

TÜRKİYE'DE ASGARI ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN DİĞER YÜKÜMLÜ GRUPLARINKİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Yrd. Doç. Dr. Musa GÖK*

Yrd. Doç. Dr. A. Zafer YALÇIN**

ÖZ

Asgari ücret politikaları işsizlik ve yoksullukla mücadelede önemli araçlardır. Ancak, çoğu kez yoksulluk sınırının oldukça altında belirlenen asgari ücret üzerinden gelir vergisi ve benzeri diğer mali yükümlülüklerin alınması, asgari ücretin yoksullukla mücadele işlevini zayıflatmaktadır. Türkiye'de uygulanmakta olan Asgari Geçim İndirimi (AGİ) uygulaması asgari ücretlinin gelir vergisi yükünü %40 civarında azaltmaktadır. Buna rağmen asgari ücret üzerindeki mali yük %20'nin altına düşürülememektedir. Yoksulluk sınırı dikkate alındığında brüt asgari ücret miktarlarının bile asgari ücretlinin kendisinin ve ailesinin yaşamsal ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kaldığı ortada iken, idarenin bu tutarlar üzerinden bir de çeşitli mali yükümlülükler alması devletin meşrutiyetini tartışmalı hale getirmektedir. O halde, halen tasarım süreci devam eden vergi reformlarında idareye düşen temel görev, hakkaniyete uygun bir asgari ücret ve vergi sistemi tasarlamak olmalıdır.

Anahtar Kelimeler: Türkiye, Asgari Ücret, Vergilendirme, Vergi Yükü, Asgari Geçim İndirimi

Jell Sınıflandırması: J31, H21, H24.

A COMPARISION BETWEEN THE TAX BURDEN OF MINIMUM WAGE EARNERS AND THAT OF OTHER TAX PAYERS IN TURKEY

ABSTRACT

Minimum wage policies are among important tools in struggle against unemployment and poverty. However, in many cases, the income tax on minimum wage which itself is well below the poverty line and the other fiscal burdens reduce the functionality of minimum wage. As a result of the the minimum wage allowance practice of Turkey, income tax burden on the worker who earn minimum wage reduces about 40 percent. However the fiscal burden on minimum wage are still above 20 percent. When we take into account the poverty line, even the gross minimum wage is not enough for compensating the necessary needs of minimum wage worker or his or her family. While this is the case, the practice of putting some fiscal burdens on the minimum wage damages the legitimacy of the state. Because of these, in such a period in which government has some attempts for reforming tax

* Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İİBF Maliye Bölümü, musagok@balikesir.edu.tr

** Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir İİBF Maliye Bölümü, zyalcin@balikesir.edu.tr

system, the main task of responsible administration may be to design a minimum wage and tax system which is compatitibel with equaltiy principle.

KeyWord: *Turkey, minimum wage, taxation, tax burden, minimum wage allowance.*

Jell Sınıflandırması: *J31, H21, H24.*

1. GİRİŞ

Emek ve emek gücünün getirisi olan ücretin vergilendirilmesi sorunu, iktisadi alanda süregelen tartışmalarda önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle, emek-değer analizi ve emeğin vergilendirilmesi sorunu Klasik Politik İktisadın da temel çalışma alanlarından biri olmuştur. Bu ilgi, gerçek yaşam boyutunda da farklı değildir. Zira yaşamın sürdürülebilirliği ve devinimi bizatihi içsel bir güç ve yaşama motivasyonunun düşünsel ya da fiziki anlamdaki emeğin varlığından kaynaklanmaktadır. Yaşam emeğin, emek de yaşamın kökünde yer alır. İşte bu nedendir ki, günümüzde dahi emek-ücret tartışmaları ve emek gelirinin vergilendirilmesi konusu iktisadi, sosyal alanda ve sınıfsal mücadelelerde çatışma alanlarının başında yer alır.

Üretim faktörleri açısından emek gücünün getirisi olan ücret ve sermaye ile onun getirisi olan kâr üzerindeki vergi yükünün, hakkaniyete uygun olarak topluma nasıl dağıtılması gerektiği sorunu geçmişte olduğu gibi günümüzde de iktisadi ve mali alanda tartışma konusu olmaya devam etmektedir. Ücret ve ücret üzerindeki vergi yapısının, doğal olarak malların nispi fiyatlarını, sermaye ve diğer üretim faktörlerinin konumunu, devletin gelir yapısı ile ulusal gelirin bölüşüm biçimini de etkilediği dikkate alındığında, sorunun çözümünün çok da kolay olmadığı anlaşılmaktadır.

Öte yandan; antik kent devletlerinden günümüzün çağdaş devletlerine gelinceye kadarki süreçte toplumların refah düzeyleri, devletlerin uyguladıkları iktisadi, mali ve sosyal politikalarla sıkı bir ilişki içinde bulunmuştur. Bu anlamda, ücret politikaları da devletlerin uyguladıkları en temel politika araçlarından biri olmuştur. Devletlerin giderlerini karşılamak üzere vatandaşlarına vergi salması devletlerin tarihi kadar eski bir olgudur. Sosyal bir politika aracı olarak bireylerin yaşama tutunmalarını sağlayıcı asgari ücret uygulamalarının temellerinin de M.Ö.2000’li yıllara kadar dayandığı bilinmektedir (Starr, 1993:1). Günümüz çağdaş devletlerinde de her bireye yaşamını asgari düzeyde de olsa sürdürebileceği bir düzeyde gelir elde edebilmesi, anayasal ve yasal olarak sağlanmıştır. Ancak, asgari ücretin belirleme biçimi ve düzeyi ile vergilendirmeyi ve sosyal teşvikleri de kapsayan mali yönü ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir.

Günümüz kapitalist üretim biçimlerini benimsemiş toplumlarda, asgari ücretli kesim önemli bir yere sahiptir. Bundan dolayı yasal olarak belirlenen asgari ücretin düzeyi ve üzerindeki vergi yükü iktisadi ve sosyal politikalar açısından oldukça önemlidir. Bu açıdan Devlet vergilendirme yetkisini kullanırken hakkaniyetli olmak zorundadır. Bu durum, özellikle asgari ücretli açısından yaşamsal öneme sahip bir konudur. Vergilemede hakkaniyet, vergi yükünün toplumca da benimsenen biçimde yükümlüler üzerine dağılımını ifade eder. Hakkaniyetli bir vergi, hem yatay hem de dikey hakkaniyete

uygun olmalıdır (Uluatam, 2009:283). Her iki ilke birlikte dikkate alındığında, eşit gelir düzeyindekilerin eşit vergi ödemesi, daha fazla ödeme gücüne sahip bireylerin, daha az ödeme gücüne sahip olanlardan daha çok vergi ödemeleri gerektiği biçiminde yorumlanmaktadır. Hakkaniyetli bir vergileme açısından yükümlülerin mali güçleriyle orantılı olarak vergilendirilmesi mali doktrinde öteden beri savunulan ve günümüzde de vergi sistemlerinde uygulama alanı bulan en temel yaklaşımlardan biridir. Adam Smith de dahil çoğu yazara göre, mali gücün temel göstergesi gelirdir. Bu nedenle de hakkaniyetli bir vergi, gelirin vergilendirilmesini öngörmektedir (Başaran Yavaşlar, 2011:46-47).

Vergilemede hakkaniyet ilkesi dikkate alındığında, doğal olarak asgari ücret üzerinden vergi alınıp alınmaması ve eğer doğrudan bir vergi alınacaksa, bunun düzeyinin saptanması konusu etik bir nitelik de taşımaktadır. Sismondi, bu durumu henüz XIX. Yüzyılın başlarında “...*vergi insandan kendisine yaşamını devam ettirmesi için gerekli olanı istemekten kaçınmalıdır. Zira açlığa mahkûm olan bir kimseye devletin kendisine sağladığı yararlardan bahsetmek gülünç olur*” şeklinde dramatik bir biçimde ifade etmiştir (Aktaran; Nadaroğlu,1996:314-315).

Mali doktrinde sübjektif safilik ilkesi olarak nitelendirilen vergileme ilkesinin bir gereği olarak, bireyin bakmakla yükümlü olduğu ailesi için yapmak zorunda bulunduğu yaşamsal giderlerin vergi matrahından indirilmesi gerekir. Bütün bunların da ötesinde en azından John Start Mill’den bu yana bireylerin insanca yaşamlarını sürdürebilmeleri için gerekli olan asgari bir tutarın (en az geçim haddinin) birey açısından mali güç oluşturmadığı gerekçesiyle vergi dışı tutulması genel kabul gören önemli bir vergileme ilkesidir. Birey, asgari olarak belirlenen yaşam gelirini kendisinin ve ailesinin maddi ve manevi varlığını koruyarak yaşamlarını sürdürmeleri açısından ihtiyaçları için harcamak zorundadır. Bu açıdan söz konusu miktarın bireyin kullanılabilir gelir anlamında mali gücünü temsil etmediği ortadadır (Başaran Yavaşlar, 2011:51).

Türkiye’de devlet erkinin vergileme yetkisi, anayasa ile çerçeveselenmiştir. Anayasal anlamda vergi yükünün yükümlüler arasında dağılımına ilişkin iki temel ilke benimsenmiştir. Bunlardan birincisi, vergilemede bireyin mali gücünün esas alınmasını öngören “mali güç” ilkesi ve ikincisi ise, devletin maliye politikası aracılığı ile vergi yükünü yükümlüler arasında hakkaniyetli bir biçimde dağıtılması ilkesidir (AY:Md.73). Bu durumda anayasa, asgari ücret üzerinden vergi alınıp alınmayacağı ve vergi yükünün yükümlüler arasında hangi nesnel ölçütlere göre dağıtılacağı konusunda yeterli ölçütü vermekle birlikte, bu ölçütlerin uygulamaya yansıtılabilme düzeyi yasa koyucuya dolayısıyla siyasi erkin inisiyatifine kalmaktadır.

Doktrinde asgari ücreti farklı hukuki ve iktisadi boyutlarıyla inceleyen çalışmalar sıklıkla yapılmasına rağmen (Örn.: Kargı, 2013, Korkmaz, 2004; Korkmaz ve Avsallı,2012; Yılmaz ve Terzi, 2006; Bakkalcı ve Argın, 2011; Eser ve Terzi, 2008; Esen, 1999; Korkmaz, ve Çoban, 2006) asgari

ücretin vergilendirmesi ve asgari ücret üzerindeki mali yükleri inceleyen çalışmalar oldukça az sayıdadır (Örn.:Rakıcı ve Vural, 2011; Korkmaz, 2001).

OECD tarafından üye ülkelerde ücret gelirlerinin vergilendirilmesiyle ilgili yıllık rapor hazırlanmakta ve kamuoyunun bilgisine sunulmaktadır. OECD “Ücretlerin Vergilendirmesi” raporlarında üye ülkelerin vergi sistemlerine ilişkin vergi oranları, vergi dilimleri, sağlanan vergi avantajları ve vergi yükleri gibi parametreler kullanılarak sekiz farklı hipotetik aile tipi için karşılaştırma yapmaktadır (OECD/Taxing Wages, 2014). Avrupa Birliği ise üye ülkelerdeki istihdama yönelik vergisel politikalarını, ücret gelirlerinin vergilendirmesi ve ücretler üzerindeki vergi yüklerinin durumunu yıllık olarak yayınladığı “Avrupa Birliği’nde Vergi Eğilimleri” raporlarıyla kamuoyuna duyurmaktadır (Eurostat/Taxation Trends in the European Union, 2014). Ücret ve asgari ücretlerin incelenmesine yönelik yıllık olarak yayınlanan diğer önemli bir çalışma ise İLO’nun “Küresel Ücret Raporu” dur. Raporda gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki ücretlerle ilgili temel gelişmeler gözden geçirilmekte, iş gücü piyasaları ve hane halkı gelir eşitsizliklerinin durumu analiz edilmektedir (ILO/Global Wage Report, 2014).

Bu çalışmada, hakkaniyet ilkesine uygun olup olmadığı tartışma konusu olan asgari ücret üzerindeki vergisel yükümlülükler, diğer yükümlü gruplarıyla karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Bu amaçla ilk olarak ücret vergilendirmesinin kuramsal temelleri ve asgari ücretin anlamı üzerinde durulmaktadır. Sonrasında ise Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) vergi istatistikleri ve asgari ücret verileri kullanılarak Türkiye’deki genel vergi yapısı ve yükü ile asgari ücret üzerindeki vergi yükünün diğer yükümlü gruplar karşısındaki durumu irdelenmektedir.

2. ÜCRET VERGİLENDİRMESİNİN KURAMSAL TEMELLERİ

Çağdaş iktisat kuramının Adam Smith’in “Milletlerin Zenginliği” adlı çalışmasıyla başladığı kabul edilir. Smith’e göre insanların zengin ya da yoksul olma durumlarını, insan yaşamı için gerekli olan nesnelere sağlayabilme düzeyleri ve zevk aldığı nesnelere yararlanabilme ölçüleri belirler. Bir kimsenin zenginliğinin ön koşulu ise, üzerinde egemen olabileceği ya da satın almaya gücü yetebileceği emek miktarıdır. Smith’e göre (2013);

“...Kendisi kullanmak ya da yoğaltmak niyetinde olmadığı ve başka şeylerle değiş etmeyi tasarladığı bir şeyin, ona sahip bulunan için değeri, o şeyin kendisine satın almak ya da üzerinde hükmedilme olanağı verdiği emek miktarına eşittir. Para ya da mal ile satın alınan emek ile satın alınmıştır. Tıpkı alımızın teriyle satın alınmış şey gibi...Bunlar o sırada eşit miktarda bir emek değeri taşıdığı var sayılan şey ile değiş ettiğimiz, belirli bir miktar emeğin değerini kapsar. Emek her şeyin ilk pahası, yani asıl satın alma bedeli olarak ödenmiş akçesidir. Kökeninde bütün dünya zenginlikleri, altın ve gümüşle değil emekle satın alınmıştır. Onu bazı yeni ürünlerle değiş tokuş etmek isteyen servet sahipleri için o servetin değeri, bu kimselere satın alabilmek veya egemen olabilmek için imkanını verebildiği emek miktarına tamı tamına eşittir”.

Smith, iktisadi analizinin ve emek-değer teorisinin temeline emeği yerleştirmiştir. Smith gibi diğer Klasik İktisatçılar (A. Smith, D. Ricardo, B. Say ve J.S. Mill gibi), emek ve ücret vergilendirmesinin üzerinde önemle durmuşlardır. Smith bireylerin vergilendirilebilir gelirinin rant, kar ve ücretlerden kaynaklandığını, her verginin de eninde sonunda birbirinden farklı bu üç tür gelirin biri ya da diğerinden yahut da ayırmaksızın hepsiyle ödenmesinin gerektiğine vurgu yapar (Smith,2013: 927). Smith günümüzde de geçerli olan meşhur vergileme ilkelerinin başına adalet ilkesini yerleştirir. Buna göre; *“Hükümetin masrafını karşılamak için, her devletin uyrukları kendi güçlerine imkan ölçüsünde en yakın oranda, yani devletin koruyuculuğunda her birinin yararlandığı gelir oranında katkıda bulunmalıdır...Vergide eşitlik ya da eşitsizlik denilen şey, bu ana kuralın gözetilmesinden ya da gözetilmemesinden oluşur.”*(Smith, 2013:927-928).

Smith, burada açıkça bireylerin mali güçleriyle orantılı bir biçimde vergilendirilmelerinin gerektiğini belirtmektedir. Ancak, Smith’in ücret vergilendirmesine ilişkin analizlerine bakıldığında; ücret üzerinden doğrudan alınan bir gelir vergisine eşitsizlik yaratacağı yönüyle değil, ekonomi üzerindeki etkilerinin olumsuz olacağı gerekçesiyle sıcak bakmadığı anlaşılmaktadır. Çünkü, Smith’e göre emek üzerinden alınan bir vergi, yansıma boyutuna göre vergiyi yüklenenin satın alma gücünü, denk geldiği ya da eşit olduğu emek miktarı kadar azaltacaktır. Başka bir anlatımla, kamu harcamalarının dağılımı veri alındığında, emek üzerinden alınan bir vergi, bireyin zenginlik ya da yoksulluk düzeyi ile gelir dağılımını doğrudan etkileyecektir. Smith, ücret üzerine doğrudan doğruya alınan bir vergi nedeniyle, vergi sonrasında emek talebinin ve zorunlu tüketim malları ortalama fiyatlarının aynı kalması durumunda verginin işveren tarafından ödeneceğini belirtmiştir. Ancak, vergi artışı nedeniyle artan ücret maliyeti, işçiyi istihdam eden sanayici tarafından ek kârlarla tüketiciye yansıtılacaktır. Aynı biçimde, serbest meslek sahiplerinden alınan bir verginin de doğrudan onun fiyatına yansıtılacağı belirtilmiştir. Ayrıca ücret üzerinden doğrudan doğruya alınan vergiler (ücretlerin vergi oranları kadar artırılması durumunda) genellikle emeğe karşı talepte önemli bir düşüşe neden olur (Smith, 2013:977-980).

Klasik İktisatçılardan Ricardo da Smith gibi iktisadi analizine emek-değer arasındaki ilişkinin tahliliyle başlar ve *“Bir malın değerini ya da o mal karşılığında değişilecek malların miktarını, onu üretmek için gereken görelî emek miktarı belirler; emeğe ödenen karşılığın çokluğu ya da azlığı değil.”*diyerek ünlü emek-değer teorisinin temellerini atar (Ricardo,2013:7). Ricardo’ya göre; ücret üzerinden alınan vergiler, ücretleri yükseltecek, dolayısıyla da mal mevcudu ve kar oranını düşürecektir. Adı geçen yazara göre, temel ihtiyaç mallarına getirilen bir vergi ile ücretlere getirilen bir vergi arasındaki tek fark, temel ihtiyaç mallarına getirilen vergiye, bu maddelerin fiyatlarında bir yükselişin eşlik etmesi zorunluluğudur. Ücretlere getirilen vergi için aynı şey söz konusu değildir. Ricardo’ya göre ücretlere getirilen vergiyi emek istihdam edenler ödeyecektir. Aslında, böylesi vergilerin nihai sonuçları, kâra getirilen doğrudan vergilerin sonuçlarıyla aynıdır (Ricardo,2013:185-196). Klasik İktisatçıların vergiyle ilgili görüşlerini Say şu sözleriyle özetler: *“En iyi mali plan, az*

harcamaya yol açacak olan, en iyi vergilendirme ise en az tutarda tahsil edilecek olandır.” (Aktaran; Ricardo,2013:210).

Mill'e göre, pek çok toplumda ücretler yaşama standardı tarafından belirlenir; bu nedenle nitelikli olmayan (vasıfsız) işçinin ücretine konulan vergi geçici bir süre onun üzerinde kalsa da, eninde sonunda işverene yansır. Böyle bir durumda vergi aslında kardan alınmış olur. Nitelikli (vasıflı) işçilerden alınan vergi ise, bu tür işçiler çok nadir bulduklarından ve çok yüksek ücret aldıklarından, onların ücretini onlar için adil olan seviyenin üstünde tuttuğu sürece, onlar üzerinde kalır (Mill,1885: 553-555).

Maliye Teorisinin gelişim sürecinde kuramsal olarak hakkaniyetli vergileme açısından iki temel yaklaşım ön plana çıktığı görülmektedir. Bunlardan birincisi yararlanma ölçütüne dayanan istifade yaklaşımı, ikincisi ise vergi ödeme gücünü esas alan iktidar yaklaşımıdır. Klasik Kuramda; vergi adeta piyasa fiyatı gibi algılanmakta ve piyasada sağlanan özel malların fiyatının bu mallardan sağlanan faydayı, kamusal ve yarı kamusal mallar için ödenecek fiyatın da (yani verginin) bunlardan sağlanan faydayı yansıttığı varsayılmaktadır. Böylece, hakkaniyetli vergileme yükümlülerin kamusal hizmetlerden yararlanma ölçüsüne dayandırılmaktadır. İktidar yaklaşımında (mali güç) ise devletin kamusal hizmetlerden yararlanma ölçüsü bir kenara bırakılmakta, bu faaliyetlerin gerektirdiği kamusal harcamaları karşılayacak vergi yükünün hakkaniyetli bir biçimde nasıl bölüştürüleceği konusu üzerinde durulmaktadır. Burada hakkaniyetli bir vergileme için temel alınan ölçüt ise eşitlik ve iktisadi iktidar, başka bir deyişle vergi ödeme gücüdür.

Keynesyen Kuramda vergi istihdamın artırılması, işsizliği azaltılabilmesi ve gelir eşitsizliğinin giderilmesinde en önemli mali araçlardan biri olarak kabul edilmiştir. Klasik Kuramın aksine Keynesyenler vergilemede bireylerin ödeme güçlerinin esas alınmasını benimsemişlerdir. Bu yaklaşım, 1980'lere kadar Keynesyen temelli sosyal demokrat yeniden bölüşüm politikalarının da odağında olmuştur. Nitekim 1960'lı yıllarda Musgrave gibi Keynesyen maliyeciler kamu bütçesinden yoksullara, düşük gelir gruplarına ücretsiz kamusal hizmetler sunulması ve sosyal transferler yapılması yoluyla gelir eşitsizliğinin azaltılmasını savunmuşlardır. Bu hizmetlerin finansmanı ise ödeme gücü ilkesi ile uygun bir biçimde üst gelir gruplarından artan oranlı bir biçimde alınan vergilerle karşılanmalıdır (Durmuş, 2013).

Marksist Kuramda vergi, artı değer üzerinden değerlendirme konusu yapılmaktadır. Bu bakış açısına göre, verginin kaynağı artı değerdir ve kapitaliste düşen vergi, eninde sonunda artı değer ile ödenmektedir. Bu yaklaşıma göre ana akım iktisat, vergilerin emek gücü tarafından yaratılan artı değer üzerinden alındığını ve aslında vergilemenin emek üzerinden gerçekleştirilen bir soygun olduğu gerçeğini gizler. Artı değer, işçilerin ödenmemiş emek zamanlarının birikimli bir ürünüdür ve kapitalist toplumda artı değere üretim araçlarının sahibi olan kapitalistler tarafından el konulur. Bu durumda kapitalistten alınan ve verginin matrahı olan kârın kaynağını artı değer oluşturur. Bu bakış

açısıyla ‘adil vergileme’ söyleminin bir yanıyla böyle bir artı değer sömürsünü gizlemeye yaradığı ileri sürülmektedir. Devlet aldığı vergilerle sermaye birikimini kolaylaştırıcı ve bu eylemini meşrulaştırıcı işlevlerini yerine getirmektedir. Nitekim yaklaşık bir buçuk yüz yıl önce bunu Marx şöyle özetlemiştir (Aktaran; Durmuş, 2013):

“Vergi alanındaki mücadele sınıf mücadelesinin en eski biçimidir. Bu nedenle devletin, verginin sınıfsal içeriğini ve bu sınıfsal ayrışmanın sömürücü doğasını örtbas edebilmek için eşitlikçi bir vergileme söylem ve biçimini yerleştirmesi gereklidir.”

Günümüzde asgari ücret politikaları ve asgari ücretin vergilendirilmesi sorunu Neoklasik ve Keynesyen yaklaşımlar çerçevesinde; işgücü piyasalarına, gelir ve kaynak dağılımına etkileri bakımından sıkça analiz edilmektedir. Ancak, ne asgari ücretin düzeyi ne de asgari ücret üzerindeki vergi yükleri bakımından çıkan sonuçlar birbirini doğrular niteliktedir. Asgari ücretin ve buna ilişkin mali politikaların hem iktisadi gelişme hem de sosyal sorunları önleme açısından önemi, uluslararası aktörlerin de konuyla yakından ilgilenmelerine gerekçe oluşturmaktadır. Son dönem ILO, OECD ve AB tarafından yayınlanan raporlara göre; ülkelerin vergi düzenlemelerinin odağında, istihdamı teşvik edici ve düşük gelirli çalışanların konumunu iyileştirici vergi ve asgari ücret politikalarının olduğu gözlenmektedir. Söz konusu politika uygulamalarıyla; düşük gelirli çalışanlar üzerindeki vergi ve sosyal güvenlik yüklerinin azaltılması ya da kaldırılması, istidamın artırılması ve gelir eşitsizliklerinin kısmen de olsa azaltılması amaçlanmaktadır (OECD/Taxing Wages, 2014 ; Eurostat/Taxation Trends in the European Union, 2014 ILO/Global Wage Report, 2014).

2.1. Mali Doktrinde Ücret Gelirlerinin Vergilendirmesi

Klasik yazarlar da dahil olmak üzere maliye bilimiyle uğraşanların öteden beri üzerinde durdukları en önemli konulardan biri adil bir vergi sistemin kurulması olmuştur. Adil bir vergi sistemin amacı vergi yükünü bireyler ve yükümlü grupları arasında adaletli bir biçimde dağıtmasıdır. Due’ye göre *“En adil vergi sistemi, toplumda mevcut fikir birliğine göre adil kabul edilen reel gelir bölüşümünün ölçülerine uygun olmalıdır. Bunun için vergilemede adalet sorunu üzerine yapılan daha derin tartışmalar, adil bir gelir bölüşümünün niteliğini belirleyen genel sosyal davranışların araştırılmasını gerektirir.”* (Aktaran; Nadaroğlu, 1996:306). Buna göre adaletli bir vergilendirmenin adil gelir dağılımı sorunuyla bağlantılı olarak ele alınması zorunludur (Nadaroğlu, 1996:306).

Verginin mali güçle orantılı olarak alınmasında teoride ve uygulamada genel kabul görmüş üç temel yöntem bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, artan oranlı vergileme, ikincisi en az geçim indirimi uygulaması ve üçüncüsü de ayırma ilkesidir (Nadaroğlu, 1996:310). Bunlardan başka günümüzde vergi sitemine yerleştirilen; sosyal amaçlı vergi indirim, istisna ve muafiyet uygulamaları da vergilemede adaleti sağlamada yaygın olarak kullanılmaktadır.

Genel anlamda artan oranlılığın amacı, ödeme gücünün yüksekliğiyle ödenen vergi arasında bağlantı kurmaktır. Sıkça rastlanan bir tanıma göre, marjinal vergi oranının değeri yükseliyorsa vergi

fonksiyonu artan oranlıdır (Uluatam, 2011:271). Artan oranlı tarife yapısında hem ortalama vergi oranı hem de marjinal vergi oranı vergi matrahıyla birlikte artmaktadır. Dolayısıyla, gerileyici bir vergi sisteminin gelir eşitsizliğini artırıcı niteliğinden dolayı vergi sistemlerinde nispi ya da artan oranlı vergiler yeğlenmektedir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010:89-90). Bu bakımdan, artan oranlı vergileme, özellikle gelirin ve servetin vergilendirilmesinde kullanılmaya uygun bir vergilendirme tekniğidir.

Yükümlünün vergilendirmesinin, kendisi ve ailesinin fizyolojik varlığını sürdürebilecek yaşamsal gereksinimler sağlandıktan sonra başlaması gerekir. Vergilemede adalet ilkesi açısından verginin mali güçle orantılı olmasının ön koşulu budur. Buna göre, geliri ancak fizyolojik varlığını devam ettirmeye yetecek düzeyde olan bir bireyin vergi ödeme gücü söz konusu olamayacağından, bu durumda bulunan bireyin vergi yükümlülüğünün dışında tutulması (Başaran Yavaşlar,2011; Nadaroğlu, 1996:315) devletin varlık gerekçeleri açısından hem gerekli hem de zorunludur. Bu açıdan asgari ücretin vergilendirilmesinin etik değerler açısından olduğu kadar, devletlerin varlık gerekçeleri açısından da sorgulanması gerekmektedir.

Emek ya da ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde vergi adaleti açısından ödeme gücüne ulaşmaya yarayan önemli tekniklerden biri de ayırma ilkesidir. Emek gücü kullanılarak sağlanan gelirin, sermaye gelirlerine kıyasla korunmaya ihtiyaç gösterdiği varsayımından hareketle; emek gelirlerinden, servet ve sermaye gelirlerine kıyasla daha düşük oranda vergi alınmasına ayırma ilkesi denilmektedir (Akdoğan, 2011:252). Mali doktrinde, emek gelirleriyle sermaye gelirleri arasında nitelik farkından dolayı emek gelirlerinin sermaye gelirlerinden daha güçsüz durumda bulunduğu ileri sürülmüş, vergi oranlarında gelirin kaynak ve niteliğine göre farklılaştırma yapılması gerektiği kabul edilmiştir (Şener, 2010: 251; Akdoğan, 2011:252). Günümüz vergi sistemlerinde ayırma ilkesi; gelir kaynaklarının sınıflandırılarak, bunlara emek gelirleri lehine farklı vergi oranları uygulanması, sermaye gelirlerinden ek vergi alınması, emek gücünden elde edilen gelirlere vergi indirimi uygulanması (earned income credit) ve vergi tarifelerine emek gelirleri lehine sınırlama konulması şeklinde yaygın bir uygulama alanı bulmuştur (Akdoğan,2011:255-256). Bu nedenle ayırma ilkesi ile birlikte en az geçim indirimi ve artan oranlılığın ödeme gücünün belirlenmesinde bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekmektedir (Erdem vd. 2009: 119).

3. TÜRKİYE'DE ASGARI ÜCRETİN VERGİLENDİRMESİ VE ASGARI ÜCRET ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜ'NÜN ANALİZİ

Bu bölümde öncelikle asgari ücretin tarihsel gelişimi ile kavramsal ve yasal anlamları üzerinde durulmakta daha sonra da asgari ücret üzerindeki vergisel yükler diğer yükümlü gruplarıyla karşılaştırılmaktadır.

3.1. Kavramsal ve Yasal Anlamda Asgari Ücret

Yasal anlamda ücret kavramı değişik yasalarda değişik biçimlerde tanımlanmışsa da, en genel anlamıyla işverenin iş sözleşmesinden doğan en önemli yükümlülüğüdür ve işçinin üretim sürecine

emeğiyle katılmasının karşılığıdır (Çalgan, 2007:30). İş Kanunu'na göre ücret, bir kimseye bir iş karşılığında hizmet akdine dayanılarak, işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve parayla ödenen tutarları ifade eder(4857/32/1). Bu açıdan ücret, işveren ile işçi arasında yapılan iki taraflı bir sözleşmenin ürünüdür (Erol, 2012:5), Borçlar Kanunu da iş sözleşmesini, bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşme olarak tanımlamıştır (6098 Sayılı Borçlar Kanunu). Borçlar Kanunu'na göre hizmet sözleşmesi, işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle iş görmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir (6098 sayılı Yasa, 393/1. Md.) Bu sözleşme ile işçi, iş görme borcuyla işveren ise görülen iş karşılığında ücret ödemekle yükümlüdür.

Vergi hukuku açısından ücret kavramı, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) içerisinde tanımlanmış bulunmaktadır.193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre ücret; işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar (mal) ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen (araç, harcama kredisi, konut, cep telefonu, tatil vb.) maddi boyutu olan çıkarlardır (GVK, 61/1. Md.). Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık ilişkisi niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması ücretin niteliğini değiştirmez (193 sayılı Yasa, 61/2. Md.). GVK'ya göre yukarıda açıklanan hususlarda gerçek kişilerin iş sözleşmesine dayanarak ve işverene tabi olarak bir takvim yılı içinde elde etmiş oldukları ücret gelirleri, gelir vergisine tabidir.

Asgari ücretin kökleri oldukça eski tarihlere kadar uzanmaktadır. Antik Yunan'da Platon ve Aristoteles, 13 yüzyılda St. Thomas Aquinas, 18. Yüzyılda Adam Smith geçimlik ya da yaşam ücreti olarak anılan asgari ücret üzerinde önemle durmuşlardır (Anker, 2011:1). Asgari ücretin çağdaş anlamdaki ilk uygulamaları ise 1894 ve 1896 yıllarında Yeni Zelanda ve Avusturya'da başlamıştır(Starr, 1993:1). Günümüzde asgari ücret düzenlemesi, işçilerin korunması ve iş gücü piyasalarının düzenlenmesinde neredeyse bütün ülkelerde yaygın olarak kullanılan önemli bir iktisadi ve sosyal politika aracıdır. ILO verilerine göre halen 100'den fazla ülkede asgari ücret uygulanmakta ve bu dünya nüfusunun %90'nı kapsamaktadır (Eyraud and Saget 2005; ILO 2008:34).

ILO'nun kuruluş sözleşmesinde (1919) yer alan çalışanlara yaşamlarını sürdürebilecekleri bir asgari ücret sağlanmasının gerekliliği konusu, Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Bildirgesinde de (UN, 1948/Md.25) kabul edilmiştir. ILO'nun, 130'dan fazla devletin en az birini onayladığı iki temel asgari ücret sözleşmesi mevcuttur (1928/28 ve 1979/131). Bunlardan 28 Sayılı 30/05/1928 tarihli sözleşmeye göre; sözleşmeyi onaylayan her üye devlet "*toplu sözleşme yoluyla veya başka bir yolla etkili bir ücret tesbiti usulünün bulunmadığı veya o ücretlerin istisnai şekilde düşük olduğu işlerde veya işlerin bölümlerinde (özellikle evde yapılan işlerde) asgari ücret tesbitine imkan veren usulleri ihdas veya muhafazayı taahhüt eder.*"(ILO,1928). ILO'nun 131 (1979) sayılı sözleşmesinde (Türkiye henüz bu sözleşmeyi imzalamamıştır) ise asgari ücretin temel amacı, işçi ve

ailesine gerekli sosyal korumayı sağlamak olarak net bir biçimde vurgulanmıştır. ILO Uzmanlar Komitesinin (1992) ILO asgari ücret sözleşmeleri çerçevesinde aldığı karara göre işçinin kendisine ve ailesine belirli bir yaşam standardı sağlayacak yeterli düzeyde asgari bir ücretin uygulanması gerekmektedir. Her iki sözleşme ve ILO'nun asgari ücretle ilgili tavsiye kararları birlikte değerlendirildiğinde asgari ücretin işçinin ve ailesinin asgari geçimini garanti edecek düzeyin altında belirlenmemesi gerekmektedir. Ancak ülkelerin asgari ücret uygulamaları arasında miktar ve belirleme yöntemi açısından oldukça farklı uygulamalar mevcut olduğu görülmektedir (İLO, 2008: 34; Anker, 2011:1).

Türkiye’de kavramsal olarak asgari ücrete ilişkin ilk yasal düzenleme 1936 tarihli 3008 sayılı İş Kanunu ile yapılmıştır. Kanununun 32. maddesinde, “...*iktisadi ve içtimai zaruretler dolayısıyla İktisad Vekâletince teklif edilecek işlerde...işçi ücretlerinin en aşağı hadleri bir nizamname ile tespit edileceği...*” hükmüne bağlanmıştır. Ancak, II. Dünya Savaşı'nın neden olduğu anormal koşullar nedeniyle uygulama 1950'li yıllara kadar başlatılamamıştır. 25 Ocak 1950 tarih ve 5519 sayılı kanunla 3008 sayılı iş kanunu yeni ihtiyaçlara göre yeniden düzenlenerek asgari ücret yeniden tanımlanmıştır. 1961 Anayasası'nın 2. Maddesinde Türkiye Cumhuriyeti “sosyal bir hukuk devleti” olarak tanımlandıktan sonra 45. Maddesinde Devlete çalışanların yaptıkları işe uygun ve insanlık onuruna yaraşır bir yaşayış düzeyini sağlaması ve adaletli bir ücret elde etmeleri için gerekli önlemleri alma görevi verilmiştir. Böylece, nitelik itibariyle asgari ücret anayasal güvenceye kavuşmuştur (Korkmaz, 2003:155; Korkmaz ve Avsallı, 2012:153).

Türkiye, ILO'nun 1951 tarihli, Tarımda Asgari Ücret Tespiti Usulleri Hakkında 99 sayılı Sözleşmesini 1969 yılında ve 1928 tarihli Asgari Ücret Tespit Usulleri İhdasına İlişkin 26 sayılı Sözleşmesini de 1973 tarihinde onaylanarak, asgari ücret düzenlemesine uluslararası bir nitelik ve dayanak kazandırmıştır. 1982 Anayasası'nda da “sosyal devlet” ilkesinin kabul edilmesiyle (Md.2), asgari ücretin 1961 Anayasasıyla başlayan “anayasal güvence” si devam ettirilmiştir (Korkmaz ve Avsallı, 2012:154).

Asgari Ücret Yönetmeliği'nde ise asgari ücret, “*İşçilere normal bir çalışma günü karşılığı olarak ödenen ve işçinin gıda, konut, giyim, sağlık, ulaşım ve kültür gibi zorunlu ihtiyaçlarını günün fiyatları üzerinden asgari düzeyde karşılamaya yetecek ücret*” biçiminde tanımlanmıştır (Md.4). Ücrette sözleşme özgürlüğünün doğal sonucu olarak üst sınır söz konusu değildir. Bir iş sözleşmesinde sözleşme serbestisi gereği, taraflar sözleşmenin içeriğini ilke olarak serbestçe belirleyebilirler. Ancak, iş hukukunda işçiyi koruma ve daha üst düzeyde sosyal devlet ilkesinin benimsenmesi ücret tabanının saptanmasını gerekli kılar. Belirlenen bu taban, asgari ücrettir. Türkiye’de asgari ücretin belirlenmesi en geç iki yılda bir asgari ücret tespit komisyonunca yapılır (Erol, 2012:5).

1982 Anayasası'nda devletin temel niteliği sosyal hukuk devleti olarak benimsenmiştir. Sosyal devletin temel amacı, herkese insan onuruna yaraşır asgari bir yaşam düzeyi sağlamaktır (İLO, 2011).

Türkiye’de halen uygulanmakta olan asgari ücretin anayasal anlamdaki temel dayanağı, Anayasa’nın 2. 49. ve 55. maddeleridir. Anayasa’nın 49. maddesi devlete çalışanların yaşam düzeylerini yükseltmek, onları korumak ve desteklemekle sorumluluğu yüklemiştir. Anayasa’nın 55. maddesinde ise ücret, emeğin üretim sürecine katılmasının bir karşılığı olarak tanımlandıktan sonra, devlete çalışanların yaptıkları işe uygun ve hakkaniyetli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli önlemleri alması görevi verilmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre devlet, ülkenin ekonomik ve sosyal koşulları göz önüne alınarak asgari ücreti belirlemelidir. Devletin asgari ücreti saptarken temel alacağı anayasal ölçüt ise, 1982 Anayasası’nın 2. maddesinde belirlenen sosyal devlet işlevini ihmal etmeyecek biçimde, işçinin asgari geçim koşullarını sağlayacak düzeyde olmasıdır (Korkmaz ve Avsallı, 2012:151).

Asgari ücretin belirleme biçimleri ve miktarları ülkeden ülkeye değişikli göstermektedir. Örneğin 25 Avrupa Birliği (AB) ülkesinin 18’inde asgari ücret (Belçika, Fransa, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, Lüksemburg, Portekiz, Yunanistan, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Letonya, Litvanya, Macaristan, Malta, Polonya, Slovakya ve Slovenya) ulusal düzeyde uygulanırken, diğer ülkelerde toplu sözleşmelerle saptanmaktadır. AB ülkelerinde asgari ücretin beş farklı belirleniş şekli bulunmaktadır(Yılmaz ve Terzi, 2006:122,123);

- Fransa, Lüksemburg, Hollanda, Portekiz ve İspanya’da olduğu gibi hükümet tarafından işçi ve sendikalara danışarak,
- Belçika ve Yunanistan’da ulusal toplu sözleşmelerle,
- Avusturya, Almanya ve İtalya’da olduğu gibi sektörlere göre farklı asgari ücret uygulaması ile toplu sözleşmelerle,
- Finlandiya ve İsveç’te tüm işçileri kapsayacak şekilde toplu sözleşmelerle,
- 2000 yılına kadar İrlanda ve 1993 yılına kadar İngiltere’de olduğu gibi ücret düzeyinin düşük olduğu endüstrilerde farklı asgari ücret uygulamaları şeklinde belirlenmektedir.

Tablo 1’de Türkiye’deki asgari ücret düzeyinin net olarak ortaya konulabilmesi bakımından 2004-2013 dönemlerinde Türkiye’de ve bazı OECD ülkelerinde uygulanan reel asgari ücret miktarları verilmiştir.

Tablo 1. Reel Asgari Ücretler (Satın Alma Gücü Paritesine göre/Yıllık-)-2004-2013)

Yıl	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Ülke										
Avusturya	20016	20240	19943	20621	20251	20444	20307	20521	20764	20743
Belçika	20603	20615	20469	20658	20808	21499	21210	20940	21094	21116
Kanada	13271	13386	13658	13796	14394	15290	15795	15827	16227	16314
Şili	4767	4828	4944	5080	5066	5363	5522	5632	5797	6071
Çek Cum.	6812	7137	7537	7514	7054	6983	6913	6778	6584	6629
Estonya	4330	4519	4796	5429	5951	5951	5772	5498	5524	5932
Fransa	17579	18177	18743	18814	18985	19334	19110	19108	19352	19414
Yunanistan	11163	11367	11658	11879	12213	12777	12353	12089	9640	9412
Macaristan	6701	6926	7310	7126	7095	7042	6877	7017	7911	8187
İrlanda	17427	18229	17995	18970	18620	19542	19737	19162	18978	18797
İsrail	11318	11189	11485	12068	11873	11718	11367	11423	11669	11864
Japonya	12186	12335	12277	12410	12552	12942	13289	13558	13711	13947
Kore	9982	10891	11274	12375	12701	13198	13154	13294	13828	14402
Lüksemburg	20816	21279	21249	21676	21443	22190	22108	22280	22190	22409
Meksika	1746	1735	1760	1745	1735	1721	1732	1751	1741	1750
Hollanda	21587	21123	21125	21399	21329	21805	21927	21650	21468	21329
Yeni Zelanda	14840	15161	15723	16793	17282	17736	17820	17472	17891	18136
Polonya	6595	6639	6950	7075	8149	8949	8960	9067	9449	9986
Portekiz	8727	8750	8727	8926	9244	9765	10205	10019	9738	9738
Slovak Cum.	5517	5752	5895	6298	6331	6818	7028	6962	6920	7077
Slovenya	10543	10810	10920	10828	11096	11393	13402	13774	13822	13928
İspanya	10778	11232	11458	11704	11810	12408	12341	12137	11793	11752
Türkiye	8091	8428	8395	8373	8158	8407	8477	8771	8964	9107
İngiltere	15619	16491	16861	17350	17175	17349	17078	16800	16713	16557
ABD	13175	12735	12459	12784	13841	15572	16136	15666	15367	15080

Kaynak: OECD Stats (2014).

http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AV_AN_WAGE (Erişim: 20/07/2014).

Tablo 1'e göre asgari ücretin en yüksek olduğu ilk üç ülke sırasıyla Lüksemburg, Hollanda ve Belçika'dır. Asgari ücretin en düşük olduğu son üç ülke ise en düşükten en büyüğe doğru Meksika, Estonya ve Şili'dir. Türkiye ise 2013 yılı dikkate alındığında asgari ücretin yüksekliği açısından 25 ülke arasında 19. sırada yer almaktadır.

3.2. Türkiye'de Ücretler Üzerindeki Mali Yükümlülükler

Türkiye'de sosyal güvenlik primi, işsizlik sigortası fonu işçi payı, gelir vergisi ve damga vergisi ücret üzerindeki temel mali yükümlülüklerdir. Asgari ücret üzerindeki toplam vergisel yükümlülüklerin son durumu 2014 yılının 2. altı ayı itibarıyla Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2. Asgari Ücretin Net Hesabı Ve İşverene Maliyeti (2014 Yılı 2. Altı Ay İçin)

Asgari Ücretin Netinin Hesabı (TL/Ay)	Tutar
Asgari Ücret	1134
SGK Primi % 14	158,76
İşsizlik Sig. Fonu % 1	11,34
Gelir Vergisi % 15 (*)	64,26
Asgari Geçim İndirimi	80,33
Damga Vergisi % 07,59	8,61
Kesintiler Toplamı	242,97
Net Asgari Ücret(**)	891,03
İşverene Maliyeti (TL/Ay)	
Asgari Ücret	1134
SGK Primi % 15.5 (İşveren Payı) (***)	175,77
İşveren İşsizlik Sigorta Fonu % 2	22,68
İşverene Toplam Maliyet	1.332,45

Kaynak: Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı asgari ücret verileri.

<http://www.csgeb.gov.tr/csgebPortal/cgm.portal?page=asgari> (Erişim:20/08/2014)

(*) Gelir Vergisi Hesaplamasında; 193 Sayılı G. V. Kanununun 32 maddesi uyarınca işçinin, bekar ve çocuksuz olduğu ve sadece kendisi dikkate alınarak, Asgari Geçim İndirimi uygulanmıştır.

(**) Net ele geçen asgari ücrete 80,33 TL asgari geçim indirimi ilave edilmiştir.

(***) 5510 sayılı Kanununun 81. maddesinin (i) bendine göre, bentte belirtilen şartları sağlayan işverenlere, SGK primi işveren payında 5 puanlık indirim öngörüldüğünden hesaplamalar buna göre yapılmıştır. Gerekli şartları sağlamayan işverenler için, SGK primi işveren payı %20,5'dir. 6385 sayılı kanunun 9. maddesiyle yapılan düzenleme ile 01.09.2013 tarihinde itibaren geçerli olmak üzere 5510 sayılı kanunun 81.maddesi "Kısa vadeli sigorta kolları prim oranı, sigortalının prime esas kazancının %2'sidir.

Tablo 2'ye göre asgari ücret üzerinde hem işçi hem de işverenden mali yükümlülükler alınmakta, asgari ücretin işverene olan maliyeti 2014 yılı asgari ücret verilerine göre 1.332,45 TL düzeyine ulaşmaktadır. Türkiye'de 2014 yılı itibarıyla uygulanmakta olan asgari ücret üzerindeki mali yükümlülükler aşağıda ana hatlarıyla açıklanmaktadır.

3.2.1. Gelir Vergisi

Ücret gelirleri üzerinden alınan en önemli mali yükümlülüklerden biri gelir vergisidir. Gelir Vergisi Kanununda ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ilke olarak gerçek usul benimsenmiştir. Buna göre vergi, gelirin gerçek ve safi tutarı üzerinden alınmaktadır. Ücretin safi tutarı, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan yararlar toplamından (yani ücretin gayrisafi tutarından) belli indirimlerin yapılmasından sonra kalan miktardır. Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle GVK'nın 63.maddesinde belirtilen indirimler yapıldıktan sonra gelirin safi tutarı saptanmaktadır. Daha sonra kalan bir tutar varsa, bu tutardan engelli indirimi düşülerek vergi matrahına ulaşılmakta, saptanan bu vergi matrahı üzerinden de GVK'nun 103. maddesinde belirtilen artan oranlı vergi tarifesine göre gelir vergisi hesaplanmaktadır. Tarifeye göre hesaplanan gelir vergisinden, ücretlinin kişisel ve ailevi durumlarına göre hesaplanan AĞİ mahsup edilmektedir. Ücret

geliri, gerçek usulde vergilendirilen bir yükümlü toplam ücret gelirinden şu indirimleri yapabilmektedir (GİBa,2014):

- Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri,
- Sosyal güvenlik destekleme primi,
- İşsizlik sigortası primi,
- Hayat/Şahıs sigorta primleri,
- OYAK ve benzeri kamu kurumlarınca yapılan yasal kesintiler,
- Sendikalara ödenen aidatlar (işçi ve memur sendikaları),
- Engellilik indirimi.

Türkiye uygulamasında gerçek usule tabi ücretlerin vergilendirilmesi iki şekilde yapılmaktadır:

- Ücretten işveren tarafından vergi kesintisi yapılması,
- Elde edilen ücretin yıllık beyanname ile bildirilmesi.

Ücretin ödenmesi sırasında sorumlular tarafından verginin kesilerek vergi idaresine yatırılmasına kesinti (tevkifat) yöntemi denilmektedir. Gerçek usulde elde edilen ücretlerin vergilendirilmesi esas olarak bu yöntemle yapılmaktadır. GVK'nın 103 üncü maddesi uyarınca 2014 takvim yılı gelirlerine uygulanacak vergi tarifesi Tablo 3'de gösterilmiştir. Buna göre asgari ücretli de ilk dilim olan %15 gelir vergisi tarifesine göre vergilendirilecektir.

Tablo 3. 2014 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

11.000 TL'ye kadar	% 15
27.000 TL'nin 11.000 TL'si için 1.650 TL, fazlası	% 20
60.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL (ücret gelirlerinde 97.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL), fazlası	% 27
60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.760 TL (ücret gelirlerinde 97.000 TL'den fazlasının 97.000 TL'si için 23.750 TL), fazlası	% 35

Kaynak:GİB (2014) Ücret Gelirleri Vergi Rehberi

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2014_Ucret.pdf (Erişim: 06/0692014).

Söz konusu tarife incelendiğinde ücret ve asgari ücretin vergilendirilmesi bakımından iki temel unsurun ön plana çıktığı görülmektedir. Bunlardan birincisi, ücret gelirleri ile diğer gelirlerin farklı tarife dilimlerine tabi tutulması (bir çeşit ayırma ilkesi uygulaması). İkincisi, tüm yükümlü bireyleri kapsayan bir en az geçim indirimi uygulamasının olmamasıdır. Gelişmiş ülkeler, negatif gelir vergilemesi, sosyal mali transferler ve vergi tarifelerinde ilk gelir diliminin vergi oranını sıfır ya da düşük oranda saptayarak yoksulluk sınırı altında kalanlar için en az geçim düzeyini devam ettirecek bir gelir sağlamaya çalışmaktadırlar. Buna karşılık Türkiye'de bir ailenin sağlıklı yaşayabilmesi için asgari ücretin düşüklüğünün yanı sıra asgari ücret üzerine konulan birçok vergi ve benzeri mali yükümlülükle vergi sonrası gelir daha da azaltılmaktadır (Şener, 2010:283).

Öte yandan, asgari ücret üzerindeki vergi yükünü azaltıcı en önemli uygulama “Ücretlilerde Vergi İndirimi” yerine getirilen ve 2008 yılından beri emek geliri elde edenlerin yararlanabildiği AGİ uygulamasıdır. Tablo 3’teki tarifeye göre asgari ücret geliri elde eden bir yükümlü, ücret gelirinin %15’i oranında gelir vergisine tabi tutulmakta, daha sonra hesaplanan AGİ tutarı asgari ücretlinin vergisinden mahsup edilmektedir. Bu uygulama Anayasa’nın 73. maddesinde yer alan mali güce göre vergilendirme ile maliye kuramında ayırma ilkesi olarak bilinen vergileme ilkesinin bir yansıması olarak değerlendirilebilir. Türkiye uygulanmasında AGİ tutarları, ücretleri gerçek usulde vergilendirilenlerde göz önüne alınmakta ve yalnızca ücret gelirleri açısından uygulanmaktadır. AGİ, ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarına;

- Mükellefin kendisi için % 50’si,
- Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10’ u,
- Çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5’i,
- Diğer çocuklar için % 5’i,

olmak üzere ücretlinin şahsi ve medeni durumu dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Söz konusu indirim oranlarının uygulanması sonucu bulunacak tutarın, gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine karşılık gelen %15’lik oranla çarpımı sonucunda bulunacak değer 12’ye bölünmesiyle her aya düşen AGİ tutarı hesaplanarak gelir vergisinden mahsup edilmektedir. AGİ’nin hesaplanmasında şu formül kullanılabilir: $AGİ \text{ Yıllık Tutarı} = (\text{Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı} \times \text{AGİ Oranı}) \times \%15$ (GİBa,2014).

Asgari Ücret Tespit Komisyonu tarafından 16 yaşından büyükler için asgari ücret 2013 yılının birinci altı aylık döneminde aylık brüt 978,60 TL, ikinci altı aylık dönemi için ise aylık brüt 1.021,50 TL olarak saptanmış olup, asgari ücretin yıllık brüt tutarının hesaplanmasında ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan tutar dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla, 2013 yılı için asgari ücretin yıllık brüt tutarı olarak $(978,60 \times 12=)$ 11.743,20 TL’nin dikkate alınması gerekmektedir. Hesaplamalarda bu tutar 12 ay boyunca kullanılmakta olup, 2013 yılının ikinci yarısında asgari ücretin farklı uygulanması bu hesaplamaları etkilememektedir. 2014 yılında tevkifata tabi ücret geliri elde eden ücretlilerin yararlanabileceği AGİ tutarları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 4. Asgari Geçim İndirimi Tutarları (2014)

Ücretlinin Medeni Durumu (1)	Oran (%) (2)	Matrah (Yıllık Brüt Asgari Ücret X AGİ Oranı) (3)	İndirim Tutarı [(3) X %15] (4)	Aylık Tutar [(4)/12] (5)
Bekâr	50,00	6.426,00	963,90	80,33
Evli eşi çalışmayan	60,00	7.711,20	1.156,68	96,39
Evli evi çalışmayan 1 çocuklu	67,50	8.675,10	1.301,27	108,44
Evli eşi çalışmayan 2 çocuklu	75,00	9.639,00	1.445,85	120,49

Evli eşi çalışmayan 3 çocuklu	80,00	10.281,60	1.542,24	128,52
Evli eşi çalışmayan 4 çocuklu*	85,00	10.924,20	1.638,63	136,55
Evli eşi çalışan	50,00	6.426,00	963,90	80,33
Evli eşi çalışan 1 çocuklu	57,50	7.389,90	1.108,49	92,37
Evli eşi çalışan 2 çocuklu	65,00	8.353,80	1.253,07	104,42
Evli eşi çalışan 3 çocuklu	70,00	8.996,40	1.349,46	112,46
Evli eşi çalışan 4 çocuklu	75,00	9.639,00	1.445,85	120,49
Evli eşi çalışan 5 çocuklu	80,00	10.281,60	1.542,24	128,52
Evli eşi çalışan 6 çocuklu	85,00	10.924,20	1.638,63	136,55

Kaynak: GİB (2014) Ücret Gelirleri Vergi Rehberi

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2014_Ucret.pdf (Erişim:06/09/2014).

* Asgari ücret; 2014 yılı için aylık 1.071 TL yıllık 12.852 TL olarak dikkate alınmıştır. Asgari ücretin 2014 yılı ilk 6 aylık dönemi için hesaplanan Gelir Vergisi tutarı 136,55 TL olduğundan, Asgari Geçim İndirimi 2014 yılında 136,55 TL'yi aşmayacaktır.

Tablo 4'de görüldüğü üzere AGİ uygulaması, gelir vergisi yükünü azaltma bakımından en fazla evli, eşi çalışmayan 4 çocuklular ile evli, eşi çalışan 6 çocuklu yükümlüler üzerinde etkili olmaktadır. Bunların aylık gelir vergisinden 136,5 TL vergi mahsubu yapılabilmekte iken bekâr yükümlü ile evli ve eşi çalışmayan bir yükümlünün gelir vergisinden 80,33 TL AGİ mahsubu yapılabilmektedir.

3.2.2. Sosyal Güvelik Prim Kesintileri

En genel anlamıyla parafiskal (vergi benzeri) yükümlülükler, kamu kurumları ve genel kamu yararıyla ilgili kuruluşların gördükleri hizmetlerin finansmanını sağlamak amacıyla söz konusu kurumların sunduğu hizmetlerden yararlananlardan yasalar doğrultusunda tahsil edilen ve çoğunlukla devlet bütçesine (merkezi idare bütçesine) dahil edilmeyen ödentilerdir (Nadaroğlu, 1996:201). Bu anlamda sosyal güvenlik kurumlarınca tahsil edilen sosyal güvenlik primleri de parafiskal gelirler kapsamında yer almaktadır.

Türk sosyal güvenlik sisteminde prime esas kazançların hesabında; hak edilen ücretler ile prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaktan, o ay için yapılan ödemelerin brüt toplamı esas alınmaktadır. 5510 sayılı yasa gereğince, primlerin hesabına esas tutulacak günlük kazanç, sigortalının bir ay için prime esas tutulan kazancının otuzda biridir. Prime esas kazançların alt ve üst sınırlarının belirlenmesi ile ilgili esaslar şunlardır: Birincisi, prime esas kazançların alt sınırı İş Kanununa göre belirlenen asgari ücrettir. Asgari ücret değiştiğinde alt ve üst sınırlar da değişecektir. İkinci olarak, prime esas kazançların üst sınırı alt sınırın 6,5 katı olarak belirlenmiştir. Üçüncü olarak, primler işveren tarafından hesaplanarak, ilgili olduğu ayı takip eden ay sonuna kadar Sosyal Güvenlik Kurumuna yatırılır. Sosyal Sigortalar Kurumunun temel gelir kaynağı olan primler, sigortalı ve işveren tarafından sigorta kollarına göre değişen oranlarda ödenmektedir. İşveren üzerindeki prim yükü %33,5 ile %41 arasında değişmektedir (Çalgan, 2007:72-76).Asgari ücretli işçi ve işverene ait 2014 yılı için sosyal güvenlik primi kesinti oran ve tutarları yukarıda Tablo 2'de gösterilmiştir.

3.2.3. İşsizlik Sigortası Fonu Kesintisi

İşsizlik sigortası, günümüzde kamu harcamalarının otomatik istikrar sağlayıcılığını artırmak ve işsizliğin arttığı dönemlerde sosyal riskleri azaltmak amacıyla kullanılan temel politikalarından biri

haline gelmiştir. İşsizlik sigortasının yürürlükte olduğu bir ekonomide, genişleme döneminde istihdam arttığından ve işsizlik sigortası ödemeleri azaldığından buna bağlı olarak kamu harcamaları da azalmaktadır. Kamu harcamalarının bu şekilde azalması genişlemeyi dengeleyerek ekonomide daraltıcı bir etkiye yol açmaktadır. Daralma dönemlerinde ise işsizlik artacağından işsizlik fonundan yapılan ödemeler de artacaktır. Bu da kamu harcamalarının artışını gündeme getirecek ve daralmanın etkisi otomatik olarak genişlemeye doğru olacaktır (Pınar, 2010:61).

Türkiye’de işsizlik sigortası uygulaması, 1990’ların sonlarına doğru uygulamaya alınmış ve 1999 reformuyla kıdem tazminatı uygulamasının yanında işsizliğe karşı yeni bir sosyal ve iktisadi güvence mekanizması olarak başlatılmıştır. Söz konusu düzenlemeye göre, Haziran 2000’den itibaren primler yatırılmaya başlanmış ve ilk işsizlik sigortası maaşı 2002 yılından itibaren ödenmeye başlanmıştır. Sosyal Güvenlik sistemi içinde çalışanlar için katılım zorunlu tutulmuştur (Pınar, 2010:63).

İşsizlik Sigortası Kanunu’na göre; işsizlik sigortası primlerinin toplanmasından Sosyal Güvenlik Kurumu, diğer her türlü hizmet ve işlemlerin yapılmasından İş ve İşçi Bulma Kurumu Genel Müdürlüğü sorumludur. İşsizlik sigortasının gerektirdiği ödemeleri, hizmet ve yönetim giderlerini karşılamak üzere, söz konusu Kanununun 46 ncı maddesi kapsamına giren tüm sigortalılar, işverenler ve devlet, işsizlik sigortası primi öder. İşsizlik sigortası primi, sigortalının 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 80 ve 82 nci maddelerinde belirtilen prime esas aylık brüt kazançlarından % 1 sigortalı, % 2 işveren ve %1 devlet payı olarak alınır (Ek cümle: 13/2/2011-6111/70md.). İsteğe bağlı sigortalılardan işsizlik sigortası primini ödeyenlerden ise % 1 sigortalı ve % 2 işveren payı alınır. Korunmalı işyerlerinde çalışan ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engellilerin işsizlik sigortası işveren payı Hazine tarafından karşılanır.

3.2.4. Damga Vergisi

488 Sayılı Damga Vergisi Kanununun 3. Maddesi kapsamında ücret gelirleri binde 7,59 oranında Damga Vergisi yükümlülüğüne tabi tutulmuştur. 2014 yılının 2. yarısı için asgari ücretlinin brüt asgari ücret üzerinden aylık ödediği Damga Vergisi miktarı 8.61 TL, yıllık ise yaklaşık 103 TL civarındadır.

3.3. Türkiye’de Ücret ve Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Yüklerinin Analizi

Bu bölümde öncelikle kavramsal olarak vergi yükü ve bu yükün Türkiye’deki genel durumu üzerinde durulmakta ve daha sonra da asgari ücret üzerindeki vergi yüklerinin analizi yapılmaktadır.

3.3.1. Kavramsal Olarak Vergi Yükü

Vergileme yoluyla ortaya çıkan etkilerin iktisadi etkinlik ve gelir adaleti açısından yönünü belirleyen temel unsurlar vergi yükünün toplam düzeyi ile bu yükün yükümlü grupları ile mal ve hizmet çeşitleri arasındaki dağılımıdır. Devletlerin uyguladığı vergi politikalarının en önemli amaçlarından olan vergi yükünün, yükümlüler ya da yükümlü grupları arasında ödeme güçlerine göre

ve hakkaniyete uygun bir biçimde dağıtılıp dağıtılmadığı da iyi bir ölçü olarak değerlendirilmektedir (Atrostic ve Nunns, 1991:343).

Günümüzde devletin ekonomik ve sosyal amaçlarını yerine getirmede önemli mali araçlar, vergilerdir. Ancak, ülkelerin vergilemede temel aldıkları ölçütlerin ortak noktaları olsa da vergi sistemlerinin yapısı, bileşimi ve yükü yeknesak değildir. Bu bakımdan, vergi yükleri de gerek bireysel, gerek toplumsal ve gerekse sektörel anlamda ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Bu farklılık, ülkelerin kendilerine özgü iktisadi gelişmişlik düzeyleri, sosyal yapıları ve tarihi faktörlerin farklı olmasından kaynaklanmaktadır.

Verginin kişiler üzerinde öznel (sübjektif) ve nesnel (objektif) etkileri olmak üzere iki önemli etkisi vardır. Öznel etki, verginin birey üzerinde bıraktığı vergi baskısı sonucu ortaya çıkan psikolojik bir etki olup ölçülebilmesi oldukça zordur. Nesnel etki ise, kişinin geliri (matrahı) ile ödediği vergi tutarı arasındaki ilişkiyi ifade ettiği için ekonomik bir değer olarak ölçülebilir niteliktedir (Nadaroğlu, 1996:262; Öztürk ve Ozansoy, 2011:188-189). Her ikisi de ister ölçülebilsin ister ölçülemesin, verginin bireyler üzerindeki tazyikin değişik biçimlerdeki ifadesidir.

Vergi yükü şayet, teknik olarak ya da matematiksel açıdan ele alınmıyorsa, bakış açılarına ve değer yargılarına göre değişik anlamlar yüklenilebilen öznel bir kavramdır. Bu durum, yükümlülerin vergi ödemekle hissettikleri yükün farklı (vergi tazyiki) olmasından ve yükümlülerin kamusal mal ve hizmetlerden yararlanma düzeylerinin parasal olarak hesaplanmasının zorluğundan kaynaklanmaktadır. Bu nedenle de yükümlüler arasında veya uluslararası karşılaştırmalarda matematiksel bir ifadeyle temsil edilebilen ve yükümlünün ödediği vergiyle geliri arasında bağlantı kuran nesnel vergi yükü hesaplamalarının daha yaygın olarak kullanıldığı görülmektedir.

En genel anlamıyla vergi yükü, toplumun ya da çeşitli toplum kesimlerinin sahip buldukları ödeme güçleri karşısında katlandıkları vergi tutarının oransal ilişkisi olarak ifade edilmektedir (Edizdoğan: 2008:185). Kısaca, bir ülkede ödenen toplam vergi miktarının GSYH'ya oranı olan vergi yükü, iktisadi kaynakların ortaklaşa tüketim ve yatırım harcamalarına ayrılan bölümüdür. Vergi yükü, bireylerin veya sosyal kesimlerin katlanmak zorunda oldukları yükün belirlenmesi açısından olduğu kadar ekonomik büyüme, gelir dağılımı ve ekonomik istikrarın gerçekleştirilmesi gibi makro hedeflerin belirlenmesi açısından da önemlidir (Arıkan, 2009:64).

Nesnel vergi yükü çeşitli açılardan ele alınıp incelenebilmektedir. Vergi yükü, ödenen vergi ile gelir arasındaki fonksiyonel bir ilişki olarak tanımlandığında, bir ülkedeki toplam vergi gelirlerinin ulusal gelire oranı toplam (global) vergi yükü, bireyin ödediği verginin gelire oranı ise bireysel vergi yükü olarak ifade edilir (Nadaroğlu, 1996:262,263; Şener, 2010:231). Vergilendirme ister bireylerin sahip oldukları iktisadi kaynakları azaltma biçiminde bir gelir etkisine, isterse de vergisiz duruma kıyasla bireylerin kararlarını değiştirme biçiminde bir ikame etkisine neden olsun, birey psikolojisi açısından olumsuz bir yükü ifade etmektedir (Uluatam, 2011:301).

3.3.2. Türkiye’de Genel (Global) Vergi Yükünün Gelişimi

Asgari ücretli üzerindeki gerçek mali yükün ortaya konulabilmesi açısından bir ülkedeki toplam vergi yükünün düzeyi ve bu yük toplumsal sınıfları arasındaki dağılımı da önemlidir. Türkiye’de gelir çeşitlerine göre 2004-2013 yıllarında hem toplam vergi yükünün hem de toplam mali yüklerin gelişimi (Merkezi İdare Vergi Gelirleri+Mahalli İdare Vergi Gelirleri+Parafiskal Gelirler+Özel Gelirler) Tablo 5’de gösterilmiştir.

Tablo 5. Gelir Çeşitlerine Göre Vergi Yükleri (Net) (1998 Bazlı GSYH’ya Oranı)

Yıllar	2004	2010	2011	2012	2013
Genel Bütçe Vergi Gelirleri / GSYH (%)	18,0	19,2	19,6	19,7	20,8
(Genel Bütçe Vergi Gelirleri + Eğitim Özel Gelirleri) / GSYH (%)	18,0	19,2	19,6	19,7	20,8
(Genel+Eğit.Öz.Gel+Özel Bütçe Bütçe Vergi Gelirleri / GSYH (%)	18,0	19,2	19,6	19,7	20,9
(Genel+Eğit.Öz.Gel+Özel Bütçe Bütçe Vergi Gelirleri + Mah.İd.Kendi Vergi Gelirleri) / GSYH (%)	18,3	19,7	20,1	20,2	21,4
Genel+Eğit.Öz.Gel+Özel Bütçe Bütçe Vergi Gelirleri + Mah.İd.Kendi Vergi Gelirleri + Fonların Vergi Ve Benzeri Kendi Gelirleri / Gsyh (%)	18,3	19,7	20,1	20,2	21,4
Genel+Eğit.Öz.Gel+Özel Bütçe Bütçe Vergi Gelirleri + Mah.İd.Kendi Vergi Gelirleri + Fonların Vergi Ve Benzeri Kendi Gelirleri + Parafiskal Gelirler / GSYH (%)	23,5	26,1	27,3	27,5	29,3

Kaynak:GİB Vergi İstatistikleri

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm (Erişim:08/09/2014)

(*) Genel Bütçe Vergi Gelirleri Net olup, Mahalli İdare ve Fon Payları dahil, red ve iadeler hariç tutarlardır.

(**) Katma Bütçe Vergi Gelirleridir.

(***) Genel Bütçe Vergi Gelirleri, Mahalli İdarelere ve Fonlara ayrılan Payları da içerdiğinden, burada yer alan rakamlar kendi gelirleridir.

(****) Parafiskal Gelirler Sosyal Güvenlik Kurumlarının SGK Prim Gelirleri ile İşsizlik Sigortası Prim Gelirlerinden oluşmaktadır. 2013 yılı İşsizlik Sigortası Prim Gelirleri tahminidir, 2014 Yılı Programından alınmıştır.

Tablo 5’de görüldüğü üzere, genel bütçe vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı 2004 yılındaki %18 düzeyinden 2013 itibarıyla %20,8 düzeyine çıkmıştır. Başka bir anlatımla, son dört yılda toplam vergi yükünde %2,8 puanlık bir artış meydana gelmiştir. Parafiskal gelirler, yerel yönetim gelirleri ve diğer kamusal gelirler de dahil edildiğinde 2004 yılında %23.5 olan toplam mali yükün 2013 yılında %29,3 düzeyine çıktığı görülmektedir. Buna göre, toplam mali yükte son on yılda yaklaşık %5,8 düzeyinde bir artış gerçekleşmiştir. Bu durum Türkiye’de son yıllarda hem toplam vergi yükünün hem de toplam mali yükün artış eğiliminde olduğunu göstermektedir.

Bir vergi sistemi içinde dolaylı vergilerin ağırlığı ve özellikle gelir vergisinin hangi kesim tarafından ödendiğinin bilinmesi asgari ücretli üzerindeki vergi yükü hakkında ipuçları vermesi bakımından önemlidir. Bu nedenle Tablo 6’da Türkiye’de 2012 Yılı Merkezi İdare Gelirlerinin hangi vergi gelirlerinden elde edildiği ve bunların GSYH içindeki payları yüzde olarak gösterilmiştir.

Tablo 6. Merkezi Yönetim Gelirlerinin GSYH İçindeki Payları ve Merkezi Yönetim Gelirleri Tahsilatı İçindeki Yüzde Dağılımı(2012)

Gelirin Çeşidi	GSYH'daki Yüzde Paylar	Merk. Yön. Gel.Tah. Yüzde Dağılımı	Genel Bütçe Gel. Tah. Yüzde Dağılımı	Genel bütçe Vergi Gel. Tah. Yüzde Dağ.	
				2012	2013
Merkezi Yönetim Gelirleri	26,25	100,00	-	-	-
Genel Bütçe Toplamı	25,41	96,79	100,00	-	-
Vergi Gelirleri	22,39	85,30	88,13	100,00	
Gelir Ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	7,18	27,37	28,28	32,09	28,44
- Gelir Vergisi	4,92	18,73	19,36	21,96	19,55
-Beyana Dayanan Gelir Vergisi	0,25	0,95	0,98	1,11	0,95
-Basit Usulde Gelir Vergisi	0,02	0,08	0,08	0,10	0,09
-Gelir Vergisi Tevkifatı	4,55	17,32	17,89	20,30	18,02
-Gelir Geçici Vergisi	0,10	0,39	0,40	0,46	0,49
- Kurumlar Vergisi	2,27	8,63	8,92	10,12	8,89
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	0,50	1,90	1,97	2,23	2,36
Veraset Ve İntikal Vergisi	0,02	0,08	0,09	0,10	0,10
Motorlu Taşıtlar Vergisi	0,48	1,82	1,88	2,14	2,25
Dahilde Alınan Mal Ve Hizmet Vergileri	9,57	36,44	37,65	42,72	41,35
Dahilde Alınan Kdv	3,75	14,29	14,77	16,76	11,65
Özel Tüketim Vergisi	5,07	19,30	19,94	22,63	26,20
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	0,39	1,48	1,53	1,73	1,89
Şans Oyunları Vergisi	0,04	0,17	0,17	0,19	0,21
Özel İletişim Vergisi	0,32	1,20	1,24	1,41	1,39
Uluslararası Tic. Ve Muam. Al. Vergiler	3,91	14,89	15,38	17,45	20,93
İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	3,53	13,45	13,89	15,76	19,23
Diğer Dış Ticaret Gelirleri	0,01	0,03	0,03	0,04	0,04
Damga Vergisi	0,53	2,00	2,07	2,35	2,89
Harçlar	0,70	2,67	2,76	3,13	3,97

Kaynak: GİB Vergi İstatistikleri

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm (Erişim:10/10/2014)

Tablo 6'deki verilere göre 2012 yılı itibarıyla merkezi idare vergi gelirlerinin GSYH'deki payı %22,9 düzeyinde gerçekleşmiştir. Yine GSYH içinde gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin %7,18 düzeyinde bulunduğu, bunun %4,92'sinin gelir vergisinden ve %2,27'sinin ise kurumlar vergisi gelirlerinden oluştuğu görülmektedir. Gelir vergisinin ise GSYH'ya oranla %0,25'inin beyana

dayanan gelir vergisinden, %0,02 basit usulde gelir vergisinden, %4,55'nin gelir vergisi tevkifatından ve %0,10'unun geçici gelir vergisinden elde edildiği anlaşılmaktadır. Tabloda görüldüğü üzere, tahsil edilen gelir vergisinin yaklaşık %90'ı esas itibarıyla tevkifat yoluyla elde edilen gelir vergisinden, gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin ise %68'i gelir vergisi tevkifatından oluşmuştur. Bu durum Türkiye'de gelir vergisinin büyük çoğunlukta tevkifat yoluyla elde edildiği ve beyan sisteminin işlemediği tezini güçlendirmektedir. Burada vurgulanması gereken bir başka konu ise Gelir Vergisi tevkifatından elde edilen gelirlerin Kurumlar Vergisi gelirlerinden yaklaşık iki kat fazla olduğudur.

Tablo 6 incelendiğinde ortaya çıkan diğer önemli bir sonuç ise genel bütçe vergi gelirlerinin % 32,09'nun gelir ve kârlar üzerinden alınan vergilerden, % 2,23'nün mülkiyet üzerinden alınan vergilerden, % 42,72'sinin dahilde alınan mal ve hizmet vergilerinden, %20,93'nün uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerden, % 2,89'u Damga Vergisinden ve %3,13'nün harç gelirlerinden oluştuğu görülmektedir. Bu veriler ışığında, genel bütçe vergi gelirleri tahsilatının yaklaşık %68'inin dolaylı vergiler olarak ifade edilen mal ve hizmet üzerinden alınan vergilerden sağlandığı söylenebilir. Bu durum, asgari ücretlinin gelir vergisinin yanı sıra dolaylı vergiler açısından da önemli derecede vergi yüküne maruz kaldığını göstermesi açısından oldukça önemlidir. Zira, dolaylı vergiler yükümlülerin gelir durumunu ve öznel koşullarını dikkate almadığından, bireylerin tüketim miktarları ve skalaları üzerinde daha fazla yükümlülük meydana getirirler. Bundan dolayı, bir vergi sisteminde dolaylı vergilerin yüksekliği gelir dağılımı ve vergi hakkaniyeti açısından olumsuz sonuçlar doğurur (Mutlu ve Çelen:2012:20). Bu da toplam vergi yükünün büyük bir kısmının ücretli ya da asgari ücretli üzerine binmesine neden olur.

OECD'nin Yıllık Vergi Raporuna göre (2013) Türkiye'nin toplam vergi yükü 2013 yılı itibarıyla % 1,7 puanlık önemli bir artışla % 27.6'dan % 29.3'e çıkmıştır. Aynı yıl OECD ülkelerinin vergi yükü ortalama olarak % 34,1 olarak gerçekleşmiştir. Buna göre, genel vergi yükü açısından OECD ortalamasıyla Türkiye'nin genel vergi yükü arasında % 4,8 puanlık bir fark bulunmaktadır. Ancak Türkiye 2000 yılında % 24,2 olan vergi yükünü 2013 yılında %29.3'e çıkarmayı başarmıştır. Tablo 7'de Türkiye ve OECD ülkelerinin vergi yapıları arasındaki farklar gösterilmiştir.

Tablo 7. Türkiye ve OECD Ülkelerinin Vergi Yapıları

Vergi Türü	Türkiye		OECD (Ağırlıksız Ortalama,%)
	Milyon TL	%	
Gelir, Kar ve Kazançlar Üzerinden Alınan Vergiler	56,494	14	25
Kurumlar Vergisi	29,017	7	9
Sosyal Güvenlik Kesintileri	106,405	27	26
Bordro Vergileri (PayrollTaxes)	-	0	1
Mülkiyet/Servet Vergileri	16,511	4	6
Mal ve Hizmet Üzerinden Alınan Vergiler	176,305	45	33
Diğer	6,840	2	1
Toplam	391,572	100	100

Kaynak: OECD (2014), Revenue Statistics

<http://www.oecd.org/ctp/consumption/revenue-statistics-and-consumption-tax-trends-2014-turkey.pdf> (Erişim: 11/11/2014).

Tablo 7 çerçevesinde Türkiye ile OECD ülkelerinin vergi yapıları karşılaştırıldığında; Türkiye’de mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler (dolaylı vergiler) ile sosyal güvenlik kesintilerinin OECD ülkelerinin ortalamasından yüksek olduğu, kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve servet vergilerinin (dolaysız vergiler) ise OECD ortalamasının Türkiye’den yüksek olduğu görülmektedir.

3.3.3. Türkiye ve OECD Ülkelerinde İstihdam Üzerindeki Vergi Yükleri

Bir ülkede vergi bilincinin ve ahlakının yerleşmesinde en önemli konulardan biri de vergi yükünün yükümlü ya da yükümlü grupları arasında hakkaniyete uygun bir biçimde dağıtılmasıdır. Bu bakımdan Türkiye’de vergi yükünün hakkaniyetli bir biçimde dağıtılamadığı bilinen bir gerçektir. Zira, yukarıda da açıklandığı üzere gelir vergisinin tarife yapısındaki sorunlar, en az geçim indirimi müessesesinin uygulanmaması, toplam vergi gelirlerinin yaklaşık % 68’inin dolaylı vergilerden elde edilmesi ve vergi harcamalarından daha çok varlıklı yükümlülerin yararlanması, vergi yükünün büyük çoğunluğunun az ya da orta gelirli vatandaşların üzerinde kalmasına neden olmaktadır.

Türkiye’de ücretliler üzerindeki vergi yükünün durumunun daha iyi anlaşılabilmesi için Türkiye ve OECD ülkelerinde eşi çalışmayan iki çocuk sahibi ücretliler üzerindeki vergi yükleri Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8. OECD Ülkelerinde Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü (Eşi Çalışmayan İki Çocuk Sahibi-2013)

Sıra	Ülke	Vergi Yüğü	Sıra	Ülke	Vergi Yüğü
1	Yunanistan	44.5	18	Danimarka	27.6
2	Fransa	41.6	19	İngiltere	27.0
3	Belçika	41.0		OECD Ortalaması	26.4
4	Avusturya	38.4	20	Japonya	26.1
5	İtalya	38.2	21	Slovenya	23.1
6	Finlandiya	38.1	22	Çek Cumhuriyeti	20.5
7	İsveç	37.7	23	ABD	20.3
8	Türkiye	37.4	24	Meksika	19.2
9	İspanya	34.8	25	İrlanda	19.1
10	Macaristan	34.1	26	Kore	19.0
11	Almanya	33.8	27	Kanada	18.7
12	Estonya	32.3	28	İsrail	17.4
13	Norveç	31.2	29	Avustralya	16.9
14	Hollanda	30.8	30	Lüksemburg	14.3
15	Polonya	29.8	31	İsviçre	9.5
16	Portekiz	29.8	32	Şili	7.0
17	Slovakya	27.6	33	İrlanda	6.8
			34	Yeni Zelanda	2.4

Kaynak: OECDc, TaxingWages 2014.

<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/taxing-wages-tax-burden-trends-previous-years.htm> (Erişim:09/10/2014).

Tablo 8’e göre evli, eşi çalışmayan ve iki çocuklu ücretli üzerindeki vergi yükünün en fazla olduğu ülkeler sırasıyla Yunanistan (%44,5), Fransa (%41,6) ve Belçika (%41); en düşük olduğu ülkelerin ise sırasıyla Yeni Zelanda(%2,4), İrlanda (%6,8) ve Şili (%7) olduğu anlaşılmaktadır. Türkiye ise evli, eşi çalışmayan ve iki çocuklu ücretlinin vergi yükü yüksekliği açısından 34 ülke içinde 8. sırada yer almıştır. Üstelik vergi sistemlerinin gelişmiş olduğu çoğu OECD ülkesinde vergi

hem daha geniş bir tabana yayılmıştır, hem de toplam vergi yükü daha yüksektir (Işık ve Kılınc, 2009:170). Bunun da ötesinde, Türkiye’de çoğu OECD ülkesine kıyasla ailelere yönelik sosyal harcamaların oldukça yetersiz olduğu dikkate alındığında ücretliler üzerindeki vergi yükünün oldukça yüksek olduğu söylenebilir.

3.3.4. Türkiye’de Diğer Yükümlü Gruplarının Gelir Vergisi Yükünün Asgari Ücretli Karşısındaki Durumu

Anayasa’nın 73. maddesinde anlamını bulan “*mali güce göre vergilendirme*” ve maliye politikasının sosyal amacı olarak “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı*”nın sağlanması ilkeleri, devletin vergi politikalarını belirlemede uymakla zorunlu olduğu temel ilkelerdir. Diğer yükümlü gruplarının vergi yüklerinin asgari ücret üzerindeki vergi yükü ile karşılaştırması ve bunların karşılıklı vergi yüklerinin saptanması Anayasa’da belirlenen vergisel ilkelerin uygulamaya ne ölçüde yansıtıldığına bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.

Hakkaniyetli bir vergileme açısından gelir vergisi yükünün yükümlü grupları itibarıyla ortaya konması ve bunun asgari ücret üzerindeki vergi yüküyle karşılaştırılması hakkaniyetli bir vergileme açısından önemli bir konudur. Bu nedenle, Tablo 9’da 2004-2013 yılları için gelir vergisinin yükümlü grupları itibarıyla vergi yüklerinin dağılımı verilmiştir.

Tablo 9. Gelir Vergisi Yükünün Yükümlü Gruplarına Göre Dağılımı (2004-2013)

Faaliyet Grupları/Yıllar	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Tüm Mükellefler	30,6	29,2	25,1	25,3	25,6	25,7	25,3	26,2	26,2	26,5
Akaryakıt Ticaret	29,8	29,5	26,7	26,9	26,7	25,9	26,5	26,9	25,6	25,7
Altın İmalat Ve Tic.	24,6	25,1	21,2	21,3	21,8	22,2	22,6	23,7	23,5	23,3
Ayakkabı İmalı	24,4	24,9	20,6	20,6	21,8	22,7	23,5	23,6	24,5	24,7
Ayakkabı Toptan, Perakende	23,6	23,5	19,4	19,7	19,7	19,6	20,5	21,0	20,1	21,2
Bakkaliye Ve Süpermarket	22,2	22,4	18,0	18,1	18,4	18,4	18,6	18,5	18,6	18,8
Bina İnşaat	36,9	32,3	27,3	27,4	27,0	27,2	26,7	26,9	28,4	29,2
Oteller-Moteller	26,9	28,2	24,7	24,6	25,2	21,7	22,0	22,1	13,5	22,1
Deterjan Sanayii (İmalat)	42,0	37,3	27,1	29,8	24,4	23,3	20,2	20,9	21,2	21,3
Deterjan Sanayii (Ticaret)	23,7	24,1	18,7	19,4	19,7	19,9	21,5	21,0	21,1	21,6
Demir Çelik (Ticaret)	31,9	28,7	26,3	26,6	26,5	25,8	25,6	24,8	24,7	24,3
Demir Çelik (İmalat)	29,1	27,8	25,4	26,2	26,2	26,3	26,3	26,8	26,6	26,3
Deri İmalı	25,1	24,7	21,2	22,6	23,7	23,1	25,5	25,8	24,1	25,8
Deri Ticareti	26,0	25,6	23,3	23,2	24,4	24,1	25,5	25,3	25,3	25,6
Deriden Mamul Eşya İmalı	23,3	23,8	20,4	22,3	21,1	22,2	22,5	22,9	21,6	23,6
Deriden Mamul Eşya Satışı	25,6	26,2	22,5	22,6	22,0	20,8	21,1	21,4	20,9	21,4
Eczaaneler	30,6	31,7	28,0	27,9	28,0	28,5	27,8	27,2	25,4	25,6
Ecza ve İlaç Depoları	32,1	30,2	23,5	24,9	25,5	25,7	26,2	23,7	23,2	24,5
Fırımlar	23,1	23,5	18,8	19,1	20,6	20,0	19,4	19,5	20,0	19,8
Elektrikli Ev Aletleri (İmalat)	27,8	28,7	20,8	21,0	20,7	20,9	22,2	23,5	23,9	24,6
Elektrikli Ev Aletleri (Toptan-Perakende)	28,7	28,0	23,9	24,1	23,7	23,4	23,8	24,3	24,5	25,0
Avukatlar	31,4	31,0	26,6	27,0	28,2	28,2	28,8	28,7	28,5	28,6
Diş Hekimi	22,8	23,5	19,0	19,6	20,7	20,1	20,4	20,7	21,3	21,6

Dış Protez ve Laboratuvarları	21,2	21,8	17,7	18,5	21,5	22,3	23,6	24,3	24,2	24,3
Doktorlar	28,8	29,4	26,2	26,8	27,8	27,9	28,6	29,2	29,6	29,9
Mimar Mühendis	30,0	29,5	26,4	26,5	26,5	25,4	26,1	26,8	26,3	26,8
Noter	40,6	37,9	33,4	33,3	33,4	33,3	33,1	33,1	33,2	33,2
Seyahat ve Turizm İşletmesi	23,4	23,7	20,1	20,7	20,8	19,1	19,7	20,0	20,3	21,8
Toprak Sanayii	38,1	34,3	29,8	29,8	28,5	27,6	28,6	28,2	29,2	29,4
Un İmali Ve Satışı	25,9	23,4	19,9	20,3	22,1	21,6	20,7	21,0	22,2	21,5
Çırcırlama Sanayii	30,2	27,2	23,9	25,5	24,1	25,7	25,7	29,0	27,5	24,0
Mensucat Sanayii (İplik ve İmalat)	24,2	24,3	22,8	21,8	22,4	23,6	25,3	24,3	25,9	26,6
Mensucat Sanayii (Kumaş)	29,5	27,8	24,5	24,3	25,0	24,5	24,5	25,5	26,0	25,9
Mensucat Sanayii (Kumaştan Yapılan Eşya)	24,8	25,3	20,2	20,9	20,7	22,3	22,9	23,4	22,8	23,3
Mobilya	24,1	23,9	19,5	20,3	20,9	21,4	21,7	22,0	22,2	23,1
Lokantalar	24,6	24,4	19,5	19,6	20,5	20,3	20,1	20,3	20,5	21,8
Kürk İmali Toptan ve Perakende	22,6	23,8	22,1	20,6	21,0	22,6	21,4	24,4	22,4	21,7
İnşaat Malzemeleri Toptan ve Perakende	25,2	25,1	21,1	21,6	21,8	21,3	21,9	22,3	22,1	23,1
İnşaat ve Bayındırlık İşleri	31,9	30,7	27,3	27,4	27,4	27,0	27,0	27,3	26,8	27,1
İhracat ve İthalat	36,6	33,5	30,3	30,4	30,0	29,7	29,8	29,7	30,5	30,4
Et ve Etten Mamul Maddeler (İmalat - Ticaret)	23,5	23,5	19,0	19,2	18,6	18,7	19,6	20,1	19,8	20,3
Konfeksiyon (İmalat)	26,6	25,8	22,1	21,8	21,8	22,0	23,3	23,9	24,6	24,6
Konfeksiyon (Perakende)	25,2	24,9	20,5	20,5	20,5	20,2	21,2	20,9	20,9	21,8
Konfeksiyon (Toptan)	27,7	27,1	23,3	23,6	23,9	23,7	23,9	23,6	23,8	24,4
Yeminli Mali Müşavirler ve Muhasebeciler	29,3	29,2	25,1	25,4	25,6	25,1	25,2	25,4	25,4	25,6
Sanatçılar	38,6	36,7	32,3	32,0	32,5	31,5	31,8	32,0	32,1	31,6
Diğer Faaliyet Grupları	31,7	29,3	25,3	25,3	25,6	25,9	25,0	26,8	26,9	27,2

Kaynak: GİBb (2014) Vergi İstatistikleri verilerinden yararlanılarak tarafımızdan hesaplanmıştır.
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/FGGOVB79.htm (Erişim: 10/10/2014).

Tablo 9 incelendiğinde; tüm gelir vergisi yükümlüleri bazında beyana dayalı olarak elde edilen gelir vergisi yükünün 2004 yılında %30,6 iken 2013 yılında %4,1 puanlık bir düşüşle %26,5'e gerilediği görülmektedir. 2004 yılında sektör bazında en fazla vergi yükü deterjan imalat sanayi (%42), noterler (%40,6) ve sanatçılar (%38,6) iken, 2013 yılında en yüksek vergi yükünün noterler (%33,2), sanatçılar (%31,6), ithalat-ihracat (%30,4), doktorlar (%29,9) ve toprak sanayi (%29,4) üzerinde olduğu anlaşılmaktadır. Aynı şekilde, 2004 yılında en düşük vergi yükünün ise dış protez ve laboratuvarları (% 21,2), bakkaliye ve süpermarket (%22,2) ve kürk imali toptan ve perakende üzerinde iken, 2013 yılında en düşük vergi yükünün bakkaliye ve süpermarketler (%18,8), fırınlar (%19,8), et ticareti yapanlar ve et imalatçıları ((%20,3), ayakkabı toptan ve perakende (%21,2) ve deterjan imalat sanayi (%21,3) olduğu görülmektedir.

Mükellef grupları itibarıyla ortalama vergi yükleriyle ortalama vergi miktarlarının kıyaslanabilmesi açısından 2013 yılına ilişkin veriler Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10. 2013 Yılında Gelir Vergisinin Seçilmiş Faaliyet Gruplarına Göre Dağılımı

Faaliyet Grupları	Matrah	Hesaplanan Vergi			Vergi Yüğü (Vergi/Matrah)
		Tutarı	Yüzdesi	Hes. Ort. Vergi	
Tüm Mükellefler	31.614.819.117,80	8.389.820.477,70	100,00	4.508,36	26,54
Akaryakıt Ticaret	254.760.251,65	65.490.840,41	0,78	6.147,07	25,71
Altın İmalat ve Tic.	289.370.566,25	67.288.238,58	0,80	3.434,48	23,25
Ayakkabı İmalı	44.438.516,15	10.994.904,93	0,13	3.616,75	24,74
Ayakkabı Toptan, Perakende	153.997.317,37	32.602.891,38	0,39	1.950,52	21,17
Bakkaliye ve Süpermarket	722.741.615,24	135.622.593,72	1,62	1.425,99	18,77
Bina İnşaat	109.785.953,28	32.055.544,84	0,38	11.023,23	29,20
Oteller-Moteller	46.608.952,26	10.293.221,39	0,12	2.667,33	22,08
Deterjan Sanayii (İmalat)	2.381.298,32	506.130,04	0,01	2.229,65	21,25
Deterjan Sanayii (Ticaret)	47.911.035,23	10.334.677,86	0,12	1.749,86	21,57
Demir Çelik (Ticaret)	31.246.649,93	7.583.169,96	0,09	4.917,75	24,27
Demir Çelik (İmalat)	41.402.892,53	10.872.025,11	0,13	6.187,83	26,26
Deri İmalı	11.217.914,12	2.889.952,88	0,03	5.897,86	25,76
Deri Ticareti	18.178.288,21	4.655.782,37	0,06	4.577,96	25,61
Deriden Mamul Eşya İmalı	27.645.134,40	6.524.988,26	0,08	1.911,80	23,60
Deriden Mamul Eşya Satışı	41.703.082,62	8.927.831,57	0,11	1.585,48	21,41
Eczaneler	1.212.705.015,57	310.023.194,68	3,70	13.102,16	25,56
Ecza ve İlaç Depoları	105.674.609,63	25.923.335,99	0,31	5.400,69	24,53
Fırınlr	216.347.726,78	42.743.076,11	0,51	1.584,25	19,76
Elektrikli Ev Aletleri (İmalat)	33.175.511,40	8.154.268,02	0,10	3.057,47	24,58
Elektrikli Ev Aletleri (Toptan-Perakende)	238.147.891,51	59.423.651,33	0,71	4.417,46	24,95
Avukatlar	1.908.375.408,85	545.636.120,42	6,50	11.981,73	28,59
Diş Hekimi	158.136.445,64	34.141.459,71	0,41	3.319,54	21,59
Diş Protez ve Laboratuvarları	21.514.255,85	5.235.227,06	0,06	2.721,01	24,33
Doktorlar	718.065.094,11	214.443.718,57	2,56	27.705,91	29,86
Mimar Mühendis	453.718.838,45	121.466.141,13	1,45	7.401,51	26,77
Noter	637.621.800,04	211.965.007,00	2,53	92.399,74	33,24
Seyahat ve Turizm İşletmesi	85.880.063,14	18.744.787,41	0,22	1.817,94	21,83
Toprak Sanayii	24.538.370,01	7.219.542,23	0,09	5.907,97	29,42
Un İmalı ve Satışı	17.966.244,43	3.871.684,31	0,05	2.106,47	21,55
Çırcırlama Sanayii	1.746.883,79	419.381,84	0,00	4.933,90	24,01
Mensucat Sanayii (İplik ve İmalat)	23.583.852,88	6.275.385,32	0,07	6.069,04	26,61
Mensucat Sanayii (Kumaş)	168.783.939,50	43.727.839,13	0,52	4.958,93	25,91
Mensucat Sanayii (Kumaştan Yapılan Eşya)	209.289.177,33	48.760.483,56	0,58	2.385,43	23,30
Mobilya	396.553.789,54	91.785.137,13	1,09	2.210,57	23,15

Lokantalar	789.196.449,66	172.380.840,66	2,05	1.326,74	21,84
Kürk İmalî Toptan ve Perakende	1.411.895,20	305.699,36	0,00	1.247,75	21,65
İnşaat Malzemeleri Toptan ve Perakende	729.764.346,75	168.485.382,05	2,01	2.527,53	23,09
İnşaat ve Bayındırlık İşleri	1.893.945.981,31	513.592.693,14	6,12	6.666,40	27,12
İhracat Ve İthalat	98.184.185,38	29.887.590,40	0,36	13.201,23	30,44
Et ve Etten Mamul Maddeler (İmalat - Ticaret)	159.016.097,59	32.290.031,79	0,38	1.929,38	20,31
Konfeksiyon (İmalat)	297.381.872,75	73.176.368,33	0,87	2.725,17	24,61
Konfeksiyon (Perakende)	347.203.006,28	75.609.395,25	0,90	1.817,40	21,78
Konfeksiyon (Toptan)	159.734.422,03	39.010.353,61	0,46	3.166,42	24,42
Yeminli Mali Müşavirler ve Muhasebeciler	1.796.292.702,72	459.999.667,97	5,48	10.869,81	25,61
Sanatçılar	155.022.727,09	48.991.498,60	0,58	16.265,44	31,60
Diğer Faaliyet Grupları	18.663.766.475	5.078.479.889	60,53	4.726,75	27,21

Kaynak:GİBb Vergi İstatistikleri, Mükellef Gruplarına Göre Ortalama Vergi Beyanları.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/FGGOVB79.htm (Erişim: 15.09.2014).

Tablo 10'a göre 2013 verileri dikkate alındığında, faaliyet grupları itibarıyla en yüksek ortalama vergiyi (yükümlü başına düşen ortalama vergi) sırasıyla noterler (92.399,74 TL), doktorlar (27.705,91TL) ve sanatçılar (16.265,44 TL) ödemişlerdir. Öte yandan, en düşük ortalama vergi ise sırasıyla toptan ve perakende kürk imalatçıları (1.247,75 TL), lokantalar (1.326,74 TL), bakkaliye ve süper marketler (1.425,99 TL) ve fırıncılar (1.584,25 TL) ortalama vergi ödemiştir. Aynı yıl bekâr bir asgari ücretlinin AGİ uygulanmadığında ödeyeceği gelir vergisi tutarı, ortalama 1.530 TL iken, AGİ uygulandığında yaklaşık 650 TL'ye kadar düşmektedir.

Öte yandan, kurumlar vergisi yükümlülerinin toplam vergi yükü %20'dir. Kurumlar vergisi yükümlülerinden en düşük ortalama vergi sırasıyla diş klinikleri (5.330 TL), sanatsal faaliyetler (6.671 TL) ve altın imalat ve ticareti yapanlar (7.047 TL) ortalama vergi ödemektedirler. En yüksek kurumlar vergisi ödeyenler ise sırasıyla bankalar (28.513.782,5 TL), perakende konfeksiyoncular (798.980 TL) ve demir çelik imalatçıları (184.480 TL) ortalama vergi ödemektedirler (GİB, 2014).

AGİ uygulamasının asgari ücretlinin mali yükü üzerindeki etkilerinin daha net olarak anlaşılabilmesi için öncelikle 1984 yılından AGİ sistemine geçildiği tarihe kadar uygulanan “*vergi iade*” ve “*vergi indirimi*” sisteminden kısaca bahsetmek yerinde olacaktır. Ücretliler ilk olarak 1984 tarihli ve 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun ile vergi iadesi uygulamasından yararlanmaya başlamıştır. Diğer yandan 01/01/1994 tarihinden geçerli olmak üzere 193 sayılı GVK'nun 63. maddesine eklenen (5) numaralı bent hükmü ile ücretlilerde Özel Gider İndirimi uygulamasına geçilmiştir. Bu düzenleme ile çalışanların vergi iadesi almasına ilişkin yasal düzenleme bir şekilde 2978 sayılı yasa kapsamından çıkarılarak GVK kapsamına alınmıştır. Daha sonra da 09/04/2003 yılında 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 01/01/2004 tarihinden geçerli olmak üzere özel gider indirimi uygulaması kaldırılarak “Ücretlilerde Vergi İndirimi” uygulamasına geçilmiştir

(Türkay,2008:2-8). Ücretlilerde vergi indirimi en son 2006 yılına ilişkin ücret geliri elde edenlere 2007 yılında uygulanmış, 2008 yılında ise AGİ uygulamasına geçilmiştir.

AGİ uygulamasının asgari ücretli üzerinde sağladığı vergisel avantajların gerçekçi bir biçimde değerlendirilebilmesi için vergi indirimi tutarlarının asgari ücretli üzerindeki etkilerinin bilinmesi gerekir. Tablo 11’de 2006 yılına ait bazı vergi matrahlarına sahip ücretlilerin 2007 yılında almış oldukları vergi indirim tutarları gösterilmiştir.

Tablo 11. Bazı Ücret Gelirleri İçin Vergi İndirim Tutarları (2006 ücret gelirlerine 2007 yılında uygulanan indirim tutarları)

Vergi İndirimine Esas Yıllık Vergi Matrahı Toplamı (TL)	Harcama Belgelerinin Toplam Tutarı (2006 Yılı) (TL)	İade Edilecek Vergi İndirimi Tutarı (2007 Yılında) (TL)	Vergi İadesi Oranı (İade Tutarı/Vergi Matrahı) (%)
5.415,2(Asgari Ücret)	5.415,2	396,97	7,3
6000	6000	432	7
10.000	10.000	616	%6,1
20.000	20.000	1.016	%5
40.000	40.000	1.816	4,5
75.000	75.000	3.216	4,2
100.000	100.000	4.216	4,2

Kaynak: Türkay, İrfan. (2008) “Asgari Geçim İndirimi Uygulaması” Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, s.9.

Tablo 11’e göre 2006 yılında asgari ücret elde eden bir yükümlünün vergi indirimi tutarı 396,97 TL, vergi iadesi oranı ise %7,3 düzeyindedir. Aynı şekilde 100.000 TL ücret geliri elde eden yükümlünün vergi indirimi tutarı 4.216 TL ve vergi indirim oranı %4,2 olmaktadır.

Tablo 12’de ise asgari ücretlinin vergi indirim tutarının hesaplanış şekli gösterilmiştir.

Tablo 12. Asgari Ücretlinin Vergi Matrahı Kadar Harcama Belgesi İbraz Etmesi Durumunda Alacağı Vergi İndirimi Tutarı (01.01.2006-31.12.2006 Dönemi için)

Brüt Asgari Ücret (Ocak-Aralık Dönemi 531 TLX12)	6.372 TL
Asgari ücretin yıllık vergi matrahı toplamı (Ocak-Aralık dönemi 451,35X12)	5.416,2 TL
Vergi indirimine yönelik harcamaların toplam tutarı	5.416,2 TL
Harcamalara ilişkin vergi indirimi tutarı $3600 \times 8 = 288$ ($5.416,2 - 3600 =$) $1.816,2 \times 6 = 108,97$	396,97 TL
Mahsuben veya nakden iade edilecek tutar	396,97 TL
İade edilecek vergi indirimi tutarının vergi matrahına oranı (396,97/5416,2)	%7,3 TL
İade edilecek vergi indirimi tutarının brüt asgari ücrete oranı (396,97/6.372)	%6,2

Kaynak: Türkay, İrfan. (2008) “Asgari Geçim İndirimi Uygulaması” Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, s.10.

Tablo 12’de görüldüğü üzere 2006 yılı için 5416,2 TL asgari ücret alan bir yükümlü vergi indirimine yönelik harcamalarının tamamını belgeyle ibraz ettiği takdirde 396, 97 TL vergi indirimine hak kazanmaktadır. Bu durumda iade edilen verginin vergi matrahına oranı %7,3 ve brüt asgari ücrete oranı ise %6,2 olmaktadır.

AGİ uygulamasının, asgari ücretlinin vergisel yükleri üzerindeki etkilerinin irdelenebilmesi bakımından, AGİ öncesi ve sonrası oluşan mali yüklerin durumu bekar ve çocuksuz asgari ücretli için hesaplanarak Tablo 13’de gösterilmiştir.

Tablo13. Asgari Ücret Üzerindeki Mali Yükler (2005-2013 TL)

Yıllar	Brüt Asgari Ücret	Gelir Vergisi Matrahı	AGİ Sonrası Öd. Gelir Vergisi (*)	Vergi Yükü(*) %	Yıllık Ort. Vergi (*)	Yıllık Ort. Top. Mali Yük (%)	Net Ort. Asgari Ücret (AGİ Öncesi)	AGİ Sonrası Net Asgari Ücret
2005	488,7	415,39	62,31	15,00	747,72	28	380,46	-
2006	531	451,35	67,7	15,00	812,4	28	403,02	-
2007/1	562,5	478,12	71,72	15,00	877,86	28	419,15	-
2007/2	585	497,25	74,59	15,00	-	28	435,92	-
2008/1	608,4	517,14	31,94	6,18	406,44	20,85	457,63	481,55
2008/2	638,7	542,89	35,8	6,59		21,21	477,18	503,26
2009/1	666	566,1	34,97	6,18	440,28	20,85	496,53	527,13
2009/2	693	589,05	38,41	6,52		21,14	521,89	546,48
2010/1	729	619,65	38,27	6,18	483,3	20,91	544,44	576,57
2010/2	760,5	646,42	42,28	6,54		21,22	544,44	599,12
2011/1	796,5	677,02	41,81	6,18	532,74	20,91	599,21	629,96
2011/2	837	711,45	46,98	6,60		21,27	634,64	658,95
2012/1	886,5	753,52	46,54	6,18	599,76	20,91	673,3	701,13
2012/2	940,5	799,42	53,42	6,68		21,34	700,73	739,79
2013/1	978,6	831,81	51,37	6,18	649,26	21	699,61	773,01
2013/2	1021,5	868,27	56,84	6,55		21,32	730,46	803,68

Kaynak: ÇSGB (2014) ve Deloitte/Verginet.net (2014) asgari ücret verilerinden yararlanılarak düzenlenmiştir. <http://www.cs.gb.gov.tr/cs.gbPortal/cgm.portal?page=asgari> (Erişim:10/10/2014).

(Erişim: 22/10/2014); <http://www.verginet.net/dtt/1/asgari-ucet.aspx> (Erişim: 22/10/2014)

(*)Gelir Vergisi Hesaplamasında; 193 Sayılı G. V. Kanununun 32 maddesi uyarınca işçinin, bekar ve çocuksuz olduğu ve sadece kendisi dikkate alınarak, AGİ uygulanmıştır. Net ele geçen asgari ücrete 80,33 TL asgari geçim indirimini ilave edilmiştir. 2005 ve 2006 yıllarına yıllık ortalama maliyet hesaplanırken vergi indirimi tutarları dahil edilmemiştir. Örneğin 2006 yılına vergi indirim tutarları da dahil edildiğinde net vergi yükü (28-7,3) 20,7 olmaktadır. Bu durum asgari ücretli bekar bir vergi yükümlüsü için AGİ uygulaması ile vergi indirimi uygulaması arasında vergi avantajı açısından anlamlı bir fark olmadığını göstermektedir.

Tablo 13’de bekâr bir asgari ücretli üzerindeki gelir vergisi yükü ve toplam mali yükler gösterilmiştir. Asgari ücretlinin gelir vergisine herhangi bir vergi indirimi, iadesi ya da mahsubu yapılmadığında asgari ücretli halen geçerli olan Gelir Vergi Tarifesinin ilk dilimine göre %15 oranında vergiye tabi tutulmaktadır. Bu durumda asgari ücretlinin gelir vergisi yükü %15, toplam mali yükü ise %28 olmaktadır. Asgari ücretliye vergi indirimi uygulaması yapıldığında, brüt asgari ücret tutarının %7,3’ünü (iade edilen vergi/vergi matrahı) vergi iadesi olarak alabilmektedir. Bu durumda gelir vergisi yükü %15 düzeyinden %7,7 düzeyine, toplam mali yükü ise iade edilen verginin vergi matrahına oranı dikkate alındığında %20,7’ye, brüt asgari ücrete oranı dikkate alındığında ise %21,8’e düşmektedir.

Öte yandan bekâr bir yükümlünün asgari ücret gelirine AGİ uygulandığında, gelir vergisi yükü %15'den yaklaşık %6-6,5 düzeyine, toplam mali yükü ise %28 düzeyinden yaklaşık % 21 düzeyine düşmektedir. Başka bir anlatımla, AGİ uygulaması bekâr ve çocuksuz asgari ücretlinin mali yükünü yaklaşık %43,3 oranında azaltmaktadır. Bu durum AGİ'nin asgari ücretlinin vergi yükünü azaltmada önemli bir uygulama olduğunu göstermektedir. Ancak, AGİ uygulaması sonucunda dahi asgari ücretlinin mali yükü %21 düzeyinin altına inmemektedir. Buradan çıkan diğer önemli bir sonuç ise özellikle bekâr ve çocuksuz asgari ücretlinin vergi yükünü azaltma bakımından AGİ uygulaması ile öncesinde kullanılan "vergi indirimi" yöntemleri arasında anlamlı bir farkın bulunmadığıdır. AGİ uygulamasını "vergi indirimi" uygulamasından ayıran en önemli özellik ise, AGİ tutarlarının ücretlinin medeni durumu ve aile yapısına göre farklılık göstermesidir.

AGİ uygulamasının asgari ücretlinin aile yapısına göre vergi yükü ve toplam mali yükü üzerindeki etkileri Tablo 14'de gösterilmektedir.

Tablo 14. 2013/1 AGİ ve Asgari Ücretlilerin Aile Yapısına Göre Net Gelir Vergisi Yükü

Medeni Durum	Brüt Asgari Ücret	Aylık Kesilmesi Gereken Gelir Vergisi	Aylık Asgari Geçim İndirimi(*)	Aylık Kesilen Gelir Vergisi	Gelir Vergisi Yükü (Brüt Asgari Ücret/Ödenen Vergi)	Toplam Mali Yük (Vergi Matrahı/Ödenen Vergi)	Toplam Mali Yük (Toplam Kesintiler/Brüt Asgari Ücret)
Bekar	978,60	124,77	73,40	51,37	5,25	6,18	21,01
Evli eşi çalışmayan çocuksuz	978,60	124,77	88,7 TL	36,07	3,69	4,34	19,45
Evli eşi çalışmayan 1 çocuklu	978,60	124,77	99,08 TL	25,69	2,63	3,09	18,38
Evli eşi çalışmayan 2 çocuklu	978,60	124,77	110,09 TL	14,68	1,50	1,76	17,26
Evli eşi çalışmayan 3 çocuklu	978,60	124,77	117,43 TL	7,34	0,75	0,88	16,51
Evli eşi çalışmayan 4 çocuklu	978,60	124,77	124,77 TL	0,00	0,00	0,00	15,76
Evli eşi çalışmayan 5 çocuklu	978,60	124,77	124,77 TL	0,00	0,00	0,00	15,76
Evli eşi çalışan çocuksuz	978,60	124,77	73,4 TL	51,37	5,25	6,18	21,01
Evli eşi çalışan 1 çocuklu	978,60	124,77	84,4 TL	40,37	4,13	4,85	19,88
Evli eşi çalışan 2 çocuklu	978,60	124,77	95,41 TL	29,36	3,00	3,53	18,76
Evli eşi çalışan 3 çocuklu	978,60	124,77	102,75 TL	22,02	2,25	2,65	18,01
Evli eşi çalışan 4 çocuklu	978,60	124,77	110,09 TL	14,68	1,50	1,76	17,26

Evli eşi çalışan 5 çocuklu	978,60	124,77	117,43 TL	7,34	0,75	0,88	16,51
Evli eşi çalışan 6 çocuklu	978,60	124,77	124,77 TL	0,00	0,00	0,00	15,76

Kaynak: GİB, (2014) , ÇSGB 2013/1 AGİ ve Asgari Ücret verileri dikkate alınarak düzenlenmiştir.

(*)AGİ'nin yıllık tutarı, her ücretli için asgari ücret üzerinden hesaplanan yıllık vergi tutarını aşamaz ve yıl içerisinde asgari ücret tutarında meydana gelen değişiklikler, asgari geçim indirimi uygulamasında dikkate alınmaz.

Tablo 14'e göre en yüksek gelir vergisi yükü ve toplam mali yük sırasıyla % 6,18 ve % 21,01 oranıyla bekar yükümlüler ve evli olup eşi çalışan çocuksuz aileler üzerindedir. Diğer taraftan, AGİ uygulaması sonucunda evli ve eşi çalışmayan 4 çocuklu yükümlüler ile evli ve eşi çalışan 6 çocuklu yükümlülerin gelir vergisi ödemediği, dolayısıyla da en az mali yüke sahip oldukları (%15,76) anlaşılmaktadır. Bütün bu analizlerden ortaya çıkan temel sonuç; AGİ uygulaması her ne kadar mali doktrinindeki anlamıyla uygulanmasa da asgari ücretlinin gelir vergisi yükünü önemli derecede azaltmaktadır. Özellikle AGİ uygulaması sonucunda evli ve eşi çalışmayan 4 çocuklu yükümlüler ile evli ve eşi çalışan 6 çocuklu yükümlülerin gelir vergisi ödemediği anlaşılmaktadır. Buna göre anlaşılacağı üzere, "vergi indirimi" yönteminden AGİ' ye geçilmesinin özellikle çok çocuklu ve eşi çalışmayan asgari ücretliler üzerinde önemli derecede vergi avantajı sağladığı görülmektedir.

AGİ ile ücretlilerde vergi indirimi uygulamasının çeşitli ücret geliri miktarlarına göre kayıp ve kazanç durumları Tablo 15'de verilmiştir.

Tablo 15. AGİ ile Ücretlilerde Vergi İndirimi Uygulamasının Bazı Ücret Gelirleri Bakımından Karşılaştırılması (2007 Yılı)

Aylık Brüt Ücret	Aylık Net Ücret	Yıllık Vergi İadesi Tutarı	Yıllık AGİ (Bekar)	Kayıp/Kazanç (yıllık/bekar)	Yıllık AGİ (Evli)	Kayıp/Kazanç (Evli/Yıllık)	Yıllık AGİ (Evli ve iki Çocuklu)	Kayıp/Kazanç (Yıllık-Evli ve iki çocuklu)
563	403	420	507	87	608	188	760	340
750	537	535	507	-28	608	73	760	225
1000	705	638	507	-131	608	-30	760	122
1250	874	740	507	-233	608	-132	760	20
1250	874	740	507	-233	608	-132	760	20
1500	1042	842	507	-335	608	-234	760	-82
2000	1371	1046	507	-539	608	-438	760	-490
2500	1678	1250	507	-743	608	-642	760	-490

Kaynak: Türkay, İrfan. (2008) "Asgari Geçim İndirimi Uygulaması" Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Tablo 15'de AGİ tutarları ve ücretlilerde vergi indirimi uygulaması farklı ücret düzeyleri ve ücretlinin kişisel/ailevi durumuna göre karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir. Burada görüldüğü üzere, AGİ uygulaması asgari ücretli açısından (özellikle de evli ve eşi çalışmayan çocuklu) daha avantajlıdır. Öte yandan, 2.500 TL ücret alan bir yükümlüye vergi indirimi (vergi iadesi) uygulandığında yılda 1.250 TL vergi iadesi yapılırken, AGİ uygulaması sonucunda 507 TL vergi avantajı sağlanmaktadır.

Her ne kadar AGİ uygulaması asgari ücretlinin gelir vergisi yükü üzerinde belirgin bir indirim sağlasa da asgari ücretli üzerindeki toplam mali yükün durumunun da ayrıca sorgulanması gerekir. Bu nedenle aşağıda, Tablo 16’da asgari ücret üzerindeki toplam mali yükler gösterilmiştir.

Tablo 16. Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Mali Yükler

Mali Yükümlülük Türü	Vergi Yükü %
Gelir Vergisi(*)	6,6
Damga Vergisi	0,0759
Sosyal Güvenlik Kesintisi	14
İşsizlik Sigortası	1
Dolaysız Mali Yükler Toplamı	21,6
Dolaylı Vergi Yükü(**)	10
Asgari Ücretli Üzerindeki Toplam Mali Yük	31,6

Kaynak: Tablo 2, Tablo 3 ve Tablo 13’teki verilerden yararlanılarak düzenlenmiştir.

(*)2014 Yılı 2. Altı Ay Asgari Ücret üzerinden işçinin, bekar ve çocuksuz olduğu ve sadece kendisi dikkate alınarak hesaplanmıştır.

(**)2014 2. altı ay net asgari ücret 891 TL’dir. Asgari ücretlinin gelirinin tamamını harcaması durumunda toplam KDV ve ÖTV oranı ortalama %10 alındığında asgari ücretlinin ödeyeceği aylı dolaylı vergi miktarı 89 TL olacaktır.

Tablo 16 ve 2014 yılı asgari ücrete ilişkin resmi veriler dikkate alındığında asgari ücretlinin gerçek vergi yükü brüt ücret üzerinden %21,6, net ücret üzerinden ise %27,2 olarak hesaplanmaktadır. Bahse konu vergi yüklerine asgari ücretlinin tüm gelirini tükettiği ve toplam %10 dolaylı vergi ödediği (KDV, ÖTV vb.) varsayımı altında; brüt ücret üzerindeki gerçek vergi yükünün % 31,6’ya net ücreti üzerinden gerçek vergi yükünün ise % 37,2’ye çıktığı görülmektedir. Açlık ve yoksulluk sınırı araştırmalarına göre 2014 yılı için dört kişilik bir ailenin açlık sınırı 1.225 TL, yoksulluk sınırı 3.990 TL ve bir kişinin yaşam maliyeti 1.448 TL düzeyindedir (TÜRK-İŞ, 2014). Asgari ücretin 2014 yılı ikinci yarısına ilişkin saptanan net asgari ücret miktarı 891 TL’dir. Ayrıca asgari ücretli bu gelirinden harcarken de belirli bir miktarı dolaylı vergiler kapsamında Devlete ödeyeceğinden, geriye kalan geliriyle kendisinin ve ailesinin yaşamını sürdürmesi gerekmektedir.

4. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Ünlü iktisatçı J. M. Keynes’in (1980) de önemle belirttiği gibi “...içerisinde yaşadığımız iktisat dünyasının göze çarpan iki kusurundan birincisi, tam istihdamın sağlanamamış olması, ikincisi de varlık (servet) ve gelir dağılımının keyfe bağlı ve adaletten yoksun bulunmasıdır.” Keynes’in, 1929 Büyük Buhran döneminin hemen sonrasında gündeme taşıdığı bu sorunların henüz çözümlenememiş olduğu 2008 yılında yaşanan ikinci büyük ekonomik krizle yeniden gün ışığına çıkmıştır. Krizden etkilenen çoğu ülke de krizden çıkış yolu olarak istihdam ve vergi önlemlerinin ağırlıkta olduğu mali politikalara öncelik vermek zorunda kalmıştır. Bu bakımdan, asgari ücret politikaları; içinde bulunduğumuz yüzyılda, hem gelir eşitsizliklerinin azaltılmasında hem de istihdamın sağlanmasında en temel politika araçlarından olmuştur.

Günümüzün gelişmiş ekonomilerinde, asgari ücret ve vergi politikalarının yanı sıra negatif gelir vergisi gibi kamu transfer politikaları; yoksul ailelere asgari yaşam koşullarının sağlanmasında, iş

gücü piyasalarının düzenlenmesinde ve gelir eşitsizliğinin azaltılmasında yaygın olarak kullanılan önemli mali ve iktisadi araçlardır. Devletlerin çoğu her bireyin yaşamını asgari de olsa sürdürebileceği bir geliri elde edebilmesini sağlayacak mekanizmaları anayasal ve yasal olarak oluşturmuşlardır. Ancak, asgari ücretin belirlenme biçimi ve düzeyi ile vergilendirme ve sosyal teşvikleri de kapsayan mali yönü ülkeden ülkeye oldukça farklı yapıları içinde barındırmaktadır.

Türkiye’de de devlet erkinin vergileme yetkisiyle, uygulanması istenen asgari ücret politikalarının genel ilkeleri, Anayasa’da çerçevelenmiştir. Anayasa’da vergi yükünün hakkaniyetli dağıtımına ilişkin iki temel ilke benimsenmiştir. Bunlardan birincisi, vergilemede bireyin mali gücünün esas alınması, ikincisi ise, devletin maliye politikası aracılığı ile vergi yükünü yükümlüler arasında hakkaniyetli bir biçimde dağıtmasıdır. Ancak, Anayasa asgari ücret üzerinden vergi alınıp alınmayacağı, alınacaksa ne kadar alınacağı ve vergi yükünün yükümlüler arasında hangi nesnel ölçütlere göre dağıtılacağı konusunda yeterli ipuçlarını vermekle birlikte, bu ölçütlerin uygulamaya yansıtılabilme düzeyi siyasi erkin keyfiyetinde kalmaktadır.

Anayasa, çalışma yaşamı ve çalışanların ücretlerinin belirlenmesi konusunda da devlete önemli görevler yüklemiştir. Bu kapsamda Anayasa devleti çalışanların yaşam koşullarını yükseltmek, yaptıkları işe uygun hakkaniyetli bir ücret elde etmelerini ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmalarını sağlamak için gerekli önlemleri almakla yükümlü tutmuştur. Bütün bu ilke ve Anayasa’daki çerçeve kurallar birlikte değerlendirildiğinde; asgari ücretin miktarının, devletin sosyal olma işlevini destekleyecek ve toplumca hakkaniyetli olduğuna kanaat getirilebilecek nitelikte saptanmasının gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışma kapsamında Türkiye’de asgari ücretli üzerindeki vergi yükü, hakkaniyetli vergileme ilke ve teknikleri, diğer gelir grupları karşısındaki durumu ve belirlenen asgari ücret miktarının ücretlinin temel yaşam koşullarını iyileştirici düzeyde olup olmadığı yönünden analiz edilmiştir. Çalışma kapsamında elde edilen bulgulara göre; Türk Vergi Sisteminde öteden beri var olan iki temel yapısal sorun varlığını sürdürmektedir. Bunlardan birincisi, vergi sisteminin dolaylı vergi ağırlıklı eğiliminin devam ediyor olması ve bu vergi yapısına dayalı toplam vergi yükünün büyük bir kısmının, çoğunluğunu ücretli çalışanların oluşturduğu alt ve orta gelirli sınıfların üzerinde kalmasıdır. İkincisi ise, çoğu OECD ve AB ülkesinde vergi ve gelir adaletini sağlamaya yönelik olarak belli bir geliri tüm bireyler bakımından vergi dışı tutan ve çağdaş vergi sistemlerinin önemli bileşenlerinden olan en az geçim indirimi gibi bir müessesenin eksikliğinin devam etmesidir. Zira, en az geçim düzeyi olarak belirlenen miktarın bireyin kullanılabilir gelir anlamında mali gücünden çok onun güçsüzlüğüne vurgu yaptığı ortadadır.

Vergileme yoluyla ortaya çıkan etkilerin iktisadi etkinlik ve gelir adaleti açısından yönünü belirleyen temel unsurlardan en önemlisi, birey ya da toplum üzerindeki vergi yükünün düzeyi ile yükümlü grupları ve mal ve hizmet çeşitleri arasındaki dağılımıdır. Vergi yükünün yükümlüler ya da

yükümlü grupları arasında ödeme güçlerine göre ve hakkaniyete uygun bir biçimde dağıtılıp dağıtılmadığı, devletlerin uyguladığı vergi politikalarının etkinliği açısından iyi bir ölçü olarak değerlendirilmektedir.

Türkiye’de; asgari ücretlinin ödemesi gereken kişisel gelir vergisine herhangi bir vergi indirimi, iadesi ya da mahsubu uygulanmadığında, asgari ücretli halen geçerli olan gelir vergisinin ilk dilimine göre %15 oranında vergiye tabi tutulmaktadır. Bu durumda, gelir vergisi yükü %15, sosyal güvenlik kesintisi, işsizlik fonu kesintisi ve damga vergisinden oluşan toplam mali yükü ise yaklaşık %28 olmaktadır. Ancak, Türk Vergi Sisteminde ücretlilerde vergi indirimi yerine 2008 yılından beri uygulanmakta olan AGİ uygulamasının asgari ücretlinin vergi yükünü hafifletmekte etkili olduğu anlaşılmaktadır. Bekâr bir yükümlünün asgari ücret gelirine AGİ uygulandığında gelir vergisi yükü %15’den yaklaşık %6-6,5 düzeyine, toplam mali yükü ise %28 düzeyinden yaklaşık %21 düzeyine düşmektedir. Başka bir anlatımla AGİ uygulaması, bekâr ve çocuksuz asgari ücretlinin mali yükünü yaklaşık %43,3 oranında azaltmaktadır. Ancak, AGİ uygulaması sonrasında dahi asgari ücretlinin toplam mali yükü %21’in altına düşmemektedir. Asgari ücretlinin net asgari ücretinin tamamını tükettiği ve bunun üzerinden yaklaşık %10’luk bir dolaylı vergi ödediği varsayıldığında toplam mali yük %30 düzeyine çıkmaktadır. Öte yandan ücretliler dışındaki gelir vergisi yükümlülerinin toplam gelir vergisi yükü %26,5 ve kurumlar vergisi yükümlülerinin vergi yükü ise %20 civarındadır.

Çalışmadan çıkan diğer önemli bir sonuç ise, özellikle bekâr ve çocuksuz asgari ücretlinin vergi yükünü azaltma bakımından; AGİ uygulaması ile bu uygulama öncesinde kullanılan “vergi indirimi” yöntemi arasında anlamlı bir farkın bulunmadığıdır. AGİ uygulamasının “Ücretlilere Vergi İndirimi” uygulamasından en önemli farkı ise, AGİ tutarlarının asgari ücretlinin kişisel ve ailevi yapısına göre azalması ya da artmasıdır. Bu durumda AGİ uygulamasının özellikle eşi çalışmayan ve çok çocuklu ailelerin vergi yükünü azaltmada daha etkin olduğu söylenebilir.

Çalışmada asgari ücret üzerindeki vergi yükü diğer gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin vergi yükleriyle de kıyaslanmıştır. Buna göre, tüm gelir vergisi yükümlüleri bazında beyana dayalı olarak elde edilen gelir vergisi yükünde 2004-2013 yılları arasında yaklaşık %4,1 puanlık bir düşüş meydana gelmiştir. Gelir vergisi yükümlülerinin faaliyet grupları itibarıyla 2013 verileri dikkate alındığında, en yüksek ortalama vergi noterler, doktorlar ve sanatçılar tarafından ödemiştir. Öte yandan, yıllık olarak en düşük ortalama vergi ise sırasıyla toptan ve perakende kürk imalatçıları (1.247,75 TL), lokantalar (1.326,74 TL), bakkaliye ve süper marketler (1.425,99 TL) ve fırıncılar (1.584,25 TL) tarafından ödenmiştir. Kurumlar vergisi yükümlülerinden en düşük ortalama vergi sırasıyla diş klinikleri (5.330 TL), sanatsal faaliyetler (6.671 TL) ve altın imalat ve ticareti yapanlar (7.047 TL) tarafından ödenmiştir. Aynı yıl bekâr bir asgari ücretlinin AGİ uygulanmadığında ödeyeceği gelir vergisi tutarı ortalama 1.530 TL, AGİ uygulaması sonrasında ise yaklaşık 650 TL’dir. Öte yandan 2013 yılı gelir vergisi tarifesine göre 60.000 TL ücret geliri elde eden yükümlü ile aynı

tutarda ücret geliri dışında gelir elde eden yükümlünün vergi yükünün yaklaşık olarak birbirine eşit olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Güncel vergi istatistikleri, tahsil edilen gelir vergisinin yaklaşık %90'nın tevkifat yoluyla elde edilen gelir vergisinden, gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin %68'in ise çalışanların gelir vergisi tevkifatından oluştuğunu göstermektedir. Ayrıca, gelir vergisi tevkifatından elde edilen gelirler kurumlar vergisinden elde edilen gelirlerden yaklaşık iki kat fazladır. Bu durum, Türkiye'de beyan sisteminin işlemediği tezini güçlendirmektedir. Bulgular; idarenin, beyan sistemiyle vergilendiremediği gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerini, ücret ve asgari ücret rejimleri üzerinden vergilendirme çabası içinde olduğuna işaret etmektedir.

Türkiye'de, açlık ve yoksulluk sınırı araştırmaları dikkate alındığında; belirlenen brüt asgari ücret miktarlarının bile asgari ücretlinin kendisinin ve ailesinin yaşamsal ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kaldığı ortada iken, idarenin bu tutarlar üzerinden bir de çeşitli mali yükümlülükler alması devletin meşrutiyetini tartışmalı hale getirmektedir. O halde, halen tasarım süreci devam eden vergi reformlarında idareye düşen temel görev hakkaniyete ve Anayasa'ya uygun olmadığı düşünülen asgari ücret üzerindeki vergisel yükümlülüklerin kaldırılması, diğer mali yükümlülüklerin ise Genel Bütçe kapsamına alınması olmalıdır. Böylece, ekonomideki vergi döngüsünün kısmen de olsa hakkaniyet ilkelerine uygun biçimde çevrilmesi ile vergi bilincinin yerleşmesine katkı sağlanabilecektir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan A.(2011) “Kamu Maliyesi”, Ankara: Gazi Kitabevi
- Arıkan, A.N. (2009), “OECD Ülkelerinde 1965–2007 Yılları Arasındaki Vergi Gelirleri Trendleri Analizi (II), Vergi Dünyası, Sayı: 331, ss.59–80.
- Anker, R.(2011) “Estimating a Living Wage: A Methodological Review”, ILO Condition of Work and Employment Series No. 29,Geneva.
- Atrostic B.K., and Nunns James R., (1991), “Measuring Tax Burden: A Historical Perspective” Fifty Years of Economic Measurement: The Jubilee of the Conference on Research in Income and Wealth, University of Chicago Press (343 - 420)
<http://www.nber.org/chapters/c5981.pdf> (Erişim:12/09/2014).
- Bakkalcı, C. A. ve Argın, N. (2011) “Dış Ticaretin Ücretler Yoluyla Emek Piyasalarına Etkileri”, Çalışma İlişkileri Dergisi, 2(1), 90-112.
- Başaran Yavaşlar,F.(2011) “Gelir Vergilendirmesinin Temelleri” Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Çalgan A.T.(2007) “Türkiye’de İstihdam Üzerindeki Mali Yükler ve İstihdama Etkileri”, Ankara: Türkiye İş Kurumu Uzmanlık Tezi.
- ÇSGB (2014) Asgari Ücret Verileri.
<http://www.cs.gb.gov.tr/csgbPortal/cgm.portal?page=asgari>(Erişim:10/10/2014).
- Deloitte (2014), Asgari Ücret Verileri.

- <http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2012-141.aspx> Erişim:10/10/2014).
- Durmuş, Mustafa (2013) Vergilemede Adalet: Nasıl?
<http://www.sendika.org/2013/02/vergilemede-adalet-nasil-mustafa-durmus/>
(Erişim:30.12.2014).
- Edizdoğan, N., Çelikkaya, A.,(2010) “Vergilerin Ekonomik Analizi”, Bursa: Dora Yayıncılık.
- Erdem M., Şenyüz, D., Tatlıoğlu, İ., (2009) “Kamu Maliyesi”, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Erol A.(2012) “Türk Hukukunda Ücret ve Ücretin Vergilendirilmesi” İstanbul: İSMMMO
Mevzuat Yayınları.
- Esen, A. (1999) “Türkiye’de Asgari Ücret Uygulaması”, Amme İdaresi Dergisi, 32(1), 63-83.
- Eser, B. Y. ve Terzi, H. (2008) “Türkiye’de Asgari Ücret: Sorunlar Öneriler”. Atatürk
Üniversitesi İİBF Dergisi, 22(1), 129-143.
- EU Taxation and Customs Union/Eurostat (2014), Taxation Trends in the European Union,
Luxembourg.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf (Erişim: 29.12.2014)
- Eyraud F. and Saget C.(2005) “The Fundamentals of Minimum Wage Fixing” International
Labour Office, http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_protect/---protrav/---travail/documents/publication/wcms_164972.pdf (Erişim: 29.12.2014).
- GİBa (2014) “Ücret Kazançları Vergi Rehberi”,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2014_Ucret.pdf (Erişim:
06.09.2014)
- GİBb, (2014) “Vergi İstatistikleri”
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/FGGOVB79.htm.
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm> (Erişim: 06.09.2014).
- ILO (1928), Asgari Ücret Tesbit Usulleri İhdasına İlişkin Sözleşme,
<http://www.ilo.org/public/turkish/region/eurpro/ankara/about/soz026.htm>
(Erişim:10/11/2014)
- ILO (2008) “Minimum Wages and Collective Bargaining: Towards Policy Conference” Global
Wage Report 2008/09.
- ILO (2011) “Çalışma Yaşamında Haklar El Kitabı” Ankara.
<http://www.ilo.org/public/turkish/region/eurpro/ankara/areas/cyhelkitabı.pdf>
(Erişim:10/11/2014)
- ILO (2014), Global Wage Report 2014/15 Wages and income inequality, Genava.
http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/---publ/documents/publication/wcms_324678.pdf (Erişim: 30.12.2014).

- Işık, N., Kılınc, C.E., (2009), “OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, KMU İİBF Dergisi Yıl:11 Sayı:17 ss. 147 – 173.
- Kargı B. (2013), Ücret Yapışkanlığı Hipotezi'nin Test Edilmesi: Türkiye'de Asgari Ücret ve Büyüme Üzerine Zaman Serileri Analizi (2005-2012), Çalışma ve Toplum, 2013/2, s.183-210.
- Keynes, J.M. (1980), İstihdam Faiz ve Para Genel Teorisi (Çev. Asım Baltacıgil), Minnetoğlu Yay., İstanbul
- Korkmaz, A. (2001) “Türkiye’de Asgari Ücretin Mali Yönü”, Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi, 2(1), s.275-285.
- Korkmaz A.(2003) “Çağdaş Gelişmeler Açısından Asgari Ücret” Ankara: Kamu-İş Sendikası Yayınları
- Korkmaz, A. (2004) “Bir Sosyal Politika Aracı Olarak Türkiye’de Asgari Ücret:1951-2003”. Kocaeli Üniversitesi SBE Dergisi, 2004(1), s.53-69.
- Korkmaz, A. ve Avsallı, B. (2012) “Türkiye’de Asgari Ücretin Hukuksal Yönü” Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 4(2), 151-162.
- Korkmaz, A. ve Çoban, O. (2006) “Emek Piyasasında Asgari Ücret, İşsizlik ve Enflasyon Arasındaki İlişkilerin Ekonometrik Bir Analizi, Türkiye Örneği, 1969-2006”, Maliye Dergisi, 151, 16-22.
- Mill, John Stuart (1885) Principles Of Political Economy, (Release Date: September 27, 2009 [Ebook 30107], <http://www.gutenberg.org/files/30107/30107-pdf.pdf> (Erişim:30.12.2014).
- Mutlu A., Çelen M. (2012) “Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçindeki Yeri: Sosyal, Siyasal ve Ekonomik Etkileri”, İstanbul: TÜSİAD Yayınları, 10/532.
- Nadaroğlu, H. (1996) “Kamu Maliyesi”, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- OECDa (2014), OECD Stat. http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AV_AN_WAGE (Erişim: 20/07/2014)
- OECDb (2014), Revenue Statistics <http://www.oecd.org/ctp/consumption/revenue-statistics-and-consumption-tax-trends-2014-turkey.pdf> (Erişim:11/11/2014).
- OECDc, (2014), TaxingWages. <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/taxing-wages-tax-burden-trends-previous-years.htm> (Erişim:09/10/2014).
- Öztürk İ, Ozansoy A. (2011) “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi” Maliye Dergisi, (161), 197-214.
- Pınar A.(2010) “Maliye politikası: Teori ve Uygulama” Ankara: Naturel Yayınları.

- Rakıcı, C. ve Vural, T. (2011) “Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Vergi Yükü ve Asgari Ücret Tutarının Anlamı”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 3(2), 57-68.
- Ricardo, D. (2013) “Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri” İstanbul: Türkiye İş Bankası Yayınları.
- Smith, A. (2013) “Milletlerin Zenginliği” İstanbul: Türkiye İş Bankası Yayınları
- Sarr, G. (1993).”Minimum Wage Fixing: an International Review of Practices and Problems” Geneva: International Labour Office Publishing.
- Şener, O.(2010) “Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi” İstanbul: Beta Yayınları.
- Türkay, İ. (2008) “Asgari Geçim İndirimi Uygulaması” Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- TÜRK-İŞ (2014), TÜRK-İŞ Haber Bülteni.
<http://www.turkis.org.tr/dosya/nkhl6TSnMiZH.pdf> (Erişim: 20/11/2014)
- Uluatam, Ö.(2011) “Kamu Maliyesi” Ankara: İmaj Yayınevi.
- Yılmaz, B. ve Terzi, H. (2006) “Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkelerinde Asgari Ücretin Karşılaştırmalı Bir Analizi”, *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 20(2), 121-137.
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm> (Erişim: 06/11/2014)