OLUMSUZ ETKİLERİNİN GİDERİLMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER

Kayıt dışı istihdamın tek bir nedeni olmayıp aksine, Türkiye’deki ekonomik, mali, sosyal, hukuki, bürokratik alanda meydana gelen sorunların bir sonucu olduğu için çözümü de çok yönlü ve koordineli bir çalışma gerektirmektedir. Burada, çalışma konusu itibarıyla yüksek vergi takozunun kayıt dışı istihdam üzerindeki olumsuz etkilerinin giderilmesinde özellikle mali alanda yapılması gerekenlere odaklanılmıştır.

47 Çelikkaya, a.g.m., s. 85-86, 72.

48 Yereli ve Karadeniz, a.g.e., s. 88; A. Can Bakkalı ve Pelin S. Işıkoğlu, ‘Küresel Krizin Kayıt Dışı İstihdam Üzerine Muhtemel Etkileri Emek Yoğun Piyasalarda Türkiye Örneği’, *Esam Dergisi*, Cilt 2, Sayı 1, Ocak 2011, www.esam.ege.edu.tr/makaleler/ocak-2011/makale-2.pdf, (Erişim Tarihi: 8 Mart 2015).

49 Seyhan Erdoğan, Küresel Mali ve Ekonomik Krizin Türkiye Ekonomisi ve Türkiye Çalışma Yönetimine Etkileri, (Ankara: 2009), s. 20, www.ilo.org/public/turkish/region/eurpro/ankara/areas/kuresel_mali_kriz/tr_kuresel_mali_kriz.pdf, (Erişim Tarihi: 8 Mart 2015).

5.1. Verginin Tabana Yayılması, Vergi Adaletinin Sağlanması ve Ücret Üzerindeki Mali Yükümlülüklerin Azaltılması

Devletin gelir elde etmek amacı ile vergiyi tabana yaymak ve vergi adaletini sağlamak yerine kayıt altındaki işveren ve çalışanlardan yüksek oranlı vergiler ve sosyal güvenlik kesintileri yapması, işverenleri ve çalışanları kayıt dışı çalışmaya bazen teşvik etmekte, bazen de zorlamaktadır⁵⁰.

Vergi tabana yayılmalı ve ücret üzerindeki vergi takozunun azaltılması için gelir vergisi ile çalışan ve işverenin sosyal güvenlik prim oranlarında indirimle gidilmelidir. Türkiye’de gelir vergisinin asıl yüküne vergisi kaynağa kesilen ücretliler katlanmaktadır. GVK’da stopaj usulüne göre alınan vergilerden yalnızca ücretler artan oranlı vergi tarifesine göre vergilendirilmekte diğerlerinde ise vergi, sabit oranlar üzerinden hesaplanmaktadır⁵¹. Öte yandan, emekten alınan vergiler her ay peşin olarak kaynağa kesilirken, sermaye geliri elde edenler vergilerini bir sonraki yıl ve taksitler halinde ödemektedir⁵². Ayrıca, artan oranlı tarifede özellikle ilk gelir diliminin dar tutulması ücretlilerin kolaylıkla ikinci ve üçüncü dilimdeki oranlardan vergilendirilmesi sonucunu doğurabilmektedir⁵³. Bu bağlamda, asgari ücretten vergi alınmamalıdır. Ayrıca, ücretliler üzerindeki vergi yükünün azaltılabilmesi için, ayırma ilkesinin uygulama yöntemlerinden biri olan ücretliler için farklı vergi tarifi uygulamasına gelir vergisi sisteminde yeniden yer verilmeli⁵⁴ ve ilk gelir dilimine uygulanan %15 vergi oranı aşağı çekilmelidir⁵⁵.

5.2. Vergi ve Sosyal Güvenlik Prim Affı ve Yapılandırma Beklentilerinin Ortadan Kaldırılması

Türkiye’de sıklıkla yeniden yapılandırma adıyla gündeme gelen vergi ve sosyal güvenlik prim afları sonucu, kısa dönemde toplanamayan vergi ve prim borçları tahsil edilse de⁵⁶ bu durum, halkta af beklentisi yaratarak kayıt dışılığı özendirdiğin-

50 Tuncay Güloğlu, Adem Korkmaz ve Murat Kıp, ‘Türkiye’de Kayıtdışı İstihdam Gerçeğine Bir Bakış’, *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, Cilt 45, Sayı 1, 2003, s. 52.

51 Ersan Öz ve Cemil Rakıcı, ‘Türk Gelir Vergisi Tarifesinin Değerlendirilmesi’, *Çimento İşveren*, Cilt 5, Sayı 18, Eylül 2004, s. 30.

52 Orhan Şener, ‘En Az Geçim İndiriminin Vergi Dışı Burakılması’, *Reşat Kaynar’a Armağan*, (İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları, 1981), s. 201.

53 Çiçek, a.g.e., s. 269.

54 Türkiye’deki asgari geçim indirimi uygulaması, teorideki ayırma kuramını hayata geçirmiş bir uygulamadır. Nitekim asgari geçim indirimi diğer ülkelerden farklı olarak Türkiye’de, yalnızca ücret gelirine uygulanmaktadır. Bu uygulama ile ücretlileri korumak, ücretli üzerindeki gerçek gelir vergisi yükünü azaltmak hedeflenmekle beraber, tutarı gerçek geçim düzeyinin altında belirlenmekte, medeni durum ve çocuklar ile ilgili düzenlemeleri gerçek hayatla çok fazla bağdaşmamaktadır. Bkz. Çiçek, a.g.e., s. 267-268.

55 Reyhan Leba Tansöker, ‘Yürürlükteki Gelir Vergisi Tarifesinin Adalet Açısından Değerlendirilmesi’, içinde Nihat Edizdoğan, (ed.) *Güncel Mali Konular*, (Bursa: Dora Yayıncılık, 2009), s. 233.

56 Yükümlülükleri yerine getirmeyen mükelleflerin cezaları ve faizlerine ilişkin çıkarılan afların, kısa dönemde hazineye gelir sağlaması, idarenin ve yargının dosya yükünü hafifletmesi gibi bazı olumlu yönleri bulunmaktadır. Bkz. Fatih Savaşan, ‘Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (‘Vergi Barışı’ Uygulama Sonuçları)’, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 8, Sayı 1, 2006, s. 41; Sevinç Yaraşır, ‘Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi’, *Vergi Dünyası*, Sayı 379, Mart 2013, s. 176.

den uzun dönemde primlerini düzenli ödeyenlerin sayısını azaltmıştır⁵⁷. Türkiye’de 1960-2003 tarihleri arasında yirmi iki adet vergi affı ile on bir adet sosyal güvenlik prim affı, 2003-2013 tarihleri arasında ise üç adet vergi affı ile iki adet sosyal güvenlik prim affı yürürlüğe konulmuştur⁵⁸. TBMM’de 10.09.2014 tarihinde kabul edilen 6552 Sayılı Torba Kanun ve 03.08.2016 tarihinde kabul edilen 6736 Sayılı Torba Kanun ile yeni vergi ve sosyal güvenlik prim afları hayata geçirilmiştir. Oysa bir affın başarılı olabilmesi ve olumlu sonuçlar alınabilmesi için en azından affın uygulanmasından sonra tekrar affın olabileceği beklentisinin engellenmesi ve vergisel uyuma yönelik önlemlerin alınması gerekmektedir⁵⁹.

5.3. Cezaların Caydırıcı Hale Getirilmesi

Kayıt dışı ekonomi içinde faaliyetlerini yürüten aktörler için öngörülen ceza sistemi en az denetim kapasitesi kadar önemlidir. Kişilerin güçlü ve caydırıcı bir ceza sistemi ile karşılaşmaları kayıt dışılığın önlenmesine katkı sağlayacaktır⁶⁰. Dolayısıyla, kayıt dışı istihdam ile mücadele çalışmaları kapsamında yasal yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen işverenlere yönelik cezaların caydırıcı olması gerekmektedir⁶¹.

Türkiye’de sigortasız işçi çalıştırma ile ilgili direkt bir cezai sorumluluk söz konusu değildir. Yalnızca işverenin çalıştırdığı sigortalıları Sosyal Sigortalar Kurumu’na “işe giriş bildirgesi” ile bildirme yükümlülüğünü yerine getirmemesinin cezai sorumluluğu vardır ve bu da idari para cezası şeklindedir⁶². Oysa sigortasız işçi çalıştırmanın ayrı bir cezası olmalıdır.

Nitekim gelişmiş ülkelerde yasal yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen ve kayıt dışı işçi istihdam eden işverenlere yönelik yüksek tutarlı idari para cezaları yanında, işyeri ruhsat iptali, işyeri faaliyetinden men, hapis cezası, meslekten ihraç ve kamu ihalelerine katılmama gibi birçok cezai yaptırım uygulanmaktadır. Örneğin Fransa’da kayıt dışı işçi çalıştırmaya ilişkin idari para cezasının yanı sıra hapis, işyeri kapatma, meslekten men, malların haczi ve kamu ihalelerine katılmama gibi cezalar da verilebilmektedir. Almanya’da sadece işverenler değil kaçak çalışan işçiler de idari para cezasının muhatabı olmaktadır. Cezanın tekrarlanması halinde, hapis cezası ön-

57 Bu konuda bkz. Yaraşır, a.g.m., s. 176; Yusuf Alper, ‘Sosyal Güvenlik Reformu ve Finansmanla İlgili Beklentiler’, *Sosyal Güvenlik Dergisi*, Cilt 1, Sayı 1, Haziran 2011, s. 13, 34-35.

58 Duran Bülbül ve Hülya K. Karadeniz, ‘Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi’, (Tebliğ, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, Türkiye, Mayıs 2004), s. 805-806; Cengizhan Hatipoğlu, ‘İşe Başlama Bildiriminin Yapılmamasının Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi ve Bunu Önlemeye Yönelik Çözüm Önerileri’, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt 73, Sayı 1, 2015, s. 194.

59 Yaraşır, a.g.m., s. 176.

60 Hatipoğlu, a.g.m., s. 182, 193.

61 Mehmet Tunç, ‘Kayıtdışı İstihdamla Mücadelede Geliştirilen Stratejiler, Uygulanan Politikalar ve Gelişmiş Ülke Örnekleri’, (Basılmamış Uzmanlık Tezi, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü, 2007), s. 60.

62 Murat Türe, ‘Sigortasız İşçi Çalıştıran İşverenin SSK’na Göre Sorumluluğu’, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 6, Sayı 3, 2004, s. 144. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. A.g.m., s. 144-147.

görülmektedir⁶³. Danimarka’da kayıt dışı istihdam yolu ile ödemekten kaçınılan vergi ve sigorta prim miktarının 100.000 Danimarka Kronundan az olması halinde, hem işveren hem de işçi kaçınılan miktarın iki katı oranında para cezasına çarptırılmaktadır. Eğer kaçınılan vergi ve prim miktarı 100.000 Danimarka Kronundan fazla ise işçi ve işveren hem iki kat para cezasına hem de hapis cezasına çarptırılmaktadır⁶⁴. İsveç, Belçika, İsviçre ve Finlandiya’da yabancı kaçak işçiliğine karşı işverenlere ihlalin boyutuna göre idari para cezası ve/veya hapis cezası uygulanmaktadır. Finlandiya’da ayrıca işverenlere işyeri ruhsat iptali cezası da verilebilmektedir⁶⁵.

Türkiye’de 1999-2012 yılları arasında vergisel anlamda kayıt dışı çalıştığı saptanan kişi ve işletme sayısının 602.461 olduğu dikkate alındığında, işe başlama bildiriminde bulunmama şeklinde ortaya çıkan ihmali hareketin, mevcut düzenlemeler çerçevesinde ne caydırıcı ne de ıslah edici yaptırıma tabi tutulmadığı ortaya çıkmaktadır⁶⁶. Türkiye’de kayıt dışı istihdam ile mücadele çalışmalarının daha etkin ve başarılı olabilmesi için cezaların çeşitlendirilmesi ve artırılması gerekmektedir⁶⁷. İşe başlama bildiriminde bulunmama eylemsizliğinin bir suç olarak kabul edilip adli para cezasına veya para cezasına çevrilmesi mümkün olabilecek şekilde hürriyeti bağlayıcı cezaya bağlanması ve bunu sağlayacak yasal düzenlemelerin hayata geçirilmesi sağlanmalıdır⁶⁸. Öte yandan, VUK’da yapılacak bir düzenleme ile işe başlama bildiriminde bulunmayan mükelleflerin, aldıkları cezanın kesinleşmesinden itibaren basın aracılığı ile veya internet ortamında teşhiri hükme bağlanmalıdır. Böylece ceza baskısı dışında kamuoyu baskısı ile de yüzleşmek zorunda kalacağını bilen, gören ve yaşayan mükelleflerin, işe başlama bildiriminde bulunma konusunda daha hassas davranmaları sağlanabilecektir. Dolayısıyla, kayıt dışı istihdamı önlemeye yönelik olarak, işe başlama bildiriminde bulunmama durumuna ilişkin daha esaslı tedbirlerin alınması zorunludur⁶⁹.

5.4. Servet Beyanı Esasının Yeniden Uygulamaya Konulması

Türkiye’de kayıtlı çalışan ücretlilerin bir kısmının gerçek kazançları üzerinden bildirilmediği ve aldıkları ücretin düşük gösterildiği dikkate alındığında, bu şekilde çalışanların ücretleri üzerinden gelir vergisi, damga vergisi ve sosyal güvenlik primi kaçakçılığı yapıldığı ortadadır. Söz konusu durumun önlenmesi ancak bu amaç için gerekli yasal altyapının oluşturulması ile mümkün olabilecektir. Yukarıda belirtilen şekilde davranan işveren ve işçilerin tespit edilerek, kayıtlı ücretler üzerinden yapılan gelir vergisi, damga vergisi ve sosyal güvenlik primi kaçakçılığının önlenmesi ve

63 Tunc, a.g.e., s. 60, 71-72.

64 Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Dış İlişkiler ve Yurtdışı İşçi Hizmetleri Genel Müdürlüğü. *Önde Gelen AB Üyesi Ülkelerde ve Avustralya’da İşsizlikle Mücadele, İstihdam Kapasitesinin Artırılması ve Kayıtdışı İstihdam*, (Ankara: 2004), alıntı Tunc, a.g.e., s. 56-61.

65 Tunc, a.g.e., s. 77-80.

66 Hatipoğlu, a.g.m., s. 201.

67 Tunc, a.g.e., s. 60.

68 Hatipoğlu, a.g.m., s. 200.

69 Hatipoğlu, a.g.m., s. 202-203.

kayıt dışı ekonominin azaltılması amacı ile 1984 yılına kadar uygulanan ve fonksiyonel bir vergi güvenlik müessesesi olan Servet Beyanı Esasının tekrardan Türk Vergi Sistemi'ne dâhil edilmesi gerekmektedir⁷⁰.

5.5. Bürokratik İşlemlerin Azaltılması

Kayıt dışı istihdamla mücadele, kayıt dışılığın cazibesinin azaltılması bakımından bürokratik yükün hafifletilmesine ve kayıt içine girişin kolaylaştırılması bakımından da şirket kurma ve kayıt içine geçiş prosedürlerinin kolaylaştırılmasına ihtiyaç vardır⁷¹. Bu bağlamda, 9 Ağustos 2016 tarihli ve 29796 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlan 6728 Sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" (Torba Kanun)'un 18 inci maddesiyle, Vergi Usul Kanunu'nun vergi beyannamesinin postayla veya elektronik ortamda gönderilmesi başlıklı 28 inci maddesinde, muhtasar beyanname ile Sosyal Güvenlik Kurumu aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek verilmesi durumunda, ortak beyannamenin Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası mevzuatı kapsamında oluşturulan kısmına ilişkin olarak düzenlenen tahakkuk fişinin, mükellefe veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş diğer kişilere Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından gönderilmesine imkân sağlanmak üzere düzenleme yapıldığı görülmektedir⁷². Bu sayede beyanname sayısı azaltılacak ve birden fazla kuruma aynı bilgilerin verilmesine gerek kalmayacaktır. Ayrıca, şirket kuruluş ve şube açılış işlemlerindeki bürokratik işlemler ve maliyetlerin azaltılması hedeflerine ulaşabilmek için vergi kanunları ve ilgili diğer kanunlarda düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında, 6728 Sayılı Torba Kanun'un 23 üncü maddesiyle, Damga Vergisi Kanunu'nun Kâğıt Nüshalarının Birden Fazla Olması başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesi değiştirilerek, nispi damga vergisine tabi kâğıtlarda her bir nüshanın ayrı ayrı vergilendirilmesi uygulamasına son verilmekte ve tek nüsha üzerinden vergi alınması öngörülmektedir ki, bu da olumlu bir gelişmedir.

Yukarıda sıralanan önerilerin yanı sıra kayıt dışı istihdamı önlemek için, öncelikli olarak işsizlik ve yoksulluk sorununun çözümüne önem verilmeli, enflasyon daha aşağı bir orana düşürülmelidir. Çünkü kayıt dışı ekonominin en önemli yapısal nedenleri olan işsizlik, yoksulluk, gelir dağılımının bozuk olması, enflasyon gibi nedenler ortadan kaldırılmadığı sürece yukarıda belirtilen tüm öneriler başarıyla uygulanırsa bile kayıt dışı istihdam ile mücadelede kısmi başarılar elde edilecek ancak nihai sonuca ulaşamayacaktır⁷³.

70 Özcan Erdoğan, 'Kayıtlı İşçi Ücretlerinde Vergi Kaçaklarını ve Sosyal Güvenlik Primi Kaçaklarını Önlemek Amacıyla Sendikalarına Üyeliliğin Özendirilmesi', *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 9, Sayı 1, Mart 2011, s. 54-55; Sarılı, a.g.m., s. 46.

71 Metin Ercan, 'Kayıt Dışı Ekonomi', s. 26, www.tepav.org.tr/upload/files/haber/1256563671r3809.Kayitdisi_Ekonomi.pdf, (Erişim Tarihi: 2 Ocak 2016).

72 www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2016-79.aspx, (Erişim Tarihi: 15 Nisan 2017).

73 Karaarslan, a.g.e., s. 227.

SONUÇ

Türkiye ekonomisinde uygulamaya konulan ekonomik istikrar programlarında, kamu finansman ihtiyacının azaltılmasına yönelik vergi gelirlerinin artırılmasının gerekliliğine hep vurgu yapılmış ancak vergiyi tabana yayma konusunda istenen başarı sağlanamamıştır. Devletin gelir elde etmek amacıyla vergiyi tabana yaymak ve vergi adaletini sağlamak yerine kayıt altındaki işveren ve işçilerden yüksek oranlı vergiler ve sosyal güvenlik kesintileri yaparak yüksek vergi takozu oluşturması, kayıt dışı çalışma\çalıştırma konusunda bazen teşvik edici bazen de zorlayıcı bir durum yaratmıştır. Yüksek vergi takozu, ücretlilerin harcanabilir gelirlerinde önemli ölçüde aşınmaya neden olmakta, işverenler açısından bu takozun yüksekliği işçilik maliyetlerini artırmaktadır. Dolayısıyla, emek üzerindeki yüksek vergi takozunun varlığı Türkiye’de işletmelerdeki kayıt dışı istihdamın temel nedenlerinden biri olarak görülmektedir. Türkiye toplam vergi yükü bakımından OECD ortalamasının altında yer alırken, istihdam üzerindeki vergi ve prim yükü yani vergi takozu bakımından OECD ortalamasını aşmaktadır.

Türkiye’de kayıt dışı istihdam ile mücadelede başta mali alanda olmak üzere şu düzenleyici önlemlerin alınmasında yarar vardır:

- Vergi toplama oranları arttırılmalı ve vergi tabana yayılmalıdır.
- Vergiler adaletli hale getirilmeli, asgari ücretten vergi alınmamalıdır. Ücretliler için farklı vergi tarifesi uygulaması gelir vergisi sistemine yeniden dâhil edilmeli ve istihdam üzerinden alınan vergi ve sosyal güvenlik prim oranları aşağı çekilmelidir.
- Vergi ve sosyal güvenlik prim afları ile yapılandırma sık sık başvuru olan bir yöntem olmaktan çıkarılmalı ve vergisel uyuma yönelik önlemler alınmalıdır.
- Kayıt dışı işçi çalıştıran işverenlerin cezalandırılacağına dair yasal bir düzenlemeye gidilmeli ve sigortasız işçi çalıştırmanın ayrı bir cezası olmalıdır.
- Kayıt dışı istihdamı önlemeye yönelik cezalar çeşitlendirilmeli ve artırılmalı, ayrıca cezalar etkin bir şekilde uygulanmalıdır.
- Kayıt dışılığın azaltılması amacı ile 1984 yılına kadar uygulanan ve fonksiyonel bir vergi güvenlik müessesesi olan Servet Beyanı Esası tekrardan Türk Vergi Sistemi’ne dâhil edilmelidir.
- Kayıt dışı istihdamı önlemek için işsizlik ve yoksulluk sorunun çözümüne önem verilmelidir.
- Yapılacak yapısal reformlar ile enflasyon yüzde beşin altına kalıcı olarak düşürülmelidir.

KAYNAKÇA

- Alper, Yusuf. 'Sosyal Güvenlik Reformu ve Finansmanla İlgili Beklentiler', *Sosyal Güvenlik Dergisi*, Cilt 1, Sayı 1, Haziran 2011, ss. 7-47.
- Bakkalçı, A. Can; Pelin S. Işıkoğlu. 'Küresel Krizin Kayıt Dışı İstihdam Üzerine Muhtemel Etkileri Emek Yoğun Piyasalarda Türkiye Örneği', *Esam Dergisi*, Cilt 2, Sayı 1, Ocak 2011, ss. 19-47, <http://esam.ege.edu.tr/makaleler/ocak-2011/makale-2.pdf>, (Erişim Tarihi: 8 Mart 2015).
- Bassanini, Andrea; Romain Duval. *Employment Patterns in OECD Countries: Reassessing the Role of Policies and Institutions*, OECD Social, Employment and Migration Working Papers, OECD Publishing, No. 35, Paris 2006.
- Buyrukoğlu, Selçuk; Hüseyin Kutbay. 'Türkiye'de Kayıtdışı İstihdamın Bir Tetikleyicisi Olarak Vergi Takozu Sorunu ve Maliyeti', *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Yıl 16, Sayı 31, Nisan 2016, ss. 249-273.
- Bülbül, Duran; Hülya K. Karadeniz. 'Vergi ve Sigorta Prim Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi', (Tebliğ, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, Türkiye, Mayıs 2004), ss. 801-812.
- Candan, Mehmet. 'Kayıt Dışı İstihdam, Yabancı Kaçak İşçi İstihdamı ve Toplumumuz Üzerindeki Sosyo-Ekonomik Etkileri', (Basılmamış Uzmanlık Tezi), Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü, 2007.
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Çalışma Genel Müdürlüğü. Asgari Ücretin Net Hesabı ve İşverene Maliyeti, http://www.csgeb.gov.tr/media/4152/2017_onikiay.pdf, (Erişim Tarihi: 31 Aralık 2016).
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Dış İlişkiler ve Yurtdışı İşçi Hizmetleri Genel Müdürlüğü. *Önde Gelen AB Üyesi Ülkelerde ve Avustralya'da İşsizlikle Mücadele, İstihdam Kapasitesinin Artırılması ve Kayıtdışı İstihdam*, Ankara 2004, alıntı Mehmet Tunç, 'Kayıtdışı İstihdamla Mücadelede Geliştirilen Stratejiler, Uygulanan Politikalar ve Gelişmiş Ülke Örnekleri', (Basılmamış Uzmanlık Tezi), Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü, 2007.
- Çiçek, Serdar. 'Ücretler Üzerindeki Kamusal Yüklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkeler Karşılaştırması)', (Basılmamış Doktora Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012.
- Dolenc, Primož; Suzana Laporšek. 'Tax Wedge on Labour and its Effect on Employment Growth in the European Union', *Prague Economic Papers*, Vol. 19, No. 4, 2010, ss. 344-358.
- DPT. *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı*, Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: 2603, Ankara 2001.
- Ederveen, Sjeff; Laura Thissen. *Can Labour Market Institutions Explain Unemployment Rates in New Eumember States?*, European Network of Economic Policy Research Institutes Working Paper, No. 27, 2004.
- Elmeskov, Jørgen; John P. Martin; Stefano Scargetta. 'Key Lessons for Labour Market Reforms: Evidence from OECD Countries' Experiences', *Swedish Economic Policy Review*, Vol. 5, No. 2, January 1998, ss. 205-252.
- Ercan, Metin. 'Kayıt Dışı Ekonomi', http://www.tepav.org.tr/upload/files/haber/12565_63671r3809.Kayıtdışı_Ekonomi.pdf, (Erişim Tarihi: 2 Ocak 2016).
- Erdoğan, Özcan. 'Kayıtlı İşçi Ücretlerinde Vergi Kaçaklarını ve Sosyal Güvenlik Primi Kaçaklarını Önlemek Amacıyla Sendikalarına Üyeliğin Özendirilmesi', *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 9, Sayı 1, Mart 2011, ss. 37-59.
- Erdoğan, Seyhan. *Küresel Mali ve Ekonomik Krizin Türkiye Ekonomisi ve Türkiye Çalışma Yönetimine Etkileri*, Ankara 2009, http://www.ilo.org/public/turkish/region/eurpro/ankara/areas/kuresel_mali_kriz/tr_kuresel_mali_kriz.pdf, (Erişim Tarihi: 8 Mart 2015).
- Festa, Andrea. 'Employment and Productivity: The Role of the Tax Wedge', *EuroEconomica*, Vol. 34, No. 2, 2015, ss. 139-150.

- GİB. Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010), Yayın No. 87, Ankara 2009.
- Góra, Marek; et al. *Social Security Driven Tax Wedge and Its Effects on Employment and Shadow Employment*, Case Network Studies and Analyses, No. 398/2009, Warsaw 2009.
- Góra, Marek; et al. *Tax Wedge and Skills: Case of Poland in International Perspective*, CASE Reports, Center for Social and Economic Research, No. 64/2006, Warsaw 2006.
- Grdović Gnip, Ana; Iva Tomić. 'How Hard Does the Tax Bite Hurt? Croatian vs. European Worker', *Financial Theory and Practice*, Vol. 34, No. 2, 2010, ss. 109-142.
- Güloğlu, Tuncay; Adem Korkmaz; Murat Kip. 'Türkiye'de Kayıtdışı İstihdam Gerçeğine Bir Bakış', *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, Cilt 45, Sayı 1, 2003, ss. 51-95.
- Hatipoğlu, Cengizhan. 'İşe Başlama Bildiriminin Yapılmamasının Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi ve Bunu Önlemeye Yönelik Çözüm Önerileri', İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt 73, Sayı 1, 2015, ss. 181-206.
- Hazans, Mihails. *Informal Workers Across Europe: Evidence from 30 European Countries*, World Bank Policy Research Working Paper, No. 5912, 2011.
- Hazans, Mihails. *What Explains Prevalence of Informal Employment in European Countries: The Role of Labor Institutions, Governance, Immigrants, and Growth*, World Bank Policy Research Working Paper, No. 5917, 2011.
- İlgin, Yılmaz. 'Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye'deki Boyutları', (Basılmamış Uzmanlık Tezi), Devlet Planlama Teşkilatı, 1995.
- İSMMMÖ. 'Türkiye Vergi Profili' *Araştırması Raporu*, Sayı: 2011/16, İstanbul 2011, http://arhive.ismmo.org.tr/docs/basin/2011/bulten/15092011_Vergi%20Profili.pdf (Erişim Tarihi: 10 Aralık 2016).
- Kaleli, Ebubekir. 'Sosyal Güvenlik ve Türkiye'de Sosyal Güvenlik Açıkları', <http://www.calismarehberi.com/sosyal-guvenlik-ve-turkiyede-sosyal-guvenlik-aciklari-makale,92.htm>, (Erişim Tarihi: 6 Ocak 2017).
- Karaarslan, Erkan. *Kayıt Dışı İstihdam ve Neden Olduğu Mali Kayıpların Bütçe Üzerindeki Etkileri: Türkiye Örneği*, Mali Hizmetler Derneği, Yayın No. 7, Ankara 2010.
- Koban, Emine; Zerrin Fırat; Emel Selimoğlu. *Perakende Sektöründe Kayıtlı-Kayıt Dışı Faaliyetlerin Bursa Özelinde Karşılaştırmalı Analizi*, Alışveriş Merkezleri ve Perakendeciler Derneği (AMPD) Bilimsel Araştırma Platformu 2005 "Kayıtlı Kurallı Ekonomi ve Perakendecilik" Araştırması, Bzd Yayın ve İletişim Hizmetleri, İstanbul 2006.
- Korkmaz, Esfender. 'Kayıt Dışı İstihdam', *TİSK İşveren Dergisi*, Şubat 2001, http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=252&id=15, (Erişim Tarihi: 6 Aralık 2016).
- Leba Tansöker, Reyhan. 'Yürürlükteki Gelir Vergisi Tarifesinin Adalet Açısından Değerlendirilmesi', içinde Nihat Edizdoğan, (ed.) *Güncel Mali Konular*, Dora Yayıncılık, Bursa 2009, ss. 213-237.
- Nar, Mehmet. 'Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükü: Vergi Takoza Uygulaması', *International Journal of Human Sciences*, Vol. 12, No. 1, 2015, ss. 685-705.
- OECD. 'Declaring Work or Staying Underground: Informal Employment in Seven OECD Countries', 2008, <http://www.oecd.org/els/emp/40843646.pdf>, (Erişim Tarihi: 6 Aralık 2016).
- OECD. *Revenue Statistics 1965-2015*, OECD Publishing, 2016.
- OECD. *Taxation and Employment*, OECD Tax Policy Studies, OECD Publishing, No. 21, 2011, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264120808-en>, (Erişim Tarihi: 29 Kasım 2012), alıntı Ali Çelikkaya, 'OECD Üyesi Ülkelerde Emek Üzerindeki Vergi Yükünün Gelişimi ve Türkiye Üzerine Bir İnceleme', *TİSK Akademi*, Cilt 8, Sayı 16, 2013/II, ss. 68-91.
- OECD. *Taxing Wages 2015-2016*, OECD Publishing, 2017.
- Öz, Ersan; Cemil Rakıcı. 'Türk Gelir Vergisi Tarifesinin Değerlendirilmesi', *Çimento İşveren*, Cilt 5, Sayı 18, Eylül 2004, ss. 24-31.
- Sabancıoğlu, Zeyyat. *Personel Yönetimi: Politika ve Yönetel Teknikler*, 7.b., Rota Ofset, Bursa 1994.

- Sarılı, Mustafa Ali. 'Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler', *Bankacılar Dergisi*, No. 41, Haziran 2002, ss. 32-50.
- Savaşan, Fatih. 'Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ('Vergi Barışı' Uygulama Sonuçları)', *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 8, Sayı 1, 2006, ss. 41-65.
- Selen, Ufuk. 'Türkiye'de Vergi Kapasitesinin Kullanımı ve Vergi Yükü Üzerine Bir Değerlendirme', içinde Nihat Edizdoğan ve Özhan Çetinkaya, (ed.) *Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler*, Ekin Yayınevi, Bursa 2011, ss. 313-330.
- Sıvacı, Celalettin. 'Kayıt Dışı Ekonomi ve KADİM Projesi', *Bütçe Dünyası Dergisi*, Cilt 3, Sayı 27, Güz 2007, ss. 51-60.
- Şen, Arif. 'Türkiye'de Kayıt Dışı İstihdam ve Vergi İlişkisi', (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014.
- Şener, Orhan. 'En Az Geçim İndiriminin Vergi Dışı Bırakılması', *Reşat Kaynar'a Armağan*, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları, İstanbul 1981, ss. 197-214.
- Şenyüz, Doğan. 'İşletmelerin Rekabet Gücü Açısından İstihdam Üzerindeki Yükler ve Yeni Kanunda Çalışanların Vergilendirilmesine Getirilen Değişiklikler', *Sicil Dergisi*, Yıl 2, Sayı 5, Mart 2007, ss. 165-176.
- TOBB. 1993 Yılı Ekonomik Raporu, Yayın No. 285, Ankara 1994.
- TOBB. Türkiye ile Diğer OECD Ülkelerinin Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Alanında Karşılaştırılması, (Haz.: Esin Özdemir, Çiğdem Tunç ve Z. Özlem Hatipoğlu), Yayın Sıra No. 2009/98, Ankara 2009.
- Trpeski, Predrag; Biljana Tashevskva. 'Labour Tax Wedge in the Republic of Macedonia – Trends and International Comparison', *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Vol. 14, No. 2, 2012, ss. 571-585.
- Tunç, Mehmet. 'Kayıtdışı İstihdamla Mücadelede Geliştirilen Stratejiler, Uygulanan Politikalar ve Gelişmiş Ülke Örnekleri', (Basılmamış Uzmanlık Tezi), Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü, 2007.
- TÜİK. İşgücü İstatistikleri ve Hanehalkı İşgücü İstatistikleri, *Haber Bültenleri*, http://www.tuik.gov.tr/PreTabloArama.do?metod=search&araType=hb_x, (Erişim Tarihi: 9 Aralık 2016).
- Türe, Murat. 'Sigortasız İşçi Çalıştıran İşverenin SSK'na Göre Sorumluluğu', *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 6, Sayı 3, 2004, ss. 137-151.
- World Bank. *EU-8 Quarterly Economic Report*, Special Topic: Labor Taxes and Employment in the EU-8, 2005, <http://documents.worldbank.org/curated/en/423121468035954399/pdf/325920v20EU8QER0Q105Report.pdf>, (Erişim Tarihi: 10 Mart 2017).
- Yaraşır, Sevinç. 'Vergi Afları ve Türkiye'deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi', *Vergi Dünyası*, Sayı 379, Mart 2013, ss. 175-187.
- Yereli, Ahmet Burçin; Oğuz Karadeniz. *Kayıt Dışı İstihdam*, Odak Yayınları, Ankara 2004. <http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2016-79.aspx>, (Erişim Tarihi: 15 Nisan 2017). <https://www.kanalfinans.com/haberler/kayit-disi-istihdam-yuzde-35-turkiyede-calisan-iki-kisi-bir-emekliyi-finanse-ediyor>, (Erişim Tarihi: 5 Ocak 2017).
- 'Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele (KADİM) Projesi', 2006/28 Sayılı Başbakanlık Genelgesi (R.G., T. 04.10.2006, S. 26309), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/10/20061004-13.htm>, (Erişim Tarihi: 20 Mart 2015).
- '6661 Sayılı Torba Yasa', *Resmi Gazete*, 27.01.2016 tarih ve 29606 Sayılı.