

# Ücretlilerden Kesilen Gelir Vergisinin Türk Vergi Sistemi Üzerindeki İstikrar Etkisi

Hünkar GÜLER<sup>1</sup>

Ömer Halis Demir Üniversitesi

## Öz

Optimal vergi politikasında gelirin düz oranlı vergilendirilmesi, yüksek gelire sıfır marjinal vergi oranı uygulanması ve vergilendirmenin dolaylı vergilere kaydırılması gibi üç eğilim gözlenmektedir. Türkiye’de vergilendirme dolaylı vergiler ve ücretlilerden kesilen gelir vergisi üzerine kaymaktadır. 2015 itibarıyla, istihdam edilenlerin yüzde 65’inden fazlasını ücretli ve yevmiyeli olarak çalışanlar oluşturmakta ve bu grup üzerinden alınan vergiler toplam vergi gelirlerinin yüzde 13’ünü; kişisel gelir vergisinin ise yaklaşık yüzde 60’ını oluşturmaktadır. Çalışmada, Türkiye’de ücretlilerden kesilen gelir vergisinin Türk vergi sistemi üzerindeki istikrar etkisi Haughton’ dan hareketle 2004 - 2015 yılları için değerlendirilmektedir. 2015 yılında toplam vergi gelirlerinin yaklaşık dörtte birini oluşturan gelir vergisinin oynaklığının düşük olması istikrar açısından önem taşımaktadır. Ücretliler üzerindeki gelir vergisi toplam vergi üzerinde bir istikrar etkisi oluşturmaktayken; toplam vergi gelirleri üzerinde böyle bir etki gözlenmemektedir.

## Anahtar Kelimeler:

Gelir Vergisi, Ücretliler, Vergi İstikrarı.

## The Stability Effect of Personal Income Tax on Wage Earners for Turkish Tax System

### Abstract

There have been three trends in the optimal tax policy, which are to place a levy on personal income proportionally, employ a zero tax rate for higher income and make taxation shift to indirect taxes. Taxation in Turkey has been shifting to personal income tax on wage earners and indirect taxes. As of 2015, oversixty-five percent of employees are made of wage earners and casual workers, and taxes charged from these groups compose thirteen percent of tax receipts and almost sixty percent of personal income tax. This study evaluates the stability of personal income tax on wage earners for Turkish tax system between the years of 2004 – 2015 according to Haughton’s method. In 2015, personal income tax which creates twenty-five percent of tax receipts has lower volatility is crucial for tax stability. As a result, personal income tax on wage earners is not observed to create positive impacts on tax receipts whereas it creates positive impacts on personal income tax.

### Keywords:

Personal IncomeTax, Wage Earners, Tax Stability

---

<sup>1</sup>Dr.,İİBF, Maliye Bölümü, gulerhunkar@gmail.com

### Giriş

Vergilendirme kanunlara dayanmakla birlikte canlı bir süreçtir ve kendisini sürekli güncellemektedir. Bugün optimal gelir vergisi ve vergi politikasının oluşturulmasında 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 kaydırılması gibi üç eğilim gözlenmektedir. Türkiye’de tasarruf açığı, dolaysız vergilere karşı gösterilen güçlü direnç, işsizlik ve kayıtdışılık, uluslararası sermaye hareketleri ve Avrupa Birliği (AB) vergi uyumlaştırmaları çerçevesinde Türk Vergi Sistemi (TVS) iki yönde gelişmektedir. Bu eğilimler neticesinde dolaylı vergilerin vergi sistemi içindeki ağırlığı artmakta ve gelir vergisi ücretliler üzerine kaymaktadır. Bu noktada, dolaylı vergiler ve gelir vergisinin TVS’nin istikrarı açısından büyük önem taşıdığı belirtilmelidir.

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. Türkiye’de ücretliler üzerinden kesilen gelir vergisinin TVS üzerindeki istikrar etkisi Haughton (1998)’un formülasyonları ve Özsevinç ve Yılmaz (2014)’ın katkılarında hareketle 2004 - 2015 yılları için değerlendirilmektedir. Çalışmanın giriş bölümünden sonraki ikinci bölümü gelir vergisinin gelişimi ve Türkiye’de gelirin vergilendirilmesi üzerinde durmakta, üçüncü bölümde gelir vergisinin TVS içindeki yeri değerlendirilmekte, dördüncü bölümde ücretlilerden kesilen gelir vergisinin TVS üzerindeki istikrar etkisi açıklanmakta ve çalışma sonuç ve önerilerin açıklandığı tartışma bölümüyle tamamlanmaktadır.

### Kuramsal ve Kavramsal Çerçeve

#### Türkiye’de Gelirin Vergilendirilmesi

Türkiye’nin gelir yapısı, üst-orta gelirli ülkelerin (Brezilya, Meksika, Güney Afrika) gelir yapısına benzemektedir. Orta gelirli ülkelerin gelir yapılarının temel özelliklerini gelir adaletsizliğinin yüksek olması ve büyük mükellef sayısının azlığı, kayıtdışılığın yüksekliği, kayıp ve kaçaklar ile karmaşık sistemleri yönetebilecek bir idari yapının olmaması ve bireylerin vergi ödemek istememeleri (düşük vergi ahlaki) oluşturmaktadır (Abramovsky, Johnson ve Phillips, 2013, s. 23). Yüksek gelirli ülkelerde olduğu gibi orta gelirli ülkeler de artan küreselleşmeden etkilenmekte ve vergi, sermaye ve uluslararası ticaret gibi mobil faktörlerden işgücü ve mülkiyet gibi sabit faktörler üzerine kaymaktadır. Bu durum, vergi sisteminin hem doğrudan hem de etkin bir şekilde tasarlanmasına imkan sağlamakla birlikte orta gelirli ülkelerin adalet dengesini zedelemektedir.

Gelir vergisinin konusu kişisel gelirdir ve gelir vergisinin arkasındaki temel güdü ödeme gücüne göre vergilendirmenin gerçekleştirilmesidir. Gelir vergisi ödeme gücü, artan oranlılık, gelir dağılımında adalet ve gerçek usul gibi temeller üzerine bina edilmiştir. Gelir vergisinin ihtiyaç duyduğu teknik araçlar arasında muhasebe usul ve esasları ve para ekonomisiyle birlikte etkin bir vergi yönetimi de yer almaktadır. Due (1968), gelir vergisinin bir vergi sisteminde etkin bir şekilde yer alabilmesi için tüm gelirlere eşit şekilde uygulanması, vergi yapısı itibariyle uyum ve yönetim maliyetlerinin en düşük şekilde gerçekleşmesi, vergi yapısı ve istisnalar üzerinde bir uzlaşma sağlanması ve gelir konusunda anlaşılır ve kalıcı düzenlemeler yapılması gerektiğini vurgulamıştır.

Türkiye’de, bugünkü anlamda, ilk modern gelir vergisi 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. Alman Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’ndan yola çıkılarak hazırlanan bu vergi global (üniter) bir yapıdayken; bugün,

özellikle sermayenin mobil hale gelmesiyle, ikili gelir vergisi ve kapsamlı gelir vergisi modelinden ikili gelir vergisine yakın olan sedüler bir yapıya dönüşmüştür. Gelir vergi ad valorem bir vergidir ve diğer vergilerden farklı olarak subjektif olması nedeniyle kişiselleştirilebilmektedir. Gelir vergisi, artan oranlılık (GVK 103) ve Asgari Geçim İndirimi (AGİ)'yle (GVK 32) birlikte ödeme gücünü etkin bir şekilde kavramaktayken; gelirin önemli bir unsuru olan ücretler, büyük ölçüde stopaj usulüyle vergilenmekte ve kişisel durumları tam olarak kavranamamaktadır. Asgari ücretliler ve diğer alt-orta gelir grupları dikkate alındığında, ücretlilere ikinci vergi diliminden sonra avantaj sağlandığı için, ayırma prensibinin üst gelir grupları için geçerliliğinden bahsedilebilir. Bu noktada, asgari ücretlilerde AGİ ve üst gelir gruplarında matrah farklılaştırmasıyla ayırma prensibi uygulanarak adalet tesis edilmeye çalışılmaktadır.

OECD ülkelerinde, 1980 sonrasında, gelir vergisi dilimlerinin azaltılması ve verginin tabana yayılması gibi iki eğilim gözlenmektedir. 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, s. 3). Türkiye'de gelir vergisinin artan oranlılığı üzerine yapılan çalışmalar 1950 yılında artan oranlılığın daha güçlüyken 1981 yılında zayıfladığını; fakat 1982 - 1986 yılları arasında hızlı bir şekilde yükseldiğini göstermektedir. 1924 - 2008 dönemi itibariyle TVS incelendiğinde vergi sisteminin genel olarak artan oranlı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır (Ünlükaplan, 2011, s. 402).

## Gelir Vergisinin TVS İçindeki Yeri

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 formülize edilmektedir (Haughton, 1998, s. 3):

$$TE = \% \Delta TR \div \% \Delta TB \quad (1)$$

Bununla birlikte, vergi esnekliği hesaplanırken matrah yerine GSYH dikkate alınmaktadır. Bunun nedeni, 5018 sayılı kanunun tahakkuk esasını dikkate alması ve matraha göre değişim net bir bilgi vermemesidir. 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	GSYH Esn	VG	GSYH Esn	VG	GSYH Esn	VG	GSYH Esn	VG	GSYH Esn	VG	GSYH Esn	VG	GSYH Esn	VG	GSYH Esn	VG	GSYH Esn	VG	GSYH Esn						
<b>Gelir Vergisi</b>	41,0	4,7	30,4	4,2	0,8	3,7	0,4	20,3	3,5	1,0	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	
<b>Ücretliler</b>	vy	vy	vy	vy	vy	vy	vy	9,5	1,9	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	
<b>Diğer</b>	wy	wy	wy	wy	wy	wy	wy	10,8	2,1	0,3	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	
<b>Kurumlar Vergisi</b>	10,2	1,2	9,5	1,3	1,3	8,9	1,4	0,9	10,3	1,8	1,2	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
<b>Katma Değer Vergisi</b>	27,2	3,1	32,7	4,5	1,0	31,6	5,0	1,7	32,0	5,9	1,1	32,1	6,9	1,7	32,5	7,3	0,9	33,7	7,9	1,9	32,5	7,5	0,5	33,0	7,9	1,5
<b>Dahilde Alınan KDV</b>	16,9	1,9	19,6	2,7	0,9	16,9	2,7	1,4	16,7	3,1	0,6	16,7	3,6	1,0	16,8	3,8	1,5	16,6	3,9	1,4	16,5	3,8	0,7	17,0	4,0	1,7
<b>İthalde Alınan KDV</b>	10,4	1,2	13,2	1,8	1,1	14,7	2,3	2,1	15,3	2,8	1,8	15,4	3,3	2,5	15,8	3,5	0,3	17,1	4,0	2,4	16,0	3,7	0,2	16,0	3,9	1,3
<b>Özel Tüketim Vergisi</b>	wy	wy	wy	wy	wy	wy	wy	27,5	5,1	1,5	24,6	5,3	2,1	22,6	5,1	1,3	23,3	5,5	1,8	22,8	5,2	0,6	22,9	5,5	1,4	
<b>Özel İletişim Vergisi</b>	wy	wy	wy	wy	wy	wy	wy	2,6	0,5	3,7	1,8	0,4	0,2	1,4	0,3	0,1	1,2	0,3	0,2	1,2	0,3	0,2	1,0	0,2	0,2	
<b>Motorlu Taşıtlar Vergisi</b>	0,5	0,1	0,7	0,1	0,9	0,7	0,1	1,9	0,4	1,8	2,2	0,5	0,8	2,1	0,5	1,3	2,0	0,5	0,9	2,0	0,5	0,5	1,9	0,5	1,3	
<b>Gümrük Vergileri</b>	2,3	0,3	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	1,5	0,4	0,4	1,6	0,4	1,8	1,8	0,4	2,25	
<b>Damga Vergisi</b>	3,3	0,4	2,7	0,4	1,1	2,7	0,4	1,7	1,8	0,3	0,9	2,2	0,5	1,5	2,4	0,5	2,6	0,6	2,6	2,6	0,6	2,6	2,6	0,6	1,4	
<b>Harçlar</b>	2,6	0,3	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	3,6	0,8	3,0	3,7	0,9	3,7	3,7	0,9	1,4	
<b>Vergi Gelirleri</b>	1	11,4	1	13,8	1,0	1	15,9	1,3	1	20,3	1,9	1	21,5	1,3	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 yayımlandığı için hesaplamalar 2005'ten itibaren yapılmıştır. 2) Kendi hesaplamalarımızla uyumsuz esneklik verileri düzeltilmiştir. 3) 2000 öncesi hesaplamalarda Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) dikkate alınmıştır.

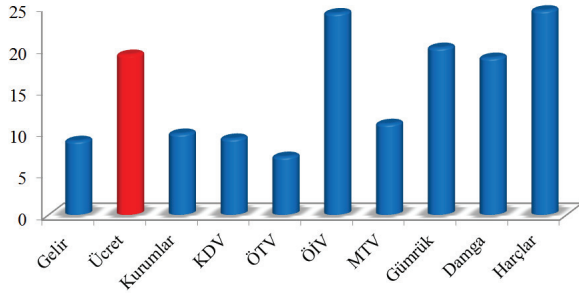
## Yöntem ve Bulgular

### Ücretlilerden Kesilen Gelir Vergisinin TVS Üzerindeki İstikrar Etkisi

Vergi istikrarına yönelik çalışmaların temel gayesi vergi ve harcama politikalarına öngörülebilirlik ve netice itibarıyla de hesap verebilirlik sağlamaktır. Vergi istikrarı, değişim katsayısıyla (coefficient of variation, CV) ölçülmekte ve CV, (Vergi Geliri)GS-YH'nun standart sapmasının (standart deviation) ortalamaya (mean) bölümü şeklinde ifade edilmektedir (Haughton, 1998, s. 5):

$$CV=SD \div M \quad (2)$$

Vergi gelirlerinin değişim katsayısının düşük olması gelirin ortalamaya yakın salınım gösterdiğinin, yani vergi gelirlerinin istikrarlı olduğunun bir göstergesidir. 2004 - 2015 yılları için vergi gelirlerinin değişim katsayılarına yönelik hesaplamalar aşağıda **Şekil 1**'de gösterilmektedir:



**Şekil 1:** Vergi Gelirlerinin Değişim Katsayıları, 2004 - 2015

Grafikten görüldüğü üzere Gümrük Vergisi, Harçlar ve Özel İletişim Vergisi (ÖİV) değişim katsayısı (oynaklığı) en yüksek olan vergilerdir. Bununla birlikte, bu vergilerin vergi gelirleri içindeki paylarının -2015 için Gümrük Vergisi yüzde 1,8, Harçlar yüzde 3,7 ve ÖİV yüzde 1,0- görece düşük olması oynaklıkların vergi gelirleri üzerindeki etkisinin sınırlı olduğunu göstermektedir. 2015 yılında toplam vergi gelirlerinin yüzde 22,7'sini oluşturan gelir vergisinin oynaklığının düşük olması istikrar açısından önem taşımaktadır. Bu sonuçlar Özsevinç ve Yılmaz (2014)'in çalışmalarıyla uyumludur. Ücretliler üzerinden alınan gelir vergisi oynaklığının yüksek olması istihdam ve ücret farklılıklarından kaynaklandığı tahmin edilmektedir. Bu noktada, vergilerin

toplam vergi gelirleri üzerindeki etkisi de incelenmelidir. Bunun için vergi geliri istikrar katsayısı (revenue stabilizing coefficient, RSC) oluşturulmuştur. Toplam vergi geliri R, vergi kalemi RT ile RT hariç diğer vergilerin toplamı olan RO'dan oluşmaktadır (Haughton, 1998, s. 5):

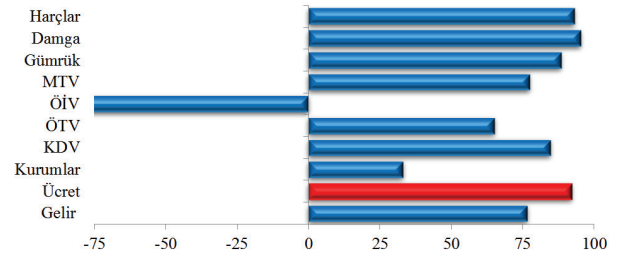
$$R=RO+RT \quad (3)$$

Eşitliğin iki tarafının önce varyansları sonra değişim katsayıları alındığında aralarındaki korelasyon ( $Corr(RO,RT)$ ) elde edilmektedir (Haughton, 1998, s. 5):

$$Var(R)=Var(RO)+Var(RT)+2Cov(RO,RT) \quad (4)$$

$$CV(R)^2= \alpha^2 CV(RO)^2+ (1- \alpha)^2 CV(RT)^2+ 2\alpha(1-\alpha)CV(RO)CV(RT)Corr(RO,RT)$$

Korelasyon rassal değişkenler arasındaki doğrusal bağlantıyı göstermektedir ve -1 ile +1 arasında değer alır. Korelasyon değerinin "0" olması değişkenler arasında doğrusal bir ilişki olmadığını gösterirken, "1" olması güçlü bir ilişkiye işaret etmektedir. **Şekil 2**, ilgili vergiyle toplam vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi göstermektedir:



**Şekil 2:** İlgili Vergiyle Diğer Vergi Gelirleri Arasındaki Korelasyon, 2004 - 2015

Grafikte ilk göze çarpan ÖİV ile diğer vergiler arasında negatif bir ilişkinin olduğudur. Bu anlamda, iletişim harcamalarıyla diğer harcamalar arasında ikame ilişkisi bulunmamaktadır. Kurumlar vergisiyle toplam vergi gelirleri arasındaki nispeten düşük pozitif ilişki kurumlar vergisi oranı ve toplam vergi gelirleri içindeki payından kaynaklanmaktadır. ÖTV ve MTV'nin toplam vergi gelirleriyle sahip olduğu yüksek pozitif korelasyon tüketimin önemli bir kısmının lüks tüketime kaydığını göstermekle birlikte; KDV ve diğer tüketim vergileri arasındaki bağ aynı vergi matrahına sahip olmalarıyla ilişkilendirilmektedir. Gelir vergisiyle toplam vergi gelirleri arasındaki ilişki pozitifdir ve ücretler üzerinden öde-

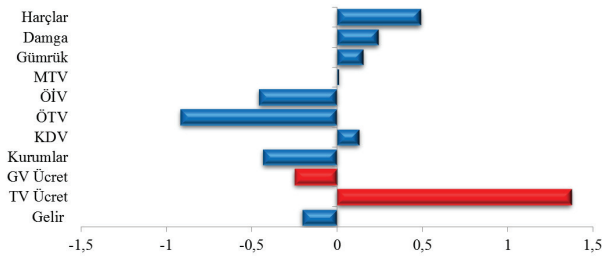
nen gelir vergisiyle toplam vergi gelirleri arasındaki ilişkinin daha güçlü olması marjinal tüketim eğiliminin daha güçlü olmasıyla açıklanmaktadır. Vergi gelirleri arasındaki korelasyondan sonra RSC aşağıdaki eşitlik yardımıyla hesaplanmaktadır:

$$RSC1=CV(R)- CV(RO) \quad (5)$$

Vergilerin toplam vergi geliri istikrarına etkisi ve etki derecesi Özsevinç ve Yılmaz (2014)'ün sadeleştirmeyle aşağıdaki şekilde formülize edilmektedir:

$$RSC = \begin{cases} RSC < 0, \text{ Vergi, istikrara katkı sağlamaktadır.} \\ RSC > 0, \text{ Vergi, istikrarsızlık oluşturmaktadır.} \end{cases}$$

Vergilerin toplam vergi gelirleri üzerindeki istikrar etkileri aşağıda, Şekil 3 yardımıyla, gösterilmektedir:



Şekil 3: Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri Üzerindeki İstikrar Etkisi, 2004 - 2015

2004 - 2015 döneminde ÖTV, ÖİV, kurumlar vergisi ve gelir vergisi toplam vergi gelirlerinin istikrarına katkı sağlarken; ücretliler üzerindeki gelir vergisi, KDV, harçlar ve damga ve gümrük vergileri istikrara katkı sağlamamaktadır. KDV'nin istikrara katkı sağlamaması ithalden alınan KDV'den kaynaklandığı tahmin edilmektedir. Ücretliler üzerindeki gelir vergisinin toplam gelir vergisi üzerinde istikrarlandırıcı bir etkisi söz konusuysen; toplam vergi gelirleri üzerinde bu etki söz konusu olamamaktadır. Bu noktada, birbiriyle çelişen bir durum varmış gibi gözükmesine rağmen, gelir vergisinin yarıdan fazlasının ücretliler üzerinden toplanıyor olması ve Türkiye'de işgücü arz esnekliğinin düşük olmasına paralel olarak yüksek kayıtdışı istihdam oranları konuya açıklık getirmektedir.

Üzerinde durulması gereken bir diğer nokta ise ücretliler üzerindeki gelir vergisi artışının marjinal tüketim eğilimini azaltarak tüketim vergilerinin aşınmasına sebebiyet vermesidir. Bu durumda, sistem

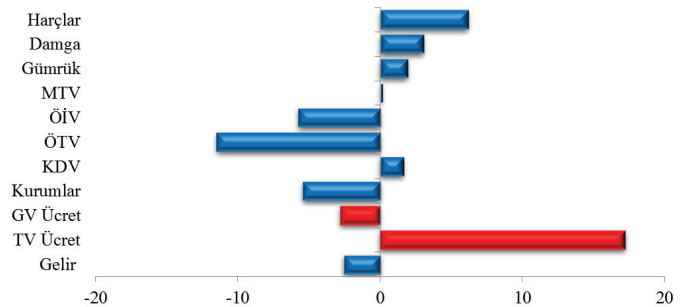
dolaylı vergilere dayandığı için, ücretliler üzerindeki gelir vergisi artışının toplam vergi gelirleri üzerinde olumsuz bir etki oluşturmaktadır. Bununla birlikte, vergi oranlarındaki indirimin tüketime yönelik özel harcamaları teşvik ettiği ve vergi oranlarındaki azalmaya karşılık -iktisadi faaliyetleri arttırıcı bu olumlu etki sayesinde- vergi gelirlerinde bir azalış ortaya çıkmadığını savunan ve verginin kendi kendini finasmanı (self-financing) olarak adlandırılan Laffer eğrisi varsayımının (Vermeend, Van Der Ploeg ve Timme, 2008, s. 35) test edilmesi gerekmektedir. Lakin, toplam ücretliler içerisinde asgari ücretlilerin oranının yüksek olması ve yüksek gelirlielerde medyan gelirin ortalama gelirin altında kalması gelir vergisi ve tüketim vergileri noktasında vergi tarifesinin başa baş noktasında optimal olduğunu göstermektedir.

Gelir vergisi, bir taraftan harcama çarpanının vergi çarpanından büyük olması ve harcanabilir geliri azaltması nedeniyle diğer taraftan işgücü arz esnekliğinin katı olmasına paralel olarak kayıtdışı istihdamı beslemesiyle iktisadi büyüme üzerinde bir kısıt oluşturmaktadır. Bu kısıta ücretliler üzerindeki vergilerin işveren üzerine bir yük getirdiği ve rekabet gücünü azalttığı da düşünüldüğünde istihdam ve büyüme baskılanmakta ve vergi istikrarına katkısı azalmaktadır.

Vergi gelirlerinin istikrar etki dereceleri aşağıdaki eşitlikle hesaplanmaktadır (Özsevinç ve Yılmaz, 2014, s. 5)

$$katkı_i = \frac{RSC_i}{CV(\text{toplam vergi gelirleri})} * 100 \quad (6)$$

Eşitliğin negatif olması ilgili vergi kaleminin vergi geliri oynaklığını azalttığı; pozitif olması ise oynaklığı artırdığı anlamına gelmektedir. Şekil 4 önem derecesini sayısal olarak göstermektedir:



Şekil 4: Vergilerin Toplam Vergi İstikrarı Üzerindeki Etki Dereceleri, 2004 - 2015 (%)

ÖTV gelir istikrarına yaklaşık yüzde 11,5 katkı sağlarken; ÖİV yüzde 5,8, kurumlar vergisi yüzde 5,4 ve gelir vergisi yüzde 2,6 katkı sağlamaktadır. KDV'nin istikrarsızlaştırıcı özelliği, yukarıda bahsedildiği üzere, ithalden alınan KDV'den kaynaklanmaktadır. Ücretliler üzerinden alınan gelir vergisi toplam gelir vergisini yüzde 2,8 istikrarlandırırken, toplam vergi gelirlerini yüzde 17,2 istikrarsızlaştırmaktadır.

### Tartışma

Türkiye'de işgücü piyasasındaki katılık, dolaysız vergilere karşı gösterilen güçlü direnç, tasarruf yetersizliği, AB uyum süreci ve yönetim maliyetlerinden dolayı vergi sistemi dolaylı vergiler ve ücretliler üzerindeki gelir vergisi yönünde gelişim göstermektedir. TVS'de, 2015 itibarıyla bakıldığında, dolaylı vergiler toplam vergi gelirlerinin yüzde 67'sini oluştururken; ücretlilerden tahsil edilen gelir vergisi toplam vergi gelirlerinin yaklaşık yüzde 13'ünü ve gelir vergisinin ise yaklaşık yüzde 60'ını oluşturmaktadır. Bu duruma paralel olarak, ücretliler üzerindeki gelir vergisi toplam gelir vergisi üzerinde bir istikrar etkisi oluşturmaktadır. Bununla birlikte, ücretliler üzerindeki gelir vergisi marjinal tüketim eğilimini azaltarak tüketim vergilerinin düşmesine yol açmakta ve toplam vergi gelirlerini istikrarsızlaştırmaktadır.

Ücretliler üzerinden tahsil edilen gelir vergisinin vergi istikrarı üzerinde olumsuz etki oluşturması istihdam, kayıtdışılık ve işgücü arz esneklikleri yanında tüketim harcamalarına ayrılan payın azalması neticesinde dolaylı vergiler matrahının daralmasından da kaynaklanmaktadır. Gelir vergisinin, ücretliler sabit kabul edilip dikkate alınmadığında, vergi gelirlerinin oynaklığını azaltması ve vergi istikrarı üzerinde olumlu etki oluşturması lüks tüketimden kaynaklanmaktadır. Bu durum, lüks tüketim talep esnekliğinin katı, yani kolaylıkla vazgeçilebilen bir harcama türü olmadığını göstermektedir. ÖTV ve MTV ile vergi gelirleri arasındaki korelasyonun yüksek olması ve ÖTV ve ÖİV'nin vergi istikrarına katkı sağlaması da bu duruma işaret etmektedir. Ücretliler üzerindeki gelir vergisi ve KDV'nin istikrara olumlu bir katkı sunamama-

sının en önemli nedeni birden fazla parametreden ve konjonktürden etkilenmeleridir.

Çalışmanın ulaştığı sonuçlar, kısmen bu çalışmada açıklanmakla birlikte, iki durumun daha açıklanmasını gerektirmekte ve bu konular bir sonraki çalışmaya temel teşkil etmektedir: Dolaylı ve dolaysız vergiler arasında, vergi matrahını daraltmalarından dolayı, nasıl bir dönüşüm (trade-off) vardır? Yani, Laffer eğrisi varsayımı çalışmada bahsettiğimiz gibi başa baş noktasında optimal midir? yoksa gerçekte pareto optimal bir noktaya ulaşılabilir mi? ve ücretler üzerinden kesilen vergi, büyüme kanalı ve ikinci bir geri besleme etkisiyle, yine vergi gelirlerini nasıl etkilemektedir?

### Kaynakça

- Abramovsky, L., Johnson, P. ve Phillips, D. (2013). Tax Design in Turkey and Other Middle Income Countries: Lessons From the Mirrlees Review. *Economic Research Forum Research Report Series*, İstanbul: Koç University ve TÜSİAD.
- Due, J. F. (1968). *Government Finance and Economics of the Public Sector*. 4th Edition, Illinois: Richard D. Irwin Inc.
- Haughton, J. (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](http://www.researchgate.net/profile/Jonathan_Haughton/publication/265409911_ESTIMATING_TAX_BUOYANCY_ELASTICITY_AND_STABILITY/links/54c0e1e00cf28eae4a69ecc2.pdf) (01.10.2016), ss.1-8.
- Özsevinç, T. ve Yılmaz, E. (2014). Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Oynaklığına Dair Bir Analiz. *TCMB Ekonomi Notları*, <http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/f258f959-9483-4b06-b297-50c6297144ef/EN1409eng.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=f258f959-9483-4b06-b297-50c6297144ef> (01.10.2016), ss.1-8.
- Torres, C., Mellbye, K. ve Brys, B. (2012). Trends in Personal Income Tax and Employee Social Security Contribution Schedules. *OECD Taxation Working Papers*. No. 12, <http://www.oecd-ilibrary.org> (15.12.2016), ss.1-50.

Ünlükaplan, İ. (2011). Türk Vergi Sisteminin Artan Oranılığının Ölçülmesi: 1924 - 2008 Dönemine Yönelik Uygulamalı Bir Analiz Ç.Ü. S.B.E. Dergisi, C.20, S.1, <http://dergipark.ulak-bim.gov.tr/cusosbil/article/view/5000001504> (10.01.2016), ss.387-406.

Vermeend, W., R. V. D. Ploeg ve J. W. Timmer (2008). *Taxes and The Economy*. 1st Edition. Edward Elgar Publishing: England.