

767507



T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ İKTİSAT BİLİM DALI

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ REKABETİ VE TÜRKİYE

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Harun KILIÇASLAN

BURSA 2005

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ İKTİSAT BİLİM DALI

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ REKABETİ VE TÜRKİYE

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Danışman
Doç.Dr. Mircan YILDIZ TOKATLIOĞLU

Harun KILIÇASLAN

BURSA 2005

ÖZET

MALİYE ANABİLİM DALI MALİ İKTİSAT BİLİM DALI

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ REKABETİ VE TÜRKİYE

Harun KILIÇASLAN
(Yüksek Lisans Tezi)

Bu çalışma vergi rekabeti ile ilgili literatürü gözden geçirmekte ve Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi sisteminde uyumlaştırma gereklerini incelemektedir. Analiz, Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi alanında uyumlaştırma tartışmalarına yönelik vergi rekabeti literatüründen çıkarımlar içermektedir. Avrupa Birliği'nde ekonomik bütünleşme geliştikçe üye ülkelerin vergi sistemleri arasındaki etkileşimin de önemi artmaktadır. Üye ülke vergi politikaları diğer üye ülkeler üzerinde dışsal etkilere sahip olabilir. Bu etkiler ciddi duruma gelebilir çünkü bütün üye ülkelerde vergi (ve harcama) sistemleri ekonomik etkinlikler üzerinde etraflı bir tesire sahiptir.

Çalışmanın sonuçlarından biri, Avrupa Birliği ülkelerinin Kurumlar Vergisi alanında bir uyumlaştırmada kazançlı çıkacağı yönündedir. Çalışmanın diğer bir sonucu da Türkiye perspektifindedir. Buna göre Kurumlar Vergisi sistemi alanında Avrupa Birliği ile rekabete girmek Türkiye açısından yararlı olabilir. Bu aynı zamanda doğrudan yabancı yatırımları çekmenin de bir yoludur. Son olarak, araştırmamız gelecekte çeşitli açılardan genişletilebilir.

Danışman: Doç.Dr. Mircan Yıldız TOKATLIOĞLU

Sayfa Sayısı:149

Anahtar Kelimeler: vergi rekabeti, vergi uyumlaştırması, Kurumlar Vergisi, doğrudan yabancı yatırımlar, Avrupa Birliği

ABSTRACT

FINANCE PROGRAMME FISCAL ECONOMICS DISCIPLINE

TAX COMPETITION IN THE EUROPEAN UNION AND TURKEY

Harun KILIÇASLAN
(MS Thesis)

This study examines the tax competition literature and surveys harmonization requirements for a corporate tax system in the European Union. The analysis concludes the implications of the tax competition literature for the debate on EU corporate tax harmonization. As economic integration within European Union progresses, the interactions between the tax systems of the Member States are of growing importance. Member States tax policies can have externality effects on other Member States. The effects should be taken seriously because in all Member States, tax (and expenditure) systems pervasively influence economic activities.

One result of our study is that the EU countries would be winners from tax harmonization on corporate tax system. An other result of our study suggests that, in the Turkey perspective, to compete with European Union on corporate tax system could be beneficial for Turkey. This is also a way to tempt the foreign direct investments. At last, our research could be extended in a variety of ways in the future.

Supervisor: Ass.Prof.Dr. Mircan Yıldız TOKATLIOĞLU

Page Quantity:149

Keywords: tax competition, tax harmonization, corporate tax, foreign direct investments, European Union

ÖNSÖZ

Avrupa Birliği ile ilişkiler, Türkiye'nin önemli bir meselesi olarak 21.y.y.'a taşınmıştır. Avrupa Birliği'nin bugünkü durumu ve geleceği her açıdan incelenmeye ve yorumlanmaya muhtaçtır. Avrupa Birliği'ndeki vergi rekabeti de bu çalışmanın inceleme konusu olmuştur. Küreselleşmeyle birlikte sermayenin uluslararası hareketlilik imkanının artması vergi rekabetini gündeme getirmiştir. Ekonomik bütünleşmeler yoluyla ortaya çıkan bölgeselleşme hareketleri içinde de vergi rekabeti sorunu önemli bir yer tutmaktadır. Avrupa Birliği bünyesinde yaşanacak bir vergi rekabetinin sonuçları, aday olan Türkiye'yi de Avrupa Birliği ile ilişkiler bağlamında etkileyecektir. Bu bakımdan Avrupa Birliği içindeki vergi rekabetinin sonuçlarının ortaya konması ve işletmelerin vergilendirilmesi açısından Türkiye'ye yönelik bir açılımın ortaya konması bu çalışmanın gayesini teşkil etmektedir.

Akademik hayata başlangıç niteliği taşıyan bu çalışmada bana en büyük desteği sağlayan, çalışmanın her safhasında yol gösteren, umutlandıran ve motive eden, tez danışmanım olan sayın hocam Doç.Dr. Mircan Yıldız Tokatlıoğlu'na en derin saygı ve şükranlarımı arz ederim. Çok kıymetli jüri üyelerini ve çalışma sırasında yardımlarını esirgemeyen değerli dostlarımı da unutamam. Yine çalışma sırasında benimle aynı heyecanı paylaşan, desteğini esirgemeyen ve verdiğim rahatsızlıklara katlanan aileme de sonsuz teşekkürü bir borç bilirim.

Bursa, 2005

Harun KILIÇASLAN

İÇİNDEKİLER

ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
TABLOLAR.....	ix
ŞEKİLLER.....	x
KISALTMALAR.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL VE KURAMSAL ÇERÇEVE

I. VERGİ REKABETİ KAVRAMI VE SINIFLANDIRILMASI	3
A. Çeşitli Tanımlamalar	3
B. Vergi Rekabetinin Sınıflandırılması.....	7
1. İdareler Yönünden Sınıflandırma	7
a) <i>Dikey Vergi Rekabeti</i>	8
b) <i>Yatay Vergi Rekabeti</i>	8
2. Vergilerin Yapısı Yönünden Sınıflandırma.....	9
a) <i>Genel Vergilerin Düzeyi</i>	9
b) <i>Özel Vergilerin Düzeyi</i>	9
c) <i>Vergi Harcamalarının Düzeyi</i>	10
d) <i>Vergilerin Başka Ülke veya Yerel İdarelere İhraç Gayreti</i>	10
e) <i>Sosyal Güvenlik Vergilerinin Düzeyi</i>	10
C. Tiebout Modeli.....	11
II. VERGİ REKABETİNE YOL AÇAN SÜREÇLER	14
A. Küreselleşme	14
1. Küreselleşme Kavramı	14
2. Küreselleşme ve Vergi Rekabeti İlişkisi.....	16
a) <i>Vergi Rekabeti</i>	16
b) <i>Vergi Cennetleri</i>	18
c) <i>Tercihli Vergi Rejimleri</i>	19

d) Elektronik Ticaret	20
e) Uluslararası Transfer Fiyatlandırması.....	21
f) Diğer Sorunlar.....	21
B. Bütünleşme Kavramı.....	22
1. Ekonomik Bütünleşme	23
a) Serbest Ticaret Bölgesi	24
b) Gümrük Birliği.....	24
c) Ortak Pazar	25
d) Ekonomik Birlik	25
e) Ekonomik ve Parasal Birlik	26
2. Siyasal Bütünleşme	27
C. Küresel / Uluslararası İşbirliği	28
1. Uluslararası Vergisel İşbirliğinin Sağlayacağı Getiriler	29
2. Küresel İşbirliğine İlişkin Getirilen Öneriler.....	30
III. VERGİ REKABETİNİN EKONOMİK ETKİLERİ	34
A. Vergi Rekabetinin Etkileri.....	34
1. Olumlu Etkileri.....	35
a) Kamu Hizmeti Sunumunda Etkinliğin Artmasını Sağlar.....	35
b) Yatırımların Artmasını Sağlar	36
c) İstihdamın Artmasını Sağlar	36
d) Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlar	37
e) Refahın Artmasını Sağlar.....	37
2. Olumsuz Etkileri.....	38
a) Serbest Piyasa Önünde Bir Engel Oluşturması	39
b) Kamu Hizmeti Sunumunda Etkinliği Bozması	40
c) Sosyal Devletin Zarar Görmesi	40
d) Vergilemede ve Gelir Dağılımında Adaleti Zedelemesi	41
e) Vergi Gelirlerini Erozyona Uğratması	42
B. Vergi Rekabetinin Etkilerinin Ölçülmesi Sorunu.....	42

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ REKABETİ

I. AB'DE VERGİ REKABETİNE YOL AÇAN NEDENLER	45
A. Ekonomik Bütünleşme ve Vergi Rekabeti	46
B. Parasal Bütünleşme ve Vergi Rekabeti	48
1. Maastricht Anlaşması	51
2. İstikrar ve Büyüme Paketi	53
II. AB'DE VERGİ REKABETİNİN YOL AÇTIĞI SORUNLAR	56
A. Avrupa Birliği'nde Piyasa Koşullarının Aksamı	58
B. Kamu Hizmetlerinin Finansmanı ve Sunumunda Muhtemel Etkinsizlikler	59
C. Sosyal Politikaların Uygulanmasında Güçlüklerin Belirmesi	60
D. Vergilemede ve Gelir Dağılımında Adalet Sorunlarının Artması	62
E. Vergi Gelirlerinin Azalması Sorunu	64
F. Bütünleşme Sürecinde Tehlike Oluşturması	66
III. AB'İN VERGİYE YÖNELİK YAKLAŞIMI VE VERGİ REKABETİ	68
A. Vergilendirme Yetkisi	68
B. Topluluk Vergi Hukukunun Kaynakları	71
1. Birincil Hukuk Kaynakları	71
2. İkincil Hukuk Kaynakları	73
C. AB Hukukunda Vergi Uyumlaştırılması	74
1. Vergi Uyumlaştırılmasının Hukuki Dayanakları	75
2. Dolaysız Vergilerin Uyumunu	76
a) Kurumlar Vergisi	76
b) Gelir Vergisi	77
IV. AB'DE İŞLETMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ VE UYUMLAŞTIRMA	79
A. AB'de İşletmelerin Vergilendirilmesi ve Uyumlaştırma Çalışmaları	79
1. Hukuki Düzenlemeler	79
2. Avrupa Adalet Divanı'nın Kararları	81
B. Vergi Uyumlaştırmasının Ötündeki Yapısal Zorluklar	82
1. Karar Alma Mekanizması	82
2. Sübsidiarite İlkesi	83
3. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Dağılımındaki Farklılıklar	83

C. AB’de Vergi Rekabetini Önlemeye Dönük Çözüm: Uyumlaştırmayı Derinleştirmek.....	83
D. AB’de Vergi Rekabetine İlişkin Güncel Tartışmalar	87

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

I. AVRUPA BİRLİĞİ İLE İLİŞKİLER BAĞLAMINDA TÜRKİYE’DE DOĞRUDAN YABANCI SERMAYE YATIRIMLARI VE VERGİ REKABETİ	91
A. Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri	91
1. Ankara Anlaşması’ndan Gümrük Birliği’ne.....	93
2. Gümrük Birliği’nden Günümüze.....	94
B. Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları	97
1. Avrupa Birliği’nde Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları	97
2. Türkiye’de Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları.....	102
a) <i>Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Türkiye İçin Önemi</i>	106
b) <i>Türkiye’de Yatırım Ortamını İyileştirme Çalışmaları</i>	109
c) <i>Türkiye’nin Yabancı Sermayeyi Teşvik Politikalarında Verginin Yeri</i>	111
C. Tam Üyelik Müzakere Sürecinde Türkiye – Avrupa Birliği Arasında Bir Vergi Rekabetinin Yaşanabilirliği	112
II. TÜRK KURUMLAR VERGİSİNİN AVRUPA BİRLİĞİ’NE UYUMU	117
A. Bazı Belgelerde Vergi Uyumuna	117
1. Türkiye İçin Katılım Ortaklığı.....	117
2. İlerleme Raporları.....	118
B. Uyumlaştırılması Gereken Alanlar.....	119
1. Vergi Tabanının Genişletilmesi	119
2. Serbest Bölgeler ve Off-Shore Bankacılık.....	121
3. AB Mevzuatına Uyum.....	122
SONUÇ	125
KAYNAKLAR.....	128

TABLULAR

Tablo I-1:AB-25'de Borçların Yapısı (2003).....	55
Tablo I-2:Avrupa Birliği'nde Büyüme Oranları.....	57
Tablo I-3:Avrupa Birliği Ülkelerine İlişkin Bütçesel Veriler (2000-2003).....	57
Tablo I-4:AB'de 65 Yaş ve Üstü Nüfusun Toplam Nüfus İçindeki Payı (%).....	61
Tablo I-5:Euro Alanında İşsizlik Oranları (%).....	63
Tablo I-6:Bazı Ülkelerde Kayıt dışı Ekonominin Gelişimi (GSYİH'nin Yüzdesi)....	64
Tablo I-7:Kurumlar ve Gelir Vergisi Oranlarındaki Değişim.....	65
Tablo I-8:AB'de Vergilerin GSYİH İçindeki Payı.....	66
Tablo II-1:AB'nin Genişlemesi.....	93
Tablo II-2:Dünyada Kısa Vadeli Yabancı Sermaye Hareketleri (Milyar \$).....	98
Tablo II-3:Gelişmekte Olan Ülkelere ve Geçiş Ekonomilerine Net Sermaye Akışları (Milyar Dolar).....	99
Tablo II-4:Dünyada DYY'lara İlişkin Ulusal Mevzuat Düzenlemeleri.....	100
Tablo II-5:İrlanda'ya Doğrudan Yabancı Yatırım Girişi (Milyon Dolar).....	101
Tablo II-6:Türkiye'deki Doğrudan Yabancı Yatırımların Ülkelerine Göre Dağılımı..	102
Tablo II-7:Sektörlere Göre Yabancı Sermaye İzinleri.....	104
Tablo II-8:2000-2003 Yıllarında Yabancı Sermaye İzinlerinin Yatırım Türüne Göre Dağılımı.....	104
Tablo II-9:Türkiye'de Yıllara Göre Yabancı Sermaye Yatırımları.....	105
Tablo II-10:AB'de İşgücünün Sektörel Dağılımı 2003 (toplam işgücündeki payı)..	108
Tablo II-11:Türkiye'de İşgücünün Sektörel Dağılımı (15+ Yaş, Bin Kişi).....	108
Tablo II-12:Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Dağılımı (GSYİH'nin yüzdesi).....	115
Tablo II-13:Bazı Ülkelerde Gelir Vergisi Mükellef Sayısının Nüfusa Oranı, Vergi Yüğü ve Personel Başına Düşen Mükellef Sayısı.....	120

ŞEKİLLER

Şekil - 1:Avrupa Birliği'nde Büyüme Oranları (%).....	57
Şekil - 2:AB-25'te (65+) Yaş Nüfusun Toplam Nüfus İçindeki Payının Tahmini Gelişimi.....	62



KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ACIR	U.S. Advisory Commision on Intergovernmental Relations
AET	Avrupa Ekonomik Topluluğu
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.tb.	Adı Geçen Tebliğ
a.g.r.	Adı Geçen Rapor
APEC	Asia-Pacific Economic Cooperation
AT	Avrupa Topluluğu
ATAD	Avrupa Topluluğu Adalet Divanı
Bkz.	Bakınız
çev.	Çeviren
D-8	Developing-8
DYY	Doğrudan Yabancı Yatırımlar
ed.	Editör
EPB	Ekonomik ve Parasal Birlik
f.	Fıkra
haz.	Hazırlayan
IMF	International Monetary Fund
İTO	İstanbul Ticaret Odası
KDV	Katma Değer Vergisi
m.	Madde
NAFTA	North America Free Trade Area
No.	Numara, Number
Nr.	Nummer
OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Development
p.	Page
RG	Resmi Gazete
s.	Sayfa
ss.	Sayfadan Sayfaya
t.y.	Basım tarihi yok
U.S.	United States
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development
Üniv.	Üniversite
Vol.	Volume
vb.	Ve benzeri
vd.	Ve devamı
v.dğr.	Çok yazarlı eserlerde ilk yazardan sonrakiler
vs.	Vesaire
www	World Wide Web
y.y.	Basım yeri yok
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung

GİRİŞ

20. Yüzyıl insanlık tarihinde bir çağın kapanıp bir çağın başladığı ve büyük dönüşümlerin yer aldığı bir süreçtir. Bu süreçte ekonomik, sosyal, kültürel ve siyasi olaylar ulusları aşip küresel bir nitelik kazanmaya başlamışlardır. Geride bıraktığımız yüzyıl imparatorlukların ve diktatörlüklerin son bulduğu ve demokrasinin yönetim biçimi olarak kabul gördüğü bir dönemdir. Siyasi sistemlerdeki demokratikleşmeye paralel olarak ticaretin önündeki engeller kaldırılmaya başlanmış ve küresel piyasanın serbestleştirilmesine doğru adımlar atılmıştır. Bilişim ve iletişim teknolojilerinde kaydedilen gelişmeler uluslararası etkileşimin artmasında önemli bir etken olmuştur. Artan etkileşim sonucu sorunlar gittikçe küresel hale gelirken öne sürülen çözüm önerilerinin temelinde de uluslararası işbirliği öne çıkmaktadır.

Küreselleşmeyle birlikte bölgeselleşme hareketleri de hız kazanarak uluslararası işbirliğine farklı bir boyut getirmiştir. Bu bağlamda Avrupa Birliği bölgesel oluşumlar içerisinde en gelişmiş olarak karşımızda durmaktadır. Avrupa Birliği uluslararası işbirliğinin çok ötesinde bir ekonomik bütünleşme süreci içerisinde bulunmakta ve siyasi bütünleşmeye doğru gitmektedir. Türkiye'nin bu birliğe komşu ülke olmasının yanında birliğe üye olma hedefini taşıması bu çerçevedeki konuları önemli kılmaktadır.

Ekonomik açıdan küreselleşmeye bakılınca ticaretin serbestleştirilmesiyle birlikte sermayenin serbest dolaşımının sağlanması ve ulusal piyasaların birleştirilmesi öne çıkacaktır. Ekonomik alanda yaşanan bu süreç beraberinde vergilemeye ilişkin sorunlar getirmiştir.

Küreselleşme ve bölgeselleşme hareketleriyle birlikte sermayenin daha çok hareketlilik kazanması dünyada yabancı sermaye yatırımların önemini artırmıştır.

Ülkeler finansal sermayeyi ülkelerine çekmeye çalıştıkları gibi doğrudan yabancı yatırımlardan da pay kapma yarışına girmişlerdir. Sermayenin özendirilmesi amacına dönük şüphesiz birçok araç bulunmaktadır. Vergi politikaları bu araçlar içerisinde önemli bir yere sahiptir. Avrupa Birliği'nde ise vergi politikalarının önemi ekonomik ve parasal birliğin gerçekleşmesiyle beraber daha da önem kazanmıştır. Üye ülkeler yüksek büyüme hızına ulaşmak, üretimi artırmak ve vergi gelirlerini artırmak amacına dönük olarak vergi rekabetine girişmektedirler. Bu durumun çeşitli sorunlara yol açtığı ve ekonomik bütünleşme hareketlerine engel teşkil ettiği düşünülmektedir. Üye ülkelerin vergi rekabetini önlemeye yönelik eylemleri AB'nin bütünleşme sürecini güçlendirecektir. Çalışmanın amacı Avrupa Birliği çerçevesinde vergi rekabetini ele alıp Türkiye açısından durumu değerlendirmektir. Bu bağlamda "Vergi rekabeti AB'nin geleceğini tehdit ediyor mu?" sorusuna cevap aranacak ardından da Türkiye açısından bir perspektif geliştirilmeye çalışılacaktır.

Birinci bölümde kavramsal ve kuramsal çerçeve çizilerek vergi rekabetini ortaya çıkaran süreçler ile vergi rekabetinin ekonomik etkileri ortaya konacaktır.

İkinci bölümde ise Avrupa Birliği ülkelerinde vergi rekabeti inceleme konusu yapılacaktır. Bu çerçevede vergi rekabeti uygulamaları ve topluluk mevzuatı ışığında bu uygulamalara yol açan nedenler ve sonuçları irdelenecektir.

Üçüncü bölümde de Türkiye açısından doğrudan yabancı yatırımlar bağlamında Avrupa Birliği'ndeki vergi rekabeti ele alınacaktır. Tam üyelik sürecinde Türkiye'nin Avrupa Birliği'ndeki vergi rekabetine olan yaklaşımına ilişkin açıklama ve öneriler de bu bölümde yer alacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL VE KURAMSAL ÇERÇEVE

Avrupa Birliği'nde vergi rekabeti konusunu incelerken öncelikle üzerinde durulması gereken husus vergi rekabeti kavramını tanımlamak ve bu kavram için yapılan çeşitli sınıflandırmaları ortaya koymaktır. Daha sonra ise konuyla ilgili kuramsal çerçeve açıklanacaktır.

I. VERGİ REKABETİ KAVRAMI VE SINIFLANDIRILMASI

A. Çeşitli Tanımlamalar

Vergi rekabeti kavramını açıklamadan önce vergi ve rekabet kavramlarına ilişkin ayrı açıklamalar yapmak yerinde olacaktır. Bilindiği gibi vergiler devletin hem nitelik hem nicelik itibarıyla önemli gelir unsurlarından biridir. Verginin tanımlanması vergilemenin içeriğinde, amacında ve fonksiyonlarında tarihsel gelişim içinde meydana gelen değişimlere bağlı olarak zorlaşmaktadır¹. Dolayısıyla yapılacak tanımlar her zaman ve her yerde geçerli olmayabilecektir. Devlete yüklenen görevlere ve zamana göre değişebilen vergi tanımı günümüzde aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir:

Vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin kamu harcamalarını karşılamak ve ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmek amacıyla devletin egemenlik hakkına dayanılarak çıkarılan kanuna uygun olarak gerçek ve tüzel kişilerden cebren, karşılıksız, nihai olarak ve doğrudan aldıkları parasal

¹ Turhan, Salih, Vergi Teorisi, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1977, s.26-27.

tutarlardır². Devletin mali alandaki egemenliğinin bir simgesi olan vergilendirme yetkisi³, devletin egemenlik unsuruna dayanarak, vergi salma ve toplama konusunda sahip olduğu hukuksal ve eylemsel gücüdür⁴. Bu yetki devletçe, devletin varlık nedeni olan kamusal ihtiyaçların karşılanması sırasında gerekli olan düzenli ve sağlıklı finansman kaynağının sağlanması için kullanılır. Yetkinin sağlıklı kullanılmaması veya alternatif finansman kaynağı bulunamaması durumunda devlet varlığını kaybedecektir. Bugün de vergi devletin temel finansman kaynağı olma durumunu korumaktadır ve buna ilişkin sorunlar da önem arz etmektedir.

Kaynak sağlama amacının yanında ekonomiye müdahale etme aracı olarak da vergiler etkin bir maliye politikası aracı durumundadır. Bir başka deyişle devlet çeşitli yasalarla olduğu gibi vergi yasaları yoluyla da ekonomide düzenleyici müdahalede bulunabilmektedir. Devletin piyasaya vergiler aracılığıyla müdahalesi vergi mükelleflerinin iktisadi davranışlarını etkilemektedir. Diğer bir deyişle; devlet, vergilemeyi etkin bir maliye politikası aracı olarak kullanarak, etkin kaynak ayırımını, adil gelir dağılımını ve istikrarı sağlama görevlerini yerine getirmeye çalışır⁵.

Rekabet kavramı genel olarak, aynı amacı güden kimseler arasındaki çekişme veya yarışma olarak tanımlanmaktadır⁶. Ayrıca rekabet, piyasa ekonomisinin temel kavramlarından biridir⁷. Piyasa ekonomisinde rekabet, iktisadi faaliyette bulunan aktörlerin belirli bir piyasaya serbestçe girişi ve çıkışını ifade etmektedir⁸. Piyasa ekonomisi içerisindeki rekabetin dışında bundan farklı olarak devletler arasındaki rekabetin varlığından da söz etmek gerekir. Devletler arasındaki rekabet genel olan ilk tanıma uygun düşmektedir.

² Türk, İsmail, Kamu Maliyesi, 2.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s.98; Aksoy, Şerafettin, Kamu Maliyesi, 3.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.187; Nadaroğlu, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, 5.Baskı, Okan Yayınları, İstanbul, 1983, s.260.

³ Palamut, Mehmet E., "Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye'nin AB Karşısındaki Konumu", Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumlu 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Hukuk Fakültesi, TÜRMOB Yayınları-185, Ankara, 2002, s.221.

⁴ Çağan, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.3.

⁵ Şener, Orhan, Kamu Ekonomisi, 7.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ, İstanbul, 2001, s.192-193.

⁶ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr/tdksozluk/SOZBUL.ASP?GeriDon=0&EskiSoz=&kelime=rekabet>, 09 Eylül 2004.

⁷ İyiboğurt, Erol, İktisada Giriş, 8.Basım, Ekin Kitabevi, Bursa, 2002, s.71-74.

⁸ Arda, Erhan, Ekonomi Sözlüğü, Alfa Yayınları, İstanbul, 2002, s.766.

Küreselleşmeyle birlikte literatürde sıkça anılan birçok kavram ortaya çıkmıştır. Bunlardan biri de firmaların yatırım yeri seçimi sırasında ülkelerin vergi yasalarının ve bunlardan kaynaklanan vergi yükünün hafifliğinin dikkate alınmasını ifade eden vergi planlamasıdır. Günümüzde vergiler, uluslararası işletmelerin yatırımlarında yer seçimini etkileyen faktörlerden biri haline gelmiştir. Buna karşılık bu durumdan yararlanmaya çalışan devletlerin vergi planlamasına giden işletmeleri ülkelere çekmek için bu nitelikteki sermayeyi daha az vergi yüküyle karşı karşıya bırakmak yönündeki eğilimlerini ifade eden kavram vergi rekabetidir. Vergi planlaması işletme kaynaklı olmasına karşın, vergi rekabeti ülke kaynaklıdır⁹.

Vergi rekabeti, günümüzde yaşanan yoğun küreselleşme ve bölgeselleşme süreçleriyle birlikte ortaya çıkmıştır. İleride ayrıntılı olarak ele alınan bu süreçlere ve etkilere bağlı olarak, ülkelerin, sermaye hareketlerini ve şirketleri kendi piyasalarına çekmek için düşük vergi oranları uygulayıp rakiplerinin vergi tabanlarında aşınmaya neden olması vergi rekabeti olarak adlandırılır¹⁰. Bir başka tanım olarak da vergi rekabeti, ülkelerin düşük vergi oranları uygulayarak hareketli sermaye ve işletmeleri kendi ülkelerine çekme çabalarını ifade etmektedir¹¹.

Ülkeler vergi rekabetine giriştiklerinde, sermayeyi ve işletmeleri çekmek için vergi oranlarını düşürmek yanında başka vergisel avantajlar sağlarlar. Bu durum söz konusu ülkelerin vergi gelirlerinde bir kayba neden olur. Ancak bu kayıp net bir kayıp olmamaktadır çünkü ülkeye girecek sermayenin vergi tabanını genişleterek vergi gelirlerini artırması beklenir. Dolayısıyla sağlanan vergi avantajlarıyla elde edilecek gelir, sağlanan avantajdan doğan kayıptan büyük olduğu durumda ülkeler vergi rekabetine girerler. Salt vergiler açısından düşünüldüğünde, gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasındaki bir vergi rekabetinde, bu durumdan çıkar sağlayan taraf gelişmekte olan ülkeler olur. Bunun nedenini şöyle açıklayabiliriz:

⁹ Şenyüz, Doğan, “Vergilemede Global Eğilimler”, Bursa Bilanço, Sayı 37-38, (Ağustos-Eylül 2002), s.28-29.

¹⁰ Engin, İsmail, “Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği ve Türkiye”, Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Hukuk Fakültesi, TÜRMÖB Yayınları-185, Ankara, 2002, s.181.

¹¹ TOBB, Vergilemede Global Eğilimler: AB ve Türk Vergi Sistemi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, TOBB Genel Yayın No:359 – BÖM - 59, Ankara, 2001, s.32.

Gelişmekte olan ülkelerin marjinal sermaye hasıla oranları gelişmiş ülkelerden daha düşüktür. Bilindiği gibi marjinal sermaye / hasıla oranı, üretim veya hasılayı bir birim artırmak için endüstrinin ihtiyaç duyduğu sermaye miktarını ifade etmektedir. Dolayısıyla bu oranın gelişmekte olan ülkelerde düşük düzeyde olması, sınırlı bir sermaye stoğu ile işe başlanıldığında sermayenin marjinal verimliliğinin yüksek olması dolayısıyla sermayenin küçük miktarlarının dahi üretime katkısının büyük olacağı anlamına gelir¹². Bu da gelişmekte olan ülkeleri sermaye üzerindeki vergi yükünü düşürmeye sevk eder. Yani gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasındaki bir vergi rekabeti gelişmekte olan ülkeler lehine işleyebilmektedir.

Literatürde vergi rekabeti kavramı yerine sıklıkla zararlı vergi rekabeti kavramı kullanılmaktadır. Kavramın bu şekliyle kullanımı özellikle OECD ve AB kaynaklı olmaktadır. Bunun nedeni ise vergi rekabetine olan yaklaşımda yatmaktadır. Kamu maliyesi uzmanı Wallace Oates zararlı vergi rekabetini, bazı ülkelerde uygulanan vergi sistemlerinin öteki ülkelerin vergi matrahlarını etkileyecek düzeyde negatif dışsallık yayması şeklinde tanımlamıştır¹³. Zararlı vergi rekabeti kavramını öne çıkaran yaklaşımın bu tanımlamaya dayandığı ileri sürülebilir.

Ekonomilerin birbirine yaklaştığı ve bir ölçüde birbiri içine girdiği bugünkü ortamda vergi sistemleri yapılandırılırken uluslararası alanda daha fazla işbirliğine ihtiyaç duyulur. Uluslararası işbirliği ihtiyacı da bizi vergi uyumlaştırması kavramına götürmektedir¹⁴. Avrupa Birliği bağlamında yapılan bir tanımlamaya göre vergi uyumlaştırması, ortak serbest piyasanın oluşturulmasına ve işleyişine engel olan unsurları bertaraf etmek amacıyla, üye ülkelerin vergileme alanında gereken hukuksal ve idari önlemleri rızaları ile almalarıdır¹⁵.

¹² Dülgeroğlu, Ercan, Kalkınma Ekonomisi, VI.Basım (tıpkıbasım), VİPAŞ A.Ş. Yayın No:24, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, 2003, s.94-95.

¹³ Oates, Wallace E., "Fiscal Competition or Harmonization? Some Reflections", National Tax Journal, Vol. LIV, No.3, (September 2001), s.507.

¹⁴ Şenyüz, a.g.m., s.28-29.

¹⁵ Demirel, Vedat, Ekonomik Entegrasyon ve Politika Harmonizasyonu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayını, No. 265, Ankara, 1985, s.65. AKTARAN: Mircan Yıldız, "Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması", Uludağ İİBF Dergisi, Cilt:17, Sayı:2, (Aralık 1999), <http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/7/mircan/mircan.htm>, 14 Şubat 2005.

Vergi rekabetine ilişkin sorunlar tartışılırken sıklıkla başvuru olan bir diğer kavram ise vergi koordinasyonudur. Vergi koordinasyonu kavramı, Avrupa Birliği'nin, üye devletlerin vergi uygulamalarını etkileyici nitelikteki eylemleri ve önlemleri olarak tanımlanmaktadır. Vergi uyumlaştırması ise Birlik düzeyindeki etkinlikler sonucunda sağlanan yakınlaşma biçimindeki tanımıyla vergi koordinasyonundan ayırt edilmektedir. Vergi koordinasyonu kavramı, Avrupa Birliği'nde son yıllarda özellikle dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasında belirli bir aşamaya gelmesi nedeniyle, uyumlaştırma kavramı yerine daha yaygın olarak gündeme gelmeye başlamıştır. Diğer bir tanım, vergi koordinasyonunu, "AB üyesi devletlerin sınır aşırı işlemlerde, devletlerin egemenlik haklarından vazgeçmeksizin vergisel engelleri ortadan kaldırmaları" olarak belirlemektedir. Bu tanım, vergi yapısında müşterek kurallar konulmasını içeren vergi uyumlaştırmasına nazaran daha az zorlayıcı ve yaptırımları olmayan bir eylemler dizini ortaya koymaktadır¹⁶. Kanımızca vergi uyumlaştırılması kavramı, vergi koordinasyonu veya vergi eşgüdümü olarak nitelenebilecek kavramın bir üst aşamasını ifade etmektedir. Çalışmada vergi uyumlaştırması kavramı esas alınmıştır.

Geniş anlamda vergi uyumlaştırılması; devletlerin kendi kararlarıyla veya uluslar üstü kurumların kararlarıyla serbest piyasanın işleyişi önündeki engelleri kaldırmak amacıyla dayalı olarak hukuksal ve idari önlemleri almalarıdır. Vergi uyumlaştırması asgari olarak serbest piyasanın işleyişini sağlayacak düzeyde gerçekleştirilmelidir. Uyumlaştırmanın en üst aşamasını ortak vergi politikası olarak ifade etmek mümkündür.

B. Vergi Rekabetinin Sınıflandırılması

Vergi rekabetini iki açıdan sınıflandırmak mümkündür. Birincisi, idareler yönünden yapılacak bir sınıflandırmadır. Diğer bir sınıflandırma da vergilerin yapısı yönünden yapılacak bir sınıflandırmadır.

1. İdareler Yönünden Sınıflandırma

Aşağıda dikey vergi rekabeti ve yatay vergi rekabeti sınıflandırılması kısaca ele alınmıştır. Vergi rekabetinin idareler yönünden sınıflandırılması gereği, sorunun ele

¹⁶ TOBB, a.g.r., s.32.

alınışı ve çözüm yolları bakımından önemlidir. Sorunların ortaya çıkışı ve ortaya çıkan sorunların çözüm yolları bu iki durumda birbirinden farklıdır.

a) Dikey Vergi Rekabeti

Dikey vergi rekabeti, bir siyasal birliğin veya devletin farklı seviyelerindeki iki veya daha fazla yönetimi arasındaki vergi rekabetidir. Örneğin; federal hükümet ve eyaletler aynı vergi kaynağından vergi alırlar. Bu durumda birinde uygulanan vergi oranının diğerinde toplanan vergi miktarını etkilemesi dikey vergi rekabeti olarak adlandırılır¹⁷.

Ele alınan çalışmada söz konusu olan yatay vergi rekabetidir. Bu nedenle dikey vergi rekabeti çalışma kapsamında bulunmamaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı gibi dikey vergi rekabeti ancak bir siyasal birlik veya bir devlet içinde gerçekleşebilir. Bu düzlemde vergi rekabetinin bir sorun olarak ortaya çıkmasına karşılık olarak çözüm yolu bağlı buldukları üst yönetimden geçmektedir. Yerel yönetimlerin bu sorunun çözümünde etkisi zayıftır.

b) Yatay Vergi Rekabeti

Yatay vergi rekabeti aynı seviyede olan iki veya daha fazla yönetimin vergi rekabetidir. İki yerel yönetimin veya iki ulus devletin aynı hareketli vergi kaynakları üzerinden vergi almaları ve bunlardan birinin aldığı verginin diğerinin vergi gelirlerini etkilemesi yatay vergi rekabetine örnek gösterilebilir¹⁸. Burada dikey vergi rekabetinden farklı olan husus aynı düzeydeki yönetimlerin arasındaki ilişkinin ele alınmasıdır. Yani bir siyasal birliğin veya devletin bünyesindeki yerel yönetimler arasında olduğu gibi uluslararası yönetimler arasındaki vergi rekabeti de yatay vergi rekabetidir. Çalışmada ele alınan vergi rekabeti konusu uluslararası niteliktedir. Bu düzlemde vergi rekabetinin bir sorun olarak ortaya çıkmasına karşılık olarak çözüm yolu uluslararası veya uluslar üstü düzlemde yatmaktadır.

¹⁷ Goodspeed, Timothy J., "Tax Competition, Benefit Taxes, And Fiscal Federalism", National Tax Journal, Vol. LI, No: 3, 1998, s.581.

¹⁸ Goodspeed, a.g.m., s.581.

2. Vergilerin Yapısı Yönünden Sınıflandırma

Vergiler rekabetinin idareler yönünden sınıflandırılmasını ele aldıktan sonra vergilerin yapısı yönünden sınıflandırılması da ele alınmalıdır. Vergi rekabeti aşağıda sınıflandırılan alanlardan herhangi birinde olabileceği gibi birden fazla alanda birlikte de yaşanabilir. Genel vergilerin düzeyi, özel vergilerin düzeyi, vergi harcamalarının düzeyi ve vergilerin ihraç gayretinde rekabet olmak üzere vergi rekabetini sınıflandırmak mümkün olabilmektedir¹⁹ ilave olarak sosyal güvenlik vergilerinin düzeyini de sınıflandırmaya dahil etmek uygun düşmektedir.

a) Genel Vergilerin Düzeyi

Vergi rekabeti en geniş anlamda genel vergilerin oranlarının düşürülmesi alanında yaşanmaktadır. Bu amaçla ülkeler Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV gibi vergilerin oranlarını düşürebilmektedir. Özellikle Kurumlar Vergisi oranını düşürerek ülkeler dolaysız yabancı sermaye yatırımlarını çekmeyi amaçlar. Diğer bir deyişle, ülkeler başka ülkelerin vergi tabanlarına hitap ederek kendi ülkelerindeki vergi tabanını genişletmeyi hedefler. Diğer yandan finansal sermayeyi çekmek için faiz gelirlerinin daha düşük vergilendirilmesine başvurulmaktadır.

b) Özel Vergilerin Düzeyi

Özel vergilerin düzeyi yönünden de vergi rekabeti yaşanması mümkündür. Alkol ve sigara gibi toplum sağlığını tehdit eden negatif dışsallıkları bulunan malların vergilendirilmesi veya lüks mallar üzerine konulabilecek vergiler ve Özel Tüketim Vergisi vb. bu alanda rekabete konu olabilir. Özel vergilerin düzeyi yönündeki rekabet daha çok sınır bölgelerinde hissedilebilir. Örneğin; komşu ülke sınırına yakın bir yerde ikamet eden bir kişi tütün mamullerinin daha az vergilendirildiği komşu ülkeden bu ürünleri satın alabilir. Bu durum ülkeleri bu alandaki bir rekabete itebilir. Özel vergiler alanındaki rekabet bir yönüyle vergilerin başka ülke veya yerel idaresine ihraç edilmesine benzemektedir.

¹⁹ ACIR, Interjurisdictional Tax and Policy Competition: Good or Bad for the Federal System?, M-177, Washington, 1991, <http://www.library.unt.edu/gpo/acir/Reports/information/M-177.pdf>, 10 Mart 2005, s.4.

c) Vergi Harcamalarının Düzeyi

Genel vergilerle yakından ilişkili bulunan bir başka konu ise vergi harcamalarıdır. Ülkeler genel vergi oranlarını sabit tuttukları halde vergi harcamalarını geniş tutarak bir rekabete girişebilirler. Uluslararası sermaye akışını etkileyen faktörlerin başında üretim girdileri üzerindeki vergiler, diğer girdi fiyatları üzerindeki gizli destekler ile standart vergi yapısının belirgin ayrılmayı ifade eden ve vazgeçilen vergiler olarak belirtilebilecek “ vergi harcamaları”nın varlığı gelmektedir. İstisnalar, muafiyetler, oran farklılaştırılmaları, tanınan indirimler, vergi ertelemeleri vb. vergi harcamalarının başında gelmektedir. Ülkeler bu şekilde aynı vergi oranlarını uyguladıkları halde farklı matrahları vergileyebilmektedirler. Verginin tanımı da bu noktada önem arz etmektedir. Bu nedenle genel vergilerin oranları kadar diğer unsurlara da bakılarak karar verilmesi gereği gözden kaçırılmamalıdır²⁰.

d) Vergilerin Başka Ülke veya Yerel İdarelere İhraç Gayreti

Yerel hizmet birimleri arasındaki yatay ilişkilerde yetki alanında oturmayanları vergileme çabası da bir başka rekabet konusu olabilir. Bir yerel idare, yetki alanında üretilen ya da satılan mallar, başka yerel idareler alanında oturanlarca satın alındığı ölçüde, bu mallardan aldığı dolaylı vergileri ihraç etmiş olur. Ancak, yerel idarelerin bölgelerinde üretilen malları vergilendirerek başka bölgeler halkına vergi ihraç etme olanakları kısıtlıdır. Eğer bölge idaresi üretimden ağır vergiler alırsa, uzun vadede sanayiler kuruluş yerini değiştirebilir ve verginin hafif olduğu yerel idare bölgesine taşınabilir. Uzun vadede, ancak başka yerde üretilemeyen tekel konusu madenler, doğal güzellikler gibi ürün ve hizmetler yerel vergi konusu olabilir²¹. Söz konusu durum uluslararası alanda da geçerlidir.

e) Sosyal Güvenlik Vergilerinin Düzeyi

Sosyal güvenlik ödemelerinin literatürde sıkça sosyal güvenlik vergileri olarak nitelendirildikleri görülmektedir. Sosyal güvenlik ödemeleri çoğu kez zorunludur ya da

²⁰ Şenyüz, Doğan, “Vergilemede Yeni Yaklaşımlar”, 2002’de Türkiye’de Maliye ve Vergi Politikaları Göstergeleri Işığında Beklentiler, (Panel, 10 Mayıs 2002), Demirtaş Sanayiciler Derneği Yayını No:3, y.y., y.t., s.76.

²¹ Bulutoğlu, Kenan, Kamu Ekonomisine Giriş, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 2003, s.161.

sosyal güvenlik sisteminden eşit faydalanmanın önkoşuludur. Ayrıca birçok ülkede sosyal güvenlik gelirleri devlet bütçesi içinde veya bütçeye bağlı ayrı bir fon içinde toplanır. Hem zorunluluk yönüyle hem de bütçede toplanması yönüyle sosyal güvenlik ödemeleri, vergi olarak nitelenebilmektedir²².

Rekabet sadece vergi sistemleri alanında değil aynı zamanda sosyal güvenlik konularında da söz konusu olabilir²³. Gelişmiş ülkelerin yüksek sosyal güvenlik ödemeleri emeğin ve yatırımların ülke dışına kaçmasına sebep olabilmektedir. Sosyal güvenlik ödemeleri işletmeler açısından emeğin maliyetini yükselten vergi benzeri bir unsur olmaktadır. Özellikle emek yoğun üretim üzerinde etkili olabilecek bu ödemeler rekabete konu olabilecek durumdadır.

C. Tiebout Modeli

Refah ekonomisinin temel teoremi -Adam Smith'in görünmez eli- kamu malları türünden bir piyasa aksaklığının olmaması halinde, ekonominin Pareto etkin olacağını öngörür. Her biri kendi çıkarı için hareket eden bireyler, Pareto etkinliğine götürecek kararlar alacaktır. Üreticiler arasındaki rekabet, bireylerin istediği malları mümkün olan en düşük maliyetle onlara sunmaya yöneltecektir. Benzer bir tartışma federal devlet dışında eyalet ve yerel yönetimlerce sunulan kamu mal ve hizmetleri için de yapılmaktadır. Yerel yönetimler arası rekabet, iddia edildiğine göre, bu idareleri bireylerin istediği malları etkin biçimde üretmeye sevkeder. Buna, Washington Üniversitesi'nden Charles Tiebout'un bu görüşleri 1956'da teorik biçimde formüle etmesi sonrası Tiebout hipotezi veya Tiebout modeli adı verilmektedir²⁴.

Vergi rekabeti konusunda kullanılan anahtar bulgu temelini Tiebout'un²⁵ analizinden almaktadır. Bu konuda yeni bir tartışma Oates ve Schwab'ın²⁶ çalışmasında

²² Williams, David, "Social Security Taxation", *Tax Law Design and Drafting*, ed. Victor Thuronyi, Volume 1, Chapter 11, International Monetary Fund, 1996, <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch11.pdf>, 05 Şubat 2005, s.6-8.

²³ Sonnleitner, Heidi, v.dğr., "Soll die EU die Steuern zentral regulieren?", http://www.kfunigraz.ac.at/fwiwww/home-dt/allg/m241_9.pdf, Eylül 2003, s.5.

²⁴ Stiglitz, Joseph E., *Kamu Kesimi Ekonomisi*, çev. Ömer Faruk Batirel, 2.Baskı, Marmara Üniversitesi Yayın No:549, İstanbul, 1994, s.790.

²⁵ Tiebout, Charles, "A Pure Theory of Local Government Expenditures", *Journal of Political Economy*, 64 No.5, (October, 1956), p.416-424.

bulunmaktadır. Oates ve Schwab'ın çalışmasındaki bulgu, yatay vergi rekabetinin kullanılan vergilerin fayda vergileri olması şartı ile kamu sektöründe etkin kaynak tahsisini gerçekleştireceğini göstermektedir. Eğer vergiler elde edilen faydalara eşit ise, Tiebout firmaların ve insanların en fazla tercih ettikleri vergi-harcama paketini alabilmek için, bir pazarda insanların dükkanları dolaştıkları gibi bölgeler arasında dolaşıp tercih yapacaklarını ve en uygun olanına göç edeceklerini iddia eder. Ayrıca bu göçün sonucunda ortaya çıkan kaynak tahsisi "pareto optimum" olacaktır, yeni bir dağıtım ile başka bir kişinin durumu kötüleşmeden bir kişinin durumu iyileşmeyecektir. Bununla birlikte, Tiebout etkinliği sonuçları sadece fayda vergileri kullanılıyorsa geçerli olacaktır. Fayda vergileri sosyal marjinal maliyeti yansıtır ve bundan dolayı insanların ve firmaların bölgeleri etkin bir şekilde seçmelerini sağlar²⁷.

Tiebout modeli bir takım varsayımlar üzerine kurulmuş bir modeldir. Bu modele göre tam rekabetçi bir piyasa temel alınmıştır. Bu göre aşağıdaki varsayımlar esas alınmıştır:

- Vatandaşlar komünler arasında tam hareket kabiliyetini haizdir ve tercihlerini en iyi karşılayan yere taşınmaya meyillidir.
- Vatandaşlar idareler hakkında tam bir bilgiye sahiptir.
- Vatandaşların aralarında tercih yapabileceği çok çeşitli tipte idare mevcuttur.
- Dışsallıklar bulunmamaktadır.
- İşler bireyler üzerinde mekansal sınırlamalara neden olmamaktadır.
- Bir idarenin optimal büyüklüğünü saptamak mümkündür. Bundan belirli bir sepet mal ve hizmetin ortalama üretim maliyetinin minimize edildiği büyüklük kastedilmektedir.
- Her idare optimal büyüklüğe ulaşmak için gayret eder.

Seçmenler istedikleri vergi ve kamusal hizmet bileşimini oylarıyla belirleyeceklerdir. Bu durum elbette zaman içinde ortaya çıkacaktır. Politikacılar

²⁶ Oates, Wallece E., Robert M. Schwab, "Economic Competition Among Jurisdictions: Efficiency Enhancing or Distortion Inducing?", *Journal of Public Economics*, 35 (1988), p.333-354.

²⁷ Goodspeed, a.g.m., s.580.

seçimler yapıldıkça seçmenlerin istedikleri kamu hizmeti ve vergi bileşimine ulaşacaklardır. Vergi rekabetinin önlenmesi bu arayış sürecini kesintiye uğratacaktır. Ayrıca rekabet politikacıların sadece seçmenlerin tercihlerini değil azınlıkların tercihlerini de dikkate almak zorunda bırakır. Politikacıların büyük çoğunluğu güçlerine ket vurduğu gerekçesiyle vergi rekabetine karşıdır. Buna göre kamu harcamalarını istedikleri gibi artıramayacakları ileri sürülmektedir²⁸.

Tiebout modeli bütün vergi mükelleflerinin hareketli olduğu varsayımına dayanır. Oysa gerçek hayatta durum böyle değildir. Varlıklı mükellefler yoksullara göre daha fazla hareket kabiliyetine sahiptir. Dolayısıyla bu durum gelir dağılımının fakir halk kesimleri aleyhine değişmesi sonucunu doğurabilir²⁹. Diğer yandan bireyler ve işletmeler için yer seçimi için tek kriter vergiler ve harcamalar değildir. Bunun yanında bireyler açısından yasal, sosyal ve psikolojik etkenler bulunduğu gibi şirketler açısından da gerçekte altyapının yeterliliği, taşımacılık, siyasal ve ekonomik istikrar ve ülkede yabancı yatırımların tabi olacağı hukuki mevzuat ve işlemler gibi yer seçiminde başkaca etkili olan unsurlar vardır. Ayrıca sadece bir ülkede bulunan vergi yapısı ve vergi oranları değil aynı zamanda vergi sonrası harcanabilir gelire ne kadarlık bir satın alma gücüne sahip olunacağı da önemlidir. Kısacası Tiebout modelinin dışsallıkları ve refah amaçlarını göz ardı ettiği söylenebilir³⁰. Bu sorunlar özellikle devletler arası bir vergi rekabetinde ortaya çıkabilecektir. Önemle belirtilmesi gereken husus şudur:

Daha önce de belirtildiği gibi Tiebout modeli, federal devlet dışında eyalet ve yerel yönetimlerce sunulan kamu mal ve hizmetleri üzerine kurulmuştur. Vergi rekabetinin uluslararası alandaki görünümünde ulaşılabilecek sonuçlar farklılık arz edecektir. Bunlara ilişkin geniş açıklamalar sonraki bölümlerde yer almaktadır.

²⁸ Schildknecht, Kurt, "Thesen", Der Steuerwettbewerb- (k)ein Auslaufmodell?, Internationale Föderalismuskonferenz (Zürich, 12.-13. April 2002), Panel 2, <http://www.avenir-suisse.ch/download.php?id=335>, 14 Şubat 2005, s.2.

²⁹ Ay, Hakan, "Vergi Rekabeti", Vergi Dünyası, Sayı 236, (Nisan 2001), s.138.

³⁰ Sonmleitner, v.dğr., a.g.m., s.4.

II. VERGİ REKABETİNE YOL AÇAN SÜREÇLER

Vergi rekabetini doğuran olgular iki ana başlık altında incelenebilir. Küreselleşme ve eşzamanlı yaşanan bölgeselleşme hareketleri birbirine zıt gibi görünen ancak hem birbirlerini hem de vergi rekabetini besleyen birer olgudur. Aşağıda ayrı ayrı ele alınacak olan bu iki olgunun nasıl vergi rekabetine neden olduğu açıklanmaya çalışılacaktır.

A. Küreselleşme

1. Küreselleşme Kavramı

Genel olarak ulusal ekonomilerin dünya ölçeğinde bütünleşmesi anlamına gelen küreselleşme çok tartışılan bir fenomendir³¹. Küreselleşme çeşitli anlamlara gelen net olmayan bir kavramdır. İktisatçılar bu kavrama daha spesifik anlamlar yüklemektedirler ancak bu kavramın neyi ifade ettiği konusundaki uzlaşma dar çerçevede kalmaktadır³². Küreselleşme, ekonomilerin artan ölçüde birbirine bağımlılığı³³ olarak tanımlanabileceği gibi çokuluslu üreticilerin bütünleşik üretim eylemleri ve stratejileri olarak da tanımlanabilir³⁴. Asgari bir tanımlama çerçevesinde, ulusal sınırların kalkması ve birbirinden ayrı olan ulusal piyasaların giderek tek bir piyasaya dönüşmesi unsurları ifade edilebilir³⁵. Görüldüğü gibi çok çeşitli tanımlamalar yapılabilmekte ve bu tanımlar konunun ele alınış biçimine göre değişiklik gösterebilmektedir. Bu çerçevede çalışmanın amacına uygun görülen aşağıdaki tanımdan hareket edilecektir.

Küreselleşme, iletişim ve bilişim teknolojilerindeki gelişmelere bağlı olarak üretim faktörlerinin uluslararası hareketlilik imkanı kazanması³⁶ ve ulusal ekonomilerin giderek bütünleşmesidir.

³¹ Lloyd, P.J., "Globalisation And Competition Politicies", *Weltwirtschaftliches Archiv*, Vol.134, Nr.2, (1998), s.161.

³² Lloyd, a.g.m., s.162.

³³ İTO, *Küreselleşme ve Gümrük Birliği: Çalışma Yaşamında Dönüşüm Çelişkiler ve Fırsatlar*, 2.Baskı, haz. Prof.Dr. Nusret Ekin, Yayın No: 1999-47, Fırat Basım San.Tic.Ltd.Şti., İstanbul, Şubat 1999, s.50.

³⁴ UNCTAD, *World Investment Report: Transnational Corporations and Integrated International Production*, New York, United Nations, Part 2, 1993, AKTARAN: Lloyd, a.g.m., s.162.

³⁵ Ay, a.g.m., s.133.

³⁶ Kongar, Emre, *Küresel Terör ve Türkiye*, Remzi Kitabevi, İstanbul, 2001, s.18-19.

Uluslararası ekonomik ilişkilerde eski korumacılık anlayışının yerine serbest ticaret görüşü benimsenmektedir³⁷. Sadece dış ticaret alanında değil, mali ve parasal alanlarda da liberalleşme sürecinin geliştirilmesi gerektiği vurgulanırken devletin vergi, borçlanma, para politikası gibi araçlarının piyasa ekonomisinin işleyişini bozmayacak şekilde kullanılması gerektiği savunulmaktadır³⁸. Bu nedenle ulusal ekonomi politikaların ağırlıklarını kaybettikleri bir süreç ortaya çıkmaktadır. Devlet kendi meşruiyetinin dayanaklarını güvence altına alabilme gücünü vergi toplamak, büyümeyi teşvik etmek gibi yollardan almaktadır. Ancak küreselleşme ortamında, sermaye hareketliliğinin artması ile ulus-devletin kazanç ve servete müdahale imkanının zayıflaması, vergi rekabetinin şiddetlenmesi ile tahsil edilen vergi miktarlarının azalması nedenleri ile ulus-devlet meşruiyet dayanaklarının eşdeğerini oluşturamadan bu yolları yitirmeye başlamıştır. Ticaret, sermaye hareketleri ve teknoloji akımının uluslar üstü bir özellik kazanarak yayılması ve yoğunlaşması milli devlet olgusunu aşmakta, sınır ötesi menfaat gruplarını ve değişik milletlere mensup bireyleri sıkı menfaat bağlarıyla birbirine bağlamaktadır. Ekonomilerin başarısını tayin eden faktör, ortaya çıkan bu yeni küresel dinamiklere uyumda gösterdikleri başarıya bağlıdır³⁹.

Finansal faaliyetler küreselleşmenin en yoğun geliştiği alandır. Bunu doğrudan yatırımlar izlemektedir. Doğrudan yatırımları ticaretteki küreselleşme takip ederken emeğin dolaşımı küreselleşmenin en az yaşandığı alan olarak göze çarpmaktadır⁴⁰.

Sermayenin daha az hareketli olduğu dönemlerde yabancı sermayenin vergilendirilmesi çok daha az önemliydi. Yüksek vergi oranları ve yüksek kamu harcamalarına veya düşük vergiler ve sınırlı kamu giderlerine, dolaylı ve dolaysız vergilerin bileşimine, vergi teşviklerinin kullanımına karar vermek gibi maddeler öncelikle yurtiçindeki işletmeleri bağlayan kararlardı ve etkileri genellikle yurtiçine yönelikti. Uluslararası alana taşıp başka ekonomiler üzerinde etkiler meydana getirse de bu etkiler genellikle sınırlı kalmaktaydı. Küreselleşmenin yatırım ve ticareti hızlandırma

³⁷ Aktan, Coşkun Can, "Global Ekonomik Entegrasyon ve Türkiye", *Dış Ticaret Dergisi*, (Ocak 1999), <http://www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/ocak99/global.htm>, 14 Şubat 2004.

³⁸ DPT, Küreselleşme Özel İhtisas Komisyonu Raporu, *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı*, DPT: 2544 – ÖİK: 560, Ankara, 2000, <http://ekutup.dpt.gov.tr/dunya/oik560.pdf>, 26 Ocak 2004, s.3.

³⁹ İTO, a.g.e., s.51.

⁴⁰ DPT, a.g.r., s.5.

süreci vergi sistemleri arasındaki ilişkileri temelden değiştirmiştir. Uluslararası ticaret ve yatırımlarda vergi dışı engellerin kaldırılması ve ulusal ekonomilerin birleşmesiyle sonuçlanması bir vergi sisteminin bir başka ekonomi üzerindeki potansiyel etkisini artırmıştır. Küreselleşme, vergi tabanlarının genişletilerek ve vergi oranlarının düşürülerek kayıpların azaltılmasına çalışılan vergi reformlarının arkasındaki itici güç olmuştur. Küreselleşme hükümetleri sürekli bir biçimde vergi sistemlerini ve kamu harcamalarını yatırımlara uygun bir ortam sağlamaya yönelik olarak uyarlamaya zorlamıştır. Kısaca küreselleşme ve sermayenin artan hareketliliği, sermaye ve finansal piyasaların gelişimini artırmıştır ve bu gelişimi yansıtacak şekilde sermaye akışına karşı vergisel engellerin azaltılmasını ve vergi sistemlerinin modernize edilmesini teşvik etmiştir⁴¹.

2. Küreselleşme ve Vergi Rekabeti İlişkisi

Yukarıda geniş bir şekilde açıklandığı gibi küreselleşme ile birlikte üretim faktörlerinin yüksek bir mobilite düzeyini yakalamaları, faktörlerin mevcut vergileme yapısıyla vergilendirilemeyeceği gerçeğini ortaya koymuştur. Bu durum sonucunda ülkeler kamu harcamalarını finanse edebilmek ve belli bir düzeyde vergi gelirini garanti altına alabilmek için uyguladıkları mevcut vergi sistemlerinden sapmaya başlamışlardır. Bu sapmalar sonucunda vergi rekabeti, vergi cennetleri, transfer fiyatlama ve vergi kaçakçılığı gibi sorunlar gündeme gelmiştir⁴². Bu bölümde söz konusu sorunlara ışık tutulmaya çalışılmıştır.

a) Vergi Rekabeti

Küreselleşme öncesinde daha çok federatif devletlerin yerel idareleri arasında ortaya çıkan vergi rekabeti küreselleşmeyle birlikte uluslararası düzleme taşınmıştır. İşletmelerin hedef pazar seçimini etkileyen maliyetler, kâr, rekabet durumu ve risk düzeyi gibi unsurların tahmini vergilere de önemli ölçüde bağımlı hale gelmiştir. Bu da ülkelerin sermaye üzerindeki vergileri düşürmesine yol açmıştır.

⁴¹ OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, 1998, <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>, 17 Mart 2005, s.13-18.

⁴² Benk, Serkan, Globalleşmenin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, K.T.Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aralık 2002, s.26-27.

Küreselleşmenin en önemli özelliği, finans-kapitalin serbest dolaşımını sağlamasıdır; buna karşılık, insanların ülkelerarası hareketleri katı bir şekilde denetlenmeye devam etmektedir. Ülkeler, üretimin temel öğelerinden sermayeyi kendilerine çekmek için rekabet etmek zorundadır; bu da, sermayeyi vergilendirme ve denetleme yetkilerini kısıtlar. Küreselleşmenin etkisiyle, ekonomik ve sosyal yapılanma köklü değişikliklere uğramıştır. Sermayenin başka yerlere kayabilme yetisi, devletlerin ulusal ekonomiler üzerindeki kontrollerini zayıflattı. Finans piyasalarının küreselleşmesi, İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra ortaya çıkan refah devletini devre dışı bıraktı; çünkü sosyal güvenlik ağına ihtiyaç duyan insanlar ülkelerini terk edemezken, refah devletinin vergiye tabi tuttuğu sermaye yer değiştirebilmekteydi. Kamu sektörünün GSYİH içindeki payı her koşulda düşmek durumunda kalmamıştır, ancak kaynak sağlama ve harcama yolları büyük ölçüde değişikliğe uğramıştır⁴³.

Tayland'da başlayan bir kriz, bütün Asya'yı etkilediği gibi Türkiye'yi de etkileyebilmektedir. Ya da Rusya'da yaşanan bir krizin arkasından Türkiye'den bu ülkeye ihracat yapan bir çok firma kapısına kilit vurmak zorunda kalabilmektedir. Bu da doğal olarak ülkeleri kendi politikaları kadar, başka ülkelerin izlediği ekonomik ve siyasal politikalar konusunda da duyarlı olmaya zorlamaktadır⁴⁴. Aynen bunun gibi vergileme politikaları da sınır ötesi etkilere sebep olmaktadır. Uluslararası sermayenin parasal büyüklüğünün 1.5 trilyon dolar civarında olduğu göz önüne alınırsa bunun kaynak dağılımı üzerindeki etkilerinin önemi daha iyi anlaşılır. Bu durum ülkelerin vergi tabanlarını doğrudan etkilemektedir⁴⁵.

Aşağıda açıklanan diğer olgular vergi rekabetinin uluslararası düzleme taşınmasıyla vergi rekabetinin ortaya çıkan farklı görünümleridir. Dolaylı veya dolaysız olarak vergi rekabetine aracılık eden söz konusu olguların zararlı olduğu görüşü ağırlık kazanmaktadır.

⁴³ Soros, George, Küreselleşme Üzerine, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2003, s.2.

⁴⁴ Bozkurt, Veysel, "KÜRESELLEŞME: Kavram Gelişim ve Yaklaşımlar", <http://www.isguc.org/vbozkurt1.htm>, 14 Şubat 2004.

⁴⁵ Kongar, a.g.e., s.25.

b) Vergi Cennetleri

Küreselleşmenin vergi sistemleri üzerindeki etkilerinden birisi de ortaya çıkardığı vergi cennetleridir. Vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelerin büyük bir kısmı ada ülkelerden oluşmakta olup, dünya ölçeğinde dikkate değmeyecek kadar az nüfusa ve yüzölçümüne sahip bulunmaktadır. Vergi cenneti ülkeler, sığınacak ülke arayan yabancı sermayeyi bazı önkoşullar getirmekle beraber ülkelere çekmektedirler. Yani vergi cenneti ülkeleri, vergi cenneti olma avantajlarını kullandıkları gibi, yabancı sermayeye de vergi cenneti ülkesinde bulunma avantajlarını kullanma olanağı sağlamaktadırlar⁴⁶.

Vergi cennetleri geniş anlamda, gelir unsurlarının tamamının veya bir kısmının hiç vergilenmediği veya düşük oranda vergilendirildiği ve belirli bir düzeyde gizlilik kuralının uygulandığı ülkeler şeklinde tanımlanabilir⁴⁷.

OECD Vergi Sorunları Komitesi 20 Ocak 1998 tarihinde bu konuyla ilgili olarak açıkladığı “Zararlı Vergi Rekabeti-Yükselen Global Bir Sorun” isimli raporunda vergi cennetlerini tanımlamak yerine özelliklerini belirlemiştir⁴⁸. Buna göre aşağıdaki dört özelliği taşıyan bir ülke vergi cenneti olarak nitelendirilmiştir⁴⁹:

- *Hiç Vergi Olmaması veya Düşük Vergileme Yapılması*

Birinci kriter, ülkede gerçekleştirilen ekonomik aktivitelerin düşük oranda vergilendirilmesi veya hiç vergilendirilmemesi, diğer ülkelerin vergi sistemlerinde yer alan gelir, harcama ve servetler üzerinden alınan vergilerin söz konusu ülke mevzuatında bulunmaması, bulunduğu halde uygulanmaması ya da önemsiz düzeyde kalması durumudur.

⁴⁶ Yetkiner, Erkan, “Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”, *Vergi Dünyası*, Sayı:235, (Mayıs 2001), s.93.

⁴⁷ Bilici, Nurettin, “Vergi Cennetleri İle Mücadele”, *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları*, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu (10-14 Mayıs 2004, Belek-Antalya), Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004, s.604.

⁴⁸ Heper, Fethi, Şennur Hoşyumruk, “Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum-I”, *Yaklaşım*, Yıl:10, Sayı:116, (Ağustos 2002), s.41-42.

⁴⁹ OECD, a.g.r., s.23.

- *Gizlilik Kuralına Sıkı Sıkıya Bağlı Kalınması*

İkinci kriter, vergi cenneti avantajlarından yararlanan ve bir başka ülkede ikamet eden kişiler hakkında diğer ilgili ülkelerle bilgi değişiminde bulunulmaması hatta bu konuda çok sıkı gizlilik esaslarıyla donatılmış yasal ve idari düzenlemelere sahip olunmasıdır.

- *Vergi Yasalarının Şeffaf Olmaması*

Üçüncü kriter, vergi yasalarının anlaşılır olmaması bunun yanında vergi idareleri ile mükellefler arasında vergi oranları ya da matrah konusunda özel anlaşmalar yapılmasına imkan sağlayan idari ve yasal düzenlemelerin bulunmasıdır. Bu da diğer ülkelerin karşı önlem almalarını zorlaştırmaktadır.

- *Fiilen Faaliyette Bulunulmaması*

Dördüncü kriter, kişi ya da kurumların belirli bir düzeyde faaliyette bulunma zorunluluğunun olmamasıdır. Asli faaliyet vergi cenneti ülkelerde gerçekleşmez ve bu ülkeler de böyle bir talepte bulunmaz. İşlemler sadece kağıt üzerinde buralarda gerçekleşiyor gibi gösterilmektedir. Kişi ya da kurumlar sadece vergisel avantajlar nedeniyle bu ülkelere gitmektedirler. Zaten coğrafi nedenlerden dolayı bu tür ülkeler fiili yatırımlar için elverişli bir ortama genellikle sahip değildir.

c) Tercihli Vergi Rejimleri

Tercihli vergi rejimleri bazı ülkelerin uyguladıkları zarar verici vergi politikalarından bir diğeridir. Temelde ülkeler vergi politikalarını ekonomik faaliyetlerini etkilemek için bir ekonomi politikası aracı olarak kullanabilmelidir. Ancak burada tercihli vergi rejimlerinin uygulanması başka ülkelerin vergi sistemlerine zarar verebilmektedir. Çünkü bu rejimler esas itibarıyla vergilere karşı duyarlı ve kolayca yer değiştirebilen finansal faaliyetleri hedef almaktadırlar⁵⁰. Uluslararası nitelik taşıyan bu konu OECD tarafından zararlı vergi rekabeti uygulamaları olarak değerlendirilmiş ve

⁵⁰ Cangir, Niyazi, "Vergide Rekabet Ya Da Vergi Politikasının Değişen İşlevi – I", *Yaklaşım*, Yıl:8, Sayı:91, (Temmuz 2000), s.110-111.

vergi cennetleriyle birlikte ele alınmıştır. OECD, 1998 Raporunda vergi cennetlerini tanımlamak yerine getirdiği kriterlerin benzerlerini tercihli vergi rejimleri için de getirmiştir. Buna göre ilgili faktörlerin bulunduğu bir yerde tercihli vergi rejiminin uygulandığına karar verilmektedir. Tercihli vergi rejimlerinin belirlenmesinde dört temel unsura vurgu yapılmıştır. Bunlar vergi cennetlerinin belirlenmesindeki faktörlerle büyük bir benzerlik içindedir. Vergi cennetleri için sayılan ilk üç faktör tercihli vergi rejimleri için de geçerlidir. Vergi cennetlerinin belirlenmesindeki kriterlerden biri de ülkede fiili faaliyette bulunma zorunluluğunun bulunmamasıydı. İşte bu noktada vergi cennetleri ile tercihli vergi rejimleri arasındaki temel fark yatmaktadır. Tercihli vergi rejimi uygulayan ülkeler vergi cennetine benzer uygulamaları çoğu kez belli bir bölgeyle veya sektörle sınırlamaktadırlar (Ring-fencing). Ayrıca buralarda fiili faaliyet gereklidir. Bazı tercihli vergi rejimleri bu rejimi sunan ülkelerin iç piyasalarından kısmen veya tamamen izole edilmişlerdir. Böyle bir ülkenin kendi ekonomisini rejimden koruma amacıyla özel bölgeler oluşturma ihtiyacı duyması ülkenin zararlı dışsal etkiler yayma potansiyeline sahip olduğunun güçlü bir belirtisidir. Özel bölgeler çeşitli şekillerde oluşturulabilir. Bir rejim, tam mükellefleri açık veya üstü kapalı bir şekilde getirilerinden yararlandırmadan dışlayabilir. Veya bu rejimlerden yararlanan şirketler ülkenin iç piyasasından açık veya üstü kapalı bir şekilde men edilir⁵¹.

d) Elektronik Ticaret

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi günümüzde önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Özellikle Elektronik ödeme sisteminin gelişimi elektronik ticaretin vergilendirilmesini daha da güçleştirmektedir. Elektronik ortamda yapılan ticaretin nasıl vergilendirileceği konusu hem ulusal hem de uluslararası düzeyde yoğun bir biçimde tartışılmaktadır. Bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler karşısında mevcut vergisel düzenlemeler yetersiz kalmaktadır⁵². Bunun en önemli nedenlerinden birisi de elektronik ticaretin coğrafi sınırları ortadan kaldırmasından dolayı, devletlerin kendi yasal düzenlemelerinin yeni ekonominin oluşturduğu global ticaret şeklinin ihtiyaçlarını

⁵¹ OECD, a.g.r., s.27.

⁵² Özler, İsmail H., Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2004, s.126.

karşılımda yetersiz kaldığını kavrayamamasıdır. Elektronik ticaret ile vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkanları artmıştır.

e) Uluslararası Transfer Fiyatlandırması

Transfer fiyatlandırması, bir ticari işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmetler satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilir⁵³. Transfer fiyatı teorik olarak iki ayrı ve bağımsız şirket arasındaki piyasa fiyatına eşit olmalıdır. Ancak özellikle hizmet ve maddi olmayan mal üreten sektörlerde transfer konusunun piyasasını tespit etmek neredeyse imkansız olmaktadır⁵⁴. Bu imkansızlık nedeniyle çokuluslu şirketlerin gelirlerini bir ülkeden, daha az vergilendirilecekleri diğer bir ülkeye kolayca aktarmaları mümkün olmaktadır. Bu şekilde faaliyette buldukları ülkede vergi ödemekten kaçındıkları için söz konusu ülke açısından vergi kaybı ortaya çıkmaktadır. Örneğin, uluslararası bir şirket, yüksek vergi oranının olduğu bir ülkedeki bağlı şirketine yüksek fiyatla mal satarak bu firmanın karını ya da ödeyeceği vergiyi düşürebilir. Uluslararası şirketlerin transfer fiyatlandırması yoluyla kendi kaynaklarını ülkeler arasında diğer ülkeler aleyhinde yeniden oluşturması ya da dağıtması, ilgili ülkelerin yalnızca egemenlik güçlerinin zayıflamasına değil, ayrıca milli gelire, işsizlik oranına, tüketici fiyatlarına, üretim girdilerine ve ödemeler dengesine olumsuz etkiler yapar⁵⁵.

f) Diğer Sorunlar

Küreselleşme süreci ile birlikte seyahat harcamalarının maliyetlerinin nispi olarak düşmesi sonucu insanların daha çok seyahat etme imkanı bulmaları ve teknolojik gelişmelerle birlikte yeni yatırım araçlarının ortaya çıkması vergileme konusunda gün geçtikçe yeni sorunlar gündeme getirmektedir. Bu konuda ülkelerin vergi mevzuatlarında yeterli düzenlemelerin olmayışı mali boşluklar oluşturarak mükelleflere vergiden kaçınmak için yeni fırsatlar doğurmuştur. Örneğin, yurtdışından telefonla veya başka iletişim yöntemleri kullanılarak satın alınan değerli tüketim malları (mücevherat, parfüm gibi) vergi dışı kalmaktadır. Bazı küçük ülkeler, yabancı tüketiciyi çekebilmek

⁵³ Kapusuzoğlu, Tuncay, "Transfer Fiyatlandırması Nedir?", *Vergi Dünyası*, Sayı:205, (Eylül 1998), s.55.

⁵⁴ Ay, a.g.m., s.137.

⁵⁵ TOBB, a.g.r., s.22.

için, değerli mallar üzerinden düşük tüketim vergileri alarak diğer ülkelerin uyguladıkları yüksek oranlı tüketim vergilerinin etkinliğini azaltmaktadır. Yaşanan bu süreçte ortaya yeni yatırım araçları da çıkmakta ve ülkelerin vergi mevzuatları bunları kavrayana kadar vergi dışı kalmaktadırlar⁵⁶.

B. Bütünleşme Kavramı

Dünyada bir taraftan küreselleşme yönünde gelişmeler olurken, öte yandan ilk bakışta küreselleşme ile çelişki oluşturan bölgeselleşme akımı yaygınlık kazanmaktadır. Dünyada çeşitli ülkeler, başta ekonomik alanda olmak üzere çeşitli alanlarda birbirleriyle işbirliği yapma eğilimleri içerisine girmektedirler. İşbirliği eğilimleri entegrasyonlara, bir başka deyişle bütünleşmelere dönüşmektedir⁵⁷. Ekonomik alanda ülkeler arasında bölgesel entegrasyon hareketleri her geçen gün daha fazla önem kazanıyor. Küreselleşen bir dünyada uluslar rekabet yeteneklerini tek başlarına sürdürememekte ve bu nedenle giderek daha çok ekonomik bütünleşmelere ihtiyaç duymaya başlamışlardır⁵⁸. Ekonomik bütünleşme gayretlerine AB, NAFTA, APEC, D-8 gibi oluşumlar örnek verilebilir. Özellikle gelişmiş ülkeler, ekonomik ve sosyal sorunlarla karşılaştıkları ölçüde içlerine kapanmakta, koruma politikalarına ağırlık vermekte ve aralarında oluşturdukları blok içerisindeki ilişkileri geliştirmeye öncelik tanımaktadırlar. Bloklaşmalar arttıkça blok içi ilişkiler önem kazanmakta, bloklar arası ilişkiler blokların blok dışındaki kalan ülkelerle ilişkilerini ikinci plana itmektedir. Bölgesel entegrasyonlar, çok taraflı serbestleşmeyi güçlendirebildikleri ve sürecin ileride genelleşmesini sağlayabildikleri ölçüde yararlı olabilirler⁵⁹. Bu oluşumlar ekonomik işbirliğine giderken ortak politikalar belirleyebilmektedir. Vergilerin devletin meşruiyet dayanaklarından birini oluşturduğunu daha önce belirtmiştik. Bu nedenle bu alanda bir yetki devri veya ortak politika belirlenmesi zor olmaktadır. Avrupa Birliği

⁵⁶ Tanzi, Vito, "Globalleşme Ve Vergilemedeki Mali Boşluklar", çev.:Hüseyin Şen, Vergi Dünyası, Yıl:20, Sayı:241, (Eylül 2001), s.165.

⁵⁷ Her entegrasyonun temelinde ekonomik işbirliği yatmaktadır. Bundan dolayı entegrasyon ve işbirliği arasındaki farkı kesin çizgilerle ortaya koymak zordur. Başarılı entegrasyonların temelinde başarılı işbirliği hareketleri yatmaktadır. O zaman, işbirliğiyle entegrasyon iç içe geçmiş bulunmaktadır. Bunun için işbirliğine kısmi entegrasyon olarak bakılabilir. (Ertürk, Emin, Ekonomik Entegrasyon Teorisi ve Türkiye'nin İçinde Bulunduğu Entegrasyonlar, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1993, s.6-7.)

⁵⁸ DPT, a.g.r., s.4.

⁵⁹ Dış Ticaret Müsteşarlığı, "Bölgesel Ekonomik Entegrasyonlar, Küreselleşme ve Dünya Ticareti", <http://www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/sayi6/ticaret.htm>, 14 Şubat 2004.

örneğinde olduğu gibi birlik düzleminde getirilen kriterler üye devletleri vergi rekabetine itebilmektedir. Gelişmişlik farkının arttığı durumda vergi rekabeti potansiyelinin de artması beklenmelidir. Aşağıda ekonomik bütünleşme aşamalarıyla birlikte ele alınıp siyasal bütünleşmeye de kısaca değinilecektir.

1. Ekonomik Bütünleşme

Ekonomik bütünleşme olgusu, Jacob Viner'ın 1950 yılındaki "The Customs Union Issue" adlı makalesinin öncülüğünde gümrük birlikleri kuramıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Farklı düzeylerde de olsa ekonomik bütünleşmenin yararlarını savunan bütün görüşlerin özünde Adam Smith ve David Ricardo'dan kaynaklanan, serbest ticaretin ülkeler arasında ekonomik rekabeti özendirerek ve uzmanlaşmayı geliştirerek, kaynak dağılımında etkinlik sağlayacağı düşüncesi yatmaktadır. Bu düşünce üretimde etkinliğe dayalı bir işbölümünün gerçekleşmesiyle dünya refahının da maksimize olacağını ileri sürmektedir⁶⁰.

Ekonomik bütünleşme biçimleri çeşitli sınıflandırmalara tabi tutularak incelenebilir. Ekonomik bütünleşme burada konunun ayrıntılarına girilmeden aşağıdaki gibi beş grupta incelenmiştir:

- Serbest ticaret bölgesi
- Gümrük birliği
- Ortak Pazar
- Ekonomik Birlik
- Ekonomik ve Parasal Birlik

Her aşamada ülkelerin ekonomik ve siyasal açıdan karşılıklı bağımlılığı artmakta, bağımsız ekonomi, para ve maliye politikası izleme yetenekleri azalmaktadır⁶¹.

⁶⁰ Tokatlıoğlu, Mircan Yıldız, Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, Alfa Kitabevi, İstanbul, 2004, s.5-6.

⁶¹ Yıldız, Mircan, "Bütünleşme Biçimleri ve Avrupa Birliği", Dış Ticaret Dergisi, Sayı 15, (Ekim 1999), <http://dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/ekim99/butun.htm>, 14 Şubat 2004.

a) Serbest Ticaret Bölgesi

Serbest ticaret bölgesinde amaç, üye ülkeler arasında kendilerinin ürettiği mal ve hizmetlere ilişkin ticareti serbestleştirecek ortak bir pazar yaratmaktır. Ticaret sınırlamaları yalnızca üye ülkelerce üretilen mal ve hizmetlere karşı kaldırılmakta, üçüncü ülkelere ithal edilen bir malı herhangi bir üye ülke, diğerlerine ihraç etmek istediğinde bu sınırlamalar geçerli olmaktadır. Dolayısıyla bu aşamada üye ülkeler, birleşik bir mal piyasası yaratmak için, sadece birbirlerine karşı tercihli gümrük politikası uygulayabilme açısından karar alanını bırakmış olmaktadır. Ancak değişik kamu politikaları ile yine de kendi üreticilerini koruma olanakları ellerinde kalmaktadır. Bu bütünleşme biçiminde dışa karşı uygulanan gümrük vergilerinde bir rekabetin ortaya çıkması muhtemeldir. Bu nedenle bütünleşme dışına karşı uygulanan gümrük duvarlarında en alt düzeyde eşitleme eğilimi ortaya çıkar⁶².

b) Gümrük Birliği

Gümrük birliğinde de, serbest ticaret bölgesinde olduğu gibi, sadece mal piyasalarında bütünleşme amaçlanmış ve bütünleşmeye katılan ülkeler arasındaki mal akımlarını kısıtlayan gümrük vergileri ve diğer dış ticaret kontrolleri kaldırılmıştır. Burada serbest ticaret bölgesindeki şartlara ek olarak birliğe üye ülkelerin serbest dış ticaret politikası izleme imkanları sınırlandırılmıştır⁶³. Üçüncü ülkelere karşı uygulanan gümrük vergileri eşitlenmektedir. Bu sayede üye ülkeler arasındaki mal akımları serbestleşip artarken, diğer ülkelere olan mal akımlarında oransal bir azalma görülecektir⁶⁴. Bir ülkenin dış ticaret hacmi veri olarak alınırsa, o ülkenin dış ticaretinin ne kadar büyük bir kısmı gümrük birliği ülkeleri ile yapılıyorsa, bir başka deyişle birlik dışı ülkelere ticareti ne kadar az ise, gümrük birliği o kadar yararlı olur⁶⁵.

⁶² Tokatlıoğlu, a.g.e., s.8-9.

⁶³ Karluk, Rıdvan, "Dünya Ekonomisinde Küreselleşme ve Bölgeselleşme Eğilimleri ve GB-Bölgesel Ekonomik Gelişmeler", *Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye*, Sayı:19-20, (Eylül-Aralık 1995), s.11.

⁶⁴ Yıldız, a.g.m.

⁶⁵ Yenal, Oktay, *İktisat Siyaseti Üzerinde İncelemeler*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Genel Yayın No:425, 1999, s.135.

c) Ortak Pazar

Ortak pazar Gümrük birliğinin bütün unsurlarına ek olarak emek, sermaye, girişimci gibi üretim faktörlerinin üye ülkeler arasındaki serbest dolaşımını engelleyen bütün unsurların ortadan kaldırılıp, üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük tarifesinin uygulandığı bir bütünleşme şeklidir. Ortak Pazar bir üye ülkenin iç pazarından oluşmuş "genişletilmiş bir iç pazar"dır. İç pazarın oluşabilmesi için üye ülkelerin ulusal sınırlarında uygulanan her türlü fiziki, teknik ve mali engellerin kaldırılması gerekmektedir. Atılması gereken ikinci adım ise ülkelerin iç ekonomik politikalarının birbirine yaklaştırılmasıdır. Buna göre ortak Pazar aşamasında söz konusu engelleri kaldırıcı çeşitli önlemler yürürlüğe girer.

Böylece ortak Pazar içinde yer alan ülkelerdeki sermaye için en uygun yatırım alanını bulmak serbest hale gelirken, aynı durum emek için de söz konusu olacaktır. Gerek mal ve hizmet piyasalarında, gerekse üretim faktörleri piyasalarında serbest dolaşımın sağlanması, ortak Pazar içinde faktör fiyatlarının eşitlenmesi ve kaynakların etkin kullanımına yol açar. Ancak gelişmenin üye ülkeler arasında eşit dağılması söz konusu olmayıp gelişme belli büyüme kutuplarında odaklaşma eğilimi göstermektedir. Akışkanlığı artan emek ve sermaye de bu kutuplarda toplanacaktır. Eğer bütünleşmeye giren ülkelerin birbiriyle rekabet edecek ölçekte büyüme kutupları yoksa, sistemde büyüme eşitsiz olacak ve bazı ülkeler açısından bütünleşme bir fayda sağlamayacaktır. Bu da bütünleşmede parçalanma eğilimlerine yol açacaktır⁶⁶. Ayrıca bu birleşme türünde vergilendirme yetkisi üretim faktörlerinin serbest dolaşımının sağlanmasıyla sınırlandırılır⁶⁷.

d) Ekonomik Birlik

Mal, hizmet ve üretim faktörlerinin serbest dolaşımının sağlandığı ortak Pazar aşamasından sonra, sıra ulusal politikaların uyumlaştırılmasına gelir. Bu politikaların bir kısmı birliğe giren ülkelerin yapısal sorunlarını çözecek, bir kısmı makroekonomik

⁶⁶ Tokatlıoğlu, a.g.e., s.11-12.

⁶⁷ Şiriner, İsmail, Murat Aydın, "Mali Egemenliğin Sınırlandırılması: Vergilendirme Yetkisi ve IMF", Vergi Sorunları, Sayı:196, (Ocak 2005), s.196.

politikaların uyumlaştırılmasını sağlayacak, bir kısmı da bütün birlik üyeleri tarafından alınması ve uygulanması gereken hususlarla ilgili olacaktır.

Ekonomik birlikte, üye ülkelerin ekonomileri önemli ölçüde bütünleşmiştir. Bu nedenle ülkelerin ekonomik bunalımlara tek başına çözüm bulma kapasiteleri önemli oranda düşmüştür. Ancak üye ülkeler makroekonomik politikalarla ilgili karar alanlarını uluslararası kurumlara terk etmemişlerdir. Ortak politikalarda uygulamayı hala üye ülkeler yürütmektedir. Durum bu olunca, dünya ekonomisinin büyüme döneminde başarılı olabilen bir ekonomik birlik, bunalım döneminde gerekli kararları gereken hızda alamayacak ve aynı başarıyı gösteremeyecektir⁶⁸.

e) Ekonomik ve Parasal Birlik

Ekonomik ve parasal birlik, ekonomik birlik kuran üye devletlerin para, maliye ve sosyal politikaları ile devresel hareketlere karşı uyguladıkları politikaların birleştirilmesini ve bu politikaların, kararları bağlayıcı olan devletler üstü bir kurum tarafından uygulanmasını gerektirir. Ekonomik ve parasal birlik, ekonomik bütünleşmenin en ileri derecedeki aşamasıdır. Ekonomik bütünleşmenin bu şekline “tam ekonomik bütünleşme” adı da verilmektedir. Bu düzeydeki ekonomik bütünleşmede topluluk kurumlarına geniş kapsamlı bir vergilendirme yetkisi devredilmesi söz konusudur⁶⁹.

Ulusların çok önemli karar alanlarını uluslar üstü bir kuruluşa bırakmaları, federal devlete geçişe çok yakın bir aşamayı ifade eder. Karar süreçlerinde uluslar üstü yasaların ulusları bağlayıcılığı ve oybirliği ile kararın yerini oy çokluğuna bırakması noktasına kolayca gelinebilir. Bu durumda uluslar üstü kurumun üstlendiği işlevler zaman içinde yeni alanlara yayılma eğilimi gösterir⁷⁰.

Ekonomik bütünleşmenin tutarlı olabilmesi için ekonomik ve parasal unsurlar arasında uygun bir denge sağlanması gerekmektedir. Çünkü ekonomik ve parasal gelişmelerle politikalar arasında karşılıklı etkileşim söz konusudur. Ülkeler arasında mal ve faktör hareketlerine konulan bütün sınırlamaların kalkmış olması reel anlamda

⁶⁸ Yıldız, a.g.m.

⁶⁹ Çağan, a.g.e., s.238.

⁷⁰ Tokatlıoğlu, a.g.e., s.15.

ekonomik bütünleşmenin gerçekleşmesi için yeterli olabilir, ancak tam bir bütünleşme için yeterli değildir. Para piyasalarını kontrol etmek mümkün olmuyorsa, istikrarsız bir ortam söz konusuysa, reel anlamda bütünleşmeye gitmek çözüm getirmez. Çünkü bütünleşmelerin amacı sadece mal ve faktör piyasalarının kaynaşmasını ve istikrarını değil aynı zamanda para ve finans piyasalarının büyümeyi engellemeyecek ve hatta teşvik edecek şekilde uyumlaştırılmasını gerekli kılmaktadır⁷¹.

2. Siyasal Bütünleşme

Siyasal entegrasyon, bir bakıma doğrudan ekonomik entegrasyonla ilintilidir. Ekonomik alandaki etkinliklerde görülen başarı, yurttaşların talep ve destekleriyle siyasal sistemin gelişmesini sağlamaktadır⁷².

İyi bir ekonomik bütünleşme için aynı zamanda siyasal yakınlaşma ve bunu dünya çapında ortak çıkarlara da oturtmak gerekmektedir. Başka bir ifadeyle ekonomik bütünleşmenin iyi işleyebilmesi için bir karar ünitesine ihtiyaç vardır. Bu karar ünitesinin görevi siyasal dengesizlikler ve anlaşmazlıkların ortadan kalkmasına yardım etmektir. Dolayısıyla ekonomik alanda etkin bir bütünleşmenin sağlanması, siyasal bütünleşmenin gerçekleşmesine de bağlıdır. Buna göre siyasal bütünleşme, ulusal konumdaki siyasal kurumların bağlılıklarını, beklentilerini ve faaliyetlerini mevcut ulus devletlerin üzerinde hukuksal niteliğe sahip bir merkezde toplamalarını ifade etmektedir. Yukarıda belirttiğimiz tam ekonomik bütünleşmenin gerçekleştirilmesi ile birlikte, bir topluluk kimliğinin sağlandığı karşılıklı çıkarlar için ortak hareket edebilme anlayışının hakim olduğu söylenebilir⁷³.

Ulus devletlerin siyasal bütünleşmesinin önünde iki seçenek olduğu söylenebilir. Siyasal bütünleşme sıkı bir birliği amaçlıyorsa federal yapıya doğru evrim gösterecektir. Eğer federal yapıya göre ulusların kimliğini daha fazla koruyan bir bütünleşme amaçlanıyorsa bu durumda konfederatif bir yapı tercih edilecektir.

⁷¹ Yıldız, a.g.m.

⁷² Canbolat, İbrahim S., Uluslarüstü Sistem Avrupa Birliği: Bir Dönüşümün Analizi, 2.Baskı, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 1998, s.255.

⁷³ Yıldız, a.g.m.

C. Küresel / Uluslararası İşbirliği

Vergi rekabetinin doğası gereği küresel bir fenomen olduğundan çözümü için de yine küresel onaya ihtiyaç duyulmakta ve küresel katılım gerekmektedir⁷⁴.

Küresel ekonomi ulus temelli etkileşimleri yeni bir güç düzeyine yükseltir. Piyasalar ve üretim gerçekten küreselleşince, uluslararası ekonomik sistem toplumsal yerleşiklikten çıkar ve özerkleşir. Özel şirketlerin ya da kamu düzenleyicilerinin yerel politikaları, hareket alanlarındaki üstün uluslararası belirleyicileri sürekli hesaba katmak zorundadırlar. Tüm sistemi etkileyen bağımlılık arttıkça, ulusal düzey uluslararası düzey tarafından içerilir ve dönüştürülür. Böyle küresel bir ekonomide kamu otoritelerinin sorunu, ekonomik aktörler arasındaki sistemli bağımlılığın üstesinden gelebilmek için, düzenleyici girişimleri ve koordine eden politikalar oluşturmaktır⁷⁵.

Hükümetlerin vergi tabanlarını korumak ve vergi teşviklerinin sermaye ve finansal akımları çarpıtması yoluyla küresel refahı azaltmasını önlemek için yasal önlem almalarını, uluslararası işbirliğini yoğunlaştırmalarını gerektirmektedir. Vergi sistemlerinin işbirliğine girmeleri kaçınılmaz olurken bu işbirliğinin mükellefleri korumak ve vergi adaletini güvence altına almak amacıyla olması gereklidir. Uyumlaştırma ve uluslararası işbirliği yalnızca giderek azalan oranlarda tekdüzeleşme getirmemelidir⁷⁶.

Vergileme alanında ortaya çıkan ulus aşırı sorunlara yine aynı düzeyde çözüm bulunması gerekliliği tartışmalarda öne çıkmaktadır. Küreselleşme vergi sistemlerini birbirlerine karşı aşırı derecede duyarlı hale getirmiştir. Vergi rekabeti de küreselleşmenin ve vergi sistemleri arasındaki bu artan etkileşimin bir sonucu olduğu daha önce açıklanmıştı. Bu olumsuzluklara hükümetler üç yolla cevap verebilirler. Bunlardan birincisi, hükümetlerin ülke sınırlarının gerisine çekilmesi ve küresel vergi sorunları için bir izolasyon yaklaşımına doğru geri hareket etmesidir. Yani ülke

⁷⁴ OECD, "Towards Global Tax Co-operation" (Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs): Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices", 2000, <http://www.oecd.org/dataoecd/9/61/2090192.pdf>, 06 Şubat 2005.

⁷⁵ Hirst, Paul, Grahame Thompson, Küreselleşme Sorgulanıyor, 3.Baskı, Dost Kitabevi, Ankara, 2003, s.35-36.

⁷⁶ Ekmekçi, Esra, Küreselleşme ve Vergilemede Yeni Eğilimler, Kazancı Hukuk Yayınları No:167, İstanbul, 2003, s.8.

sınırlarının arkasına çekilerek kendilerini dünyadan soyutlayabilirler. İkincisi, uluslararası vergi sistemlerinin uyumlaştırılmasıdır. Yani, küresel bir vergi otoritesi tarafından idare edilen bir tür global bir vergi yasası oluşturulmasıdır. Üçüncüsü ise, şeffaf sistemlerin uygulamaya konulması ve sınırlar arası bilgi paylaşımının dahil olduğu uluslararası işbirliğinin artırılmasıdır.

İşbirliğinin artırılması olan üçüncü seçenek, küreselleşmenin baskılarına en uygun cevap olacaktır. Ulusal hükümetler vergi sistemlerini dizayn etme gücünü devam ettirir fakat bu kararların uluslararası düşünceler tarafından etkileneceğini kabul eder. Ayrıca hükümetlerin kararlarının diğer ülkelerin kendi vergi kanunlarını uygulamasını nasıl etkileyeceğini dikkatli bir şekilde düşünmesi gerektiği anlamına gelir. İşbirliği, vergi alanında neyin kabul edilebilir ve neyin kabul edilemez olduğunun üzerinde anlaşmaya varmayı kapsayacaktır⁷⁷.

1. Uluslararası Vergisel İşbirliğinin Sağlayacağı Getiriler

Uluslararası vergi rekabeti karşısında uluslar arası vergisel işbirliğinin sağlayacağı çeşitli getiriler bulunduğu ileri sürülmektedir⁷⁸. Bunlara aşağıda kısaca değinilmiştir.

- ***Bilgi Paylaşımı ve Akışını Sağlar***

Uluslararası işbirliğinin en temel getirisi bilgi paylaşımı yönünde olacaktır. Böylelikle bir ülke, mükellefinin ülke dışında elde ettiği geliri tespit etmede büyük avantajlar sağlayacak ve söz konusu mükelleften dolayı oluşacak vergi kayıp ve kaçaklarını azaltabilecektir.

- ***Teknik Destek ve Yardım İmkânı Sağlar***

Yaşanan teknolojik değişim vergi idarelerinin bu değişime adapte olmasını zorunlu kılmaktadır. Uluslararası vergisel işbirliği ile ülkelere teknik yardım, en iyi

⁷⁷ Günaydın, İhsan, Serkan Benk, "Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslararası İşbirliğinin Önemi", Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu (10-14 Mayıs 2004, Belek-Antalya), Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004, s.403.

⁷⁸ Günaydın, İhsan, Serkan Benk, a.g.t., s.405-407.

uygulamanın (best practice) paylaşılması ve yaygınlaştırılması ve vergi idarelerinin modernizasyonu gibi önemli imkanlar sağlayacaktır. Böylelikle küreselleşmenin oluşturduğu sorunlarla mücadele daha kolay olacaktır. Bu alanda çalışma yapmak üzere çoğu bölgesel nitelikli teknik organizasyonlar bulunmaktadır.

- ***Vergi Mevzuatlarının ve Uygulamaların Yakınlaşmasını Sağlar***

Uluslararası işbirliğinin sağlayacağı bir diğer getiri, vergi mevzuatlarının yakınlaştırılması yönünde olacaktır. Bunun da en önemli faydası uluslararası işlemlerin belli bir standarda kavuşması yönünde olacaktır. Ayrıca uygulamaların yakınlaşmasıyla birlikte bazı gelişmeler de büyük ölçüde sağlanmış olacaktır. Öncelikle aynı ekonomik durumda bulunanların aynı miktarda vergi ödemeleri sağlanacaktır. Bir başka husus olarak, vergi mevzuatı küçük mükellefler için kolaylaştırılabilir ve vergi mevzuatları mükellefler açısından anlaşılabilir bir yapıya kavuşturulmuş olacaktır. Ayrıca uygulamaların yakınlaştırılması teknolojik gelişmelerin takip edilmesi açısından da büyük önem taşımaktadır. Özellikle elektronik ticaretle değişen ticari yapının vergileme üzerindeki etkileri azaltılabilecektir.

- ***Uluslararası Stratejik Çalışma Ortamının Oluşmasını Sağlar***

Uluslararası stratejik çalışma ortamının oluşturulması ile kastedilen, ülkelerin yaptıkları karşılıklı ya da çok taraflı işlemlerin birbirine yaklaştırılması ve uluslararası işbirliği açısından derlenip yeniden düzenlenmesidir. Bu çalışmalar genellikle vergi politikaları ve uygulamalarının uyumlaştırılmasını kolaylaştıracaktır.

2. Küresel İşbirliğine İlişkin Getirilen Öneriler

Vergi rekabetine karşı küresel işbirliğinin savunulmasıyla beraber buna ilişkin farklı düzlemlerde çözüm önerileri de getirmiştir. Aşağıda uluslararası alanda geliştirilen çözüm önerilerine değinilmiştir.

- ***OECD'nin Küresel Vergi İşbirliği Raporu***

OECD'nin, vergi rekabetine ilişkin en yoğun çalışmaları yürüten ve bunun öncülüğünü üstlendiğini söyleyebiliriz. OECD bünyesindeki zararlı vergi

uygulamalarına ilişkin çalışmalara, 1996 yılında OECD Bakanlar Konseyinde, zararlı vergi rekabetinin, yatırım ve finansman kararları ve ülkelerin ulusal vergi tabanları üzerinde yarattığı olumsuz ve çarpıklık yaratıcı etkilerin engellenmesine dönük sistemlerin geliştirilmesi ve 1998 yılına kadar, bu konuda bir raporun hazırlanmasına karar verilmesi ile başlanmıştır⁷⁹. Zararlı vergi rekabeti sonlandırılırsa, hükümetler, vergi sisteminin kendi arzu ettikleri şeyi sunmasıyla ilgili karar almada özgür olacaklardır. OECD projesi, tüm vergi rekabetine değil, zararlı vergi rekabetine yönelmektedir⁸⁰. 1998’de yayınlanan raporda küresel vergi işbirliğine duyulan ihtiyaç dile getirilmiştir. OECD’nin bu konudaki çabaları dikkat çekicidir. 1998 ve 2000 raporları ile 2001 ilerleme Raporu OECD tarafından bu konuda hazırlanmış kapsamlı raporlardır. 1998 Raporuyla birlikte vergi cennetleri ile mücadele başlamış ve en son 2001 ilerleme raporuyla mücadele yöntemi yumuşatılarak büyük ilerleme sağlanmıştır. Nitekim 2000 raporunda belirtilen 35 adet yerleşim yeriyle yoğun ikili temaslar yapılmış, gerektiğinde çok taraflı ve bölgesel toplantılar düzenlenmiş ve 18 Nisan 2002 tarihinde, içerisinde sadece 7 adet yerleşim yerinin bulunduğu, bir “işbirliği yapmayan yerleşim yerleri/vergi cennetleri listesi” yayımlanmıştır. Bu vergi cennetleri, 2001 yılı raporuyla sadece etkin bilgi değişimi ve saydamlık konusuna indirgenen çerçeveye uygun olarak dahi taahhütte bulunmayı reddetmişlerdir⁸¹. Şeffaflık ve etkin bilgi değişimi kriterlerinin uygulanmasında, birçok faktör göz önüne alınmaktadır. Bunlar arasında, şeffaflığı azaltan ve etkin bilgi değişimi için gerekli olan enformasyonu daha az mümkün kılan gevşek bir mevzuat çerçevesi gibi ilgili ülke yetkililerinin etkin bilgi değişimine girmelerini etkileyen unsurlar incelenmiştir⁸².

OECD’nin üye ülke bakanlarına Haziran 2000’de sunduğu rapordaki vergi cennetlerinin ve OECD üyesi ülkelerdeki tercihli vergi rejimlerinin listesini çıkarmakta

⁷⁹ Karaca, Yüksel, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?”, *Vergi Dünyası*, Sayı:238, (Haziran 2001), s.91.

⁸⁰ Horner, Frances M., “The OECD, Tax Competition and The Future of Tax Reform”, Head of Tax Competition Unit, Fiscal Affairs, OECD, January 2000, <http://www.oecd.org/daf/FSM/taxcompetitionarticle.html>, 05 Ocak 2003, çev.: Ersan Öz, “OECD, Vergi Rekabeti ve Vergi Reformunun Geleceği”, *Maliye Dergisi*, Sayı:145, (Ocak-Nisan 2004), s.207.

⁸¹ Karaca, Yüksel, “Zararlı Vergi Rekabeti: OECD Bünyesindeki Çalışmalar”, *Banka-Mali ve Ekonomik Yorumlar*, Yıl:40, Sayı:1, (Ocak 2003), s.27.

⁸² Eyüpgiller, Saygın, “Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Uygulamalardan Vazgeçme Taahhütleri”, *Vergi Dünyası*, Sayı:249, (Mayıs 2002), s. 96.

ve bunlarla mücadele için hükümetler ve vergi sistemleri arasında küresel bir işbirliğinin temellerini belirlemektedir⁸³. Söz konusu raporda, vergi cenneti kriterlerine uyan yasal rejim ve üye ülkelerde potansiyel olarak zararlı olabilecek 47 tercihli vergi rejimi yer almaktadır⁸⁴. Ayrıca rapora göre vergi cenneti olarak adlandırılan bölgelerin zararlı vergi uygulamalarını 31 Aralık 2005 tarihine kadar kaldırmalarını taahhüt etmeleri ve taahhütlerin nasıl gerçekleştirileceğine ilişkin bir planın taahhütten itibaren altı ay içinde sunmaları gerekmektedir.

OECD, son olarak yayınladığı ilerleme raporunda bünyesinde bulunan tercihli vergi rejimlerini tamamen ortadan kaldırdığını, bunun yanı sıra işbirliği içerisinde olmayan vergi cenneti ülkeler listesinden Vanuatu ve Nauru cumhuriyetlerini çıkardığını belirtmiştir⁸⁵. Söz konusu listede son olarak Andora, Lichtenstein Prensiği, Liberia, Monaco Prensiği ve Marshall Adaları Cumhuriyeti kalmıştır.

OECD'nin vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri için başlattığı bu çalışmalar sonuç vermesine rağmen önemli tepkileri de beraberinde getirmiştir. Bunlardan en önemlisi OECD'nin bir zenginler kulübü olarak görülmesi ve küçük devletlerin mali egemenliğini tehdit ettiği iddiasıdır⁸⁶. Bu iddianın temel nedeni ise, OECD'nin vergi cennetleri ile mücadele ederken bünyesinde mevcut olan tercihli vergi rejimleri konusunda aynı objektifliği sağlayamamasından kaynaklanmaktadır.

- ***Uluslararası Vergi Organizasyonu Önerisi***

Birleşmiş Milletler'in Haziran 2001'de gerçekleştirmiş olduğu Uluslararası Kalkınma Finansmanı konferansının final raporunda "Uluslararası Vergi Organizasyonu" oluşturma önerisi, uluslararası işbirliği açısından ilk kurumsal yapı olması özelliği dolayısıyla büyük önem taşımaktadır. Oluşturulacak olan Uluslararası Vergi Organizasyonu'nun çeşitli faaliyetleri yerine getirmesi önerilmiştir. Vergileme ile ilgili olarak böyle bir organizasyonun oluşturulmasında temel amaç, ulusal vergi sistemlerini ve vergi idarelerini ortadan kaldırıp yerine geçmesi değil, ulusal vergi

⁸³ OECD, s.12-20.

⁸⁴ OECD, s.17.

⁸⁵ OECD, The Oecd's Project On Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report 2004, <http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf>, 22 Şubat 2005, s.14.

⁸⁶ Ekmekçi, a.g.e., s.14.

sistemlerinin globalleşme sonucu oluşan sorunlarla daha etkin bir biçimde mücadele etmelerini ve Tobin Vergisi gibi ileride uygulanması muhtemel çok taraflı uygulamaların kolaylaştırılmasını sağlamaktır.

- ***Uluslararası Vergi Diyalogu Önerisi***

Birleşmiş Milletler'in Uluslararası Vergi Organizasyonu oluşturma önerisine benzer olarak bir öneri de Mart 2002'de IMF, OECD ve Dünya Bankası tarafından gelmiştir. Bu üç organizasyonun müşterek önerisi olan "Uluslararası Vergi Diyalogu", Birleşmiş Milletler'in önerisine benzemekle birlikte kurumsal yapının oluşturulması bakımından daha ayrıntılı ve kapsamlı olarak hazırlanmıştır. Oluşturulacak organizasyonun temel görevi ise, vergi politikası ve idaresi konularında aktif bir rol oynayarak ülkelerin mali egemenliklerini sürdürebilmeleri için ortam yaratılması şeklinde belirtilmiştir. Uluslararası Vergi Diyalogu önerisinde bulunan organizasyonlarla (IMF, OECD, Dünya Bankası) Birleşmiş Milletler arasındaki görüşmeler devam etmektedir. Ancak henüz bir anlaşma sağlanamamıştır⁸⁷.

- ***AB içindeki çalışmalar***

Bu noktada, zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele amaçlı benzer bir çalışma AB bünyesinde de yürütüldüğünü belirtmekte fayda vardır. 1 Aralık 1997'de AB Konseyi; tek pazara ilişkin çarpıklıkları/olumsuzlukları gidermek, katlanılamaz tutarda gelir kaybını engellemek ve vergi sistemlerini istihdama dönük olarak daha da geliştirmek amacıyla zararlı vergi rekabetiyle mücadeleye dönük önlemler içeren bir paket kabul etmiştir. Söz konusu paket; ticari faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi, tasarruflardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi ve ülkelerarası faiz ve gayri maddi hak ödemelerine stopaj uygulanmasına ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Yeni düzenleme (Code of Conduct) temelde, ticari faaliyetlerden elde edilen gelirlerinin vergilendirilmesi alanında potansiyel zararlı vergi uygulamalarını

⁸⁷ Günaydın, İhsan, Serkan Benk, a.g.t., s.414-415.

işaret etmekte ve bu türden uygulamaları tanımlamak için kullanılacak faktörleri belirlemektedir⁸⁸.

Bir yandan üye ülkelerdeki vergi mevzuatlarının uyumlaştırılması yönünde çalışan Avrupa Birliği, diğer yandan zarar verici vergi rekabeti ve tercihli vergi rejimlerinin sonlandırılması ile de yakından ilgilenmektedir. Örneğin mevduat faizleri üzerinde yok denecek kadar düşük olan stopaj oranını asgari % 15'e çekmesi yönünde Lüksemburg'a baskı yapılmaktadır. Bu ülkede faziler üzerindeki verginin yok denecek kadar düşük olması, on binlerce AB vatandaşının tasarruflarını bu ülkeye kaydırmasına yol açmaktadır. Banka gizliliği prensibini katı bir şekilde uygulayan Lüksemburg'la ilgili olarak, kara para aklama iddiaları da ileri sürülmektedir. AB Ekonomi ve Maliye Bakanları Konseyi 2 Haziran 2003 tarihli toplantısında, üye ülkelerde tespit edilen 66 adet zararlı vergi uygulamasının aşamalı olarak, en geç 2012 tarihine kadar olmak üzere, sona erdirilmesini öngören direktifi kabul etmiştir⁸⁹.

III. VERGİ REKABETİNİN EKONOMİK ETKİLERİ

Vergi rekabetinin çeşitli ekonomik sonuçları literatürde tartışılmıştır. Bu bölümde vergi rekabetinin olumlu ve olumsuz sonuçlarını ifade eden görüşler ile vergi rekabetinin sonuçlarının ölçülmesinin güç olduğunu savunan görüş açıklanacaktır.

A. Vergi Rekabetinin Etkileri

Vergi rekabetinin etkileri konusunda olumlu ve olumsuz bir çok görüş ileri sürülmektedir. Olumlu yöndeki görüşün dayanakları Tiebout modeli çerçevesinde şekillenmektedir. Vergi rekabetinin olumsuz etkilerini ön plana çıkaran görüş ise olumsuz etkileri belirtirken bir bakıma Tiebout modelinin kamu ekonomisi çerçevesinde geçersizliğini ortaya koymaktadır.

⁸⁸ Karaca, a.g.m., s.12-13.

⁸⁹ Bilici, a.g.t., s.612-613.

1. Olumlu Etkileri

a) *Kamu Hizmeti Sunumunda Etkinliğin Artmasını Sağlar*

Vergi rekabeti devlette etkinliği arttırır. Çünkü işletmeler sadece düşük vergilerin olduğu yere gitmezler⁹⁰. Vergiler, sunulan kamu hizmetleriyle birlikte değerlendirilir ve karşılaştırma yapılır. Bu da hükümetleri etkinliğe zorlar⁹¹.

Vergi rekabeti kamu harcamalarının sınırlandırılmasını ve seçmenlerin tercihlerine uygun bir hizmet sunumu gerçekleştirilmesini ve yeniden şekillendirilmesini sağlar ve aynı zamanda kamu müdahalelerine bir sınır çizer⁹². Vergi rekabeti sonucu daha düşük vergiler uygulanacağı için bunun kamu gelirleri üzerinde bir baskıya neden olacağı açıktır. Dolayısıyla kamu harcamalarının ve bununla beraber kamu hizmetlerinin bileşiminde seçmenlerin tercihlerine daha çok önem verileceği bir durumun ortaya çıkması beklenir. Vergi rekabeti kamu hizmetlerinin finansmanını azaltmaz. Daha çok kamu hizmetleriyle orantılı finansman sağlamayı teşvik eder ve rekabet arttıkça yararlanma prensibine daha çok yaklaşılır. Örneğin paralı otoyollar maliye bilimi açısından mükemmel bir gelir kaynağıdır (dışsalıkların içselleştirilmesi)⁹³.

Devlet, bürokrasi yararına kendisine devredilen egemenlik yetkilerini kullanmaya eğilimlidir. Ancak rekabetle daha sorumlu bir vergi ve harcama sürecine zorlanmaktadır⁹⁴. Rekabet politikacılara ve seçmenlere kıt kaynakları tutumlu tayin etme güdüsü verir⁹⁵.

⁹⁰ Heinemann, Friedrich, "Steuerpolitik im Euro- Binnenmarkt: Harmonisierung oder Wettbewerb ?", Politik und Gesellschaft Online - International Politics and Society, (2/1999), http://www.fes.de/ipg/ipg2_99/artheine.html, 22 Şubat 2005.

⁹¹ Pfäller, Alfred, "Steuerharmonisierung in der Europaeischen Union: Argumente Und Gegenargumente", <http://ora.fes.de:8081/fes/docs/ANALYSEEINHEIT/STEUERHARMON.htm#13>, Ağustos 2003.

⁹² Boss, Alfred, "Steuerharmonisierung oder Steuerwettbewerb?", Kieler Arbeitspapier Nr.1178, 2003, <http://www.uni-kiel.de/ifw/pub/kap/2003/kap1178.pdf>, 09 Eylül 2004, s.31.

⁹³ Eichenberger, Reiner, "Führt der Steuerwettbewerb zu einem "Race to the bottom" ?", Der Steuerwettbewerb- (k)ein Auslaufmodell?, Internationale Föderalismuskonferenz (Zürich, 12.-13. April 2002), Panel 2, <http://www.avenir-suisse.ch/download.php?id=335>, 14 Şubat 2005, s.4.

⁹⁴ Sonnleitner, v.dğr., a.g.m., s.3.

⁹⁵ Eichenberger, a.g.m., s.4.

Rekabet iktisadi sorunlara daha uygun çözümler üretilmesine yardımcı olur. Ülkelerdeki yönetimler arasındaki rekabet de işletmeler arasında olduğu gibi karşılıklı öğrenme ve daha iyi iktisadi sonuçlar doğurabilir. Maliye politikası oluşturulurken daha iyi bir vergi sistemi sağlayabilir. Yanlış vergi politikası kararları tek merkezli olmayan politika alanlarında daha az maliyetlidir uyumlaştırılmış veya birleştirilmiş politikalara göre. Çünkü sınırlı bir kitleyi etkilemiş olurlar. Vergi rekabeti ortamında uyumlaştırılmış ortama göre vergi yönetimi giderleri daha fazladır. Ama sağlanan yararlar karşısında buna katlanılabilir⁹⁶.

b) Yatırımların Artmasını Sağlar

Rekabet eden ülkelerde yatırımların artmasını sağlar ve gelişmeyi hızlandırır. Ülkeler, İrlanda'da olduğu gibi, vergi politikası aracılığıyla yatırımları özendirerek yabancı yatırımları ülkelere çekebilirler. İrlanda son ekonomik gelişmesini büyük ölçüde yabancı şirketlere sağladığı düşük vergilere borçludur. Diğer taraftan gelişmekte olan ülkeler de gelişmiş ülkelerle aralarındaki farkı kapatma şansına sahip olabilirler.

Etkin bir idare ve modern bir sosyal sisteme sahip bir ülke, bütçesini yaşlı endüstrilere gelir sübvansiyonları vererek veya sosyal politika açısından uygulanamaz durumda olan transferleri politik açıdan önemli çıkar gruplarına yaparak bütçesine yük getirmez. Böyle bir ülke zaten yer seçimi rekabetinde birçok işletmeyi kendisine çekmeyi hak etmektedir. Ters olarak da reform yapmaktan uzak ülkeler olumsuz yatırım bilançosuyla karşı karşıya gelmeyi hak edeceklerdir. Çünkü rekabet vasıtasıyla baskı gruplarının baskıları önlenmiş olur⁹⁷.

c) İstihdamın Artmasını Sağlar

Vergi politikası uygulamaları sonucu yatırımlardaki artışın istihdamı da artırması beklenir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerdeki geniş işgücü piyasası değerlendirilmiş ve işsizlik sorunlarına çözüm üretilmiş olabilir.

Vergi rekabeti yüksek vergi yüküne engel olmaktadır. Düşük vergi hızlı büyüme sağlar. Yüksek vergi büyümeyi engeller, işsizliği artırır. Düşük vergi verimliliği artırır,

⁹⁶ Boss, a.g.m., s.31.

⁹⁷ Heinemann, a.g.m.

sermaye oluşumunu sağlar ve kullanılan sermayenin verimliliğini artırır⁹⁸. Bunun sonucunda istihdam olanaklarının gelişmesi beklenir.

d) Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlar

Vergi kayıp ve kaçığının en önemli nedeninin vergi oranlarının yüksekliği olması ve yüksek vergi oranlarının vergi kayıp ve kaçaklarını teşvik etmesi bir yerde mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği tepkinin sonucudur. Bu durum vergi matrahını erozyona uğratmakta ve gelir kaybına neden olmaktadır. Buna karşılık, düşük vergi oranları vergi kaçırma ve vergiden kaçınma isteğini sona erdirerek, vergi tabanının genişlemesine katkıda bulunmaktadır⁹⁹. Vergi rekabetinin daha düşük vergi oranlarının uygulanmasını zorunlu kılması vergi tabanını genişleterek vergi gelirlerinde artış sağlayacaktır.

Diğer yandan vergi rekabeti bölgesel politikalar bakımından da olumludur. Çünkü doğal ya da tarihsel nedenlerle yer seçiminde dezavantajlı durumda olan yerler vardır. Bu yerlerde düşük vergi uygulamak suretiyle vergi tabanı genişletilebilir. Vergi uyumu geri kalmış bölgelere zarar verir ve politikacıların harcamaları gereksiz yere arttırmalarına fırsat verir¹⁰⁰.

e) Refahın Artmasını Sağlar

Son iki yüz yıl analiz edildiğinde serbest rekabetin toplumsal refahı arttırmanın en iyi koşullarını sağladığı görülür. Rekabet ve kar maximizasyonu sayesinde mallar ve hizmetler gitgide iyileşiyor ve ucuzluyor. Bu noktadan hareketle endüstri ülkelerinin çoğu yönetimleri ve politikacıları sermaye, mal ve hizmet piyasalarında rekabeti güçlendirmeye çalışmaktadır. Aynı yönetimlerin vergide rekabet söz konusu olunca farklı tutum sergilemeleri hayret verici olduğu ileri sürülmektedir¹⁰¹.

⁹⁸ Schildknecht, a.g.m., s.1.

⁹⁹ Demircan, Esra Sivrekli, "Türkiye'de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp Ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme", Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu (10-14 Mayıs 2004, Belek-Antalya), Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004, s.541.

¹⁰⁰ Schildknecht, a.g.m., s.1.

¹⁰¹ Schildknecht, a.g.m., s.1.

Vergi rekabeti diğer herhangi bir piyasadaki rekabet kadar faydalıdır. Çünkü ekonomide rekabet esastır. Tekelleşmelerin olduğu yerlerde tüketicilerin hakları çığneneceği gibi vergiler alanındaki bir tekelleşme de mükellef haklarına zarar verebilecektir. Sermaye gelirlerine uygulanan yüksek vergi oranları sermaye kaçışına neden olmaktadır ve bu şekilde emek gelirlerinin azalması söz konusudur. Bu da emeğin refahını azaltmaktadır¹⁰².

Vergi rekabeti sosyal devleti tehdit etmez. Çünkü sosyal barışın olmadığı yer, yer seçiminde tercih edilen yer değildir. Sosyal harcamaların varlığı bir kaçış nedeni değil aksine barış ve güvenlik nedeniyle hem gerçek hem de tüzel kişilerin tercih edecekleri yer olacaktır¹⁰³. Sosyal güvenlik alanında bir rekabet beraberinde “sosyal turizm” olgusunu getirecektir. Muhtaç durumda olanlar sosyal standartları daha yüksek olan yerlere doğru göç edeceklerdir¹⁰⁴.

Dolaylı etki olarak vergi rekabeti doğrudan demokrasinin bir önkoşuludur. Rekabet olmadan alternatiflerin seçmenlerce bilinmesi ve seçilmesi mümkün değildir¹⁰⁵. Seçmenlerin istedikleri vergi ve kamu hizmet bileşimini oylarıyla belirlemeleri refahı arttıracak olan önemli bir husustur. Bu şekilde refahı olumsuz etkileyecek yüksek vergi yükünden kaçınılmış olur.

Vergi rekabeti kamu personelini savurganlıkları azaltmaya sevk eder¹⁰⁶. Kamu personelinin bütçe maksimizasyonunu amaçladığı yerlerde vergi rekabetinin refah üzerindeki olumsuz etkilerinin azalacağını ve bu etkilerin negatiften pozitifte evrilebileceği ileri sürülmektedir¹⁰⁷.

2. Olumsuz Etkileri

Aşağıda vergi rekabetinin olumsuz sonuçları genel bir çerçeve içinde ele alınarak beş başlık altında toplanmıştır.

¹⁰² Volker, Arnold, “Steuergerechtigkeit und internationaler Steuerwettbewerb”, Diskussionspapier Nr.267, Hagen, 1999, <http://www.fernuni-hagen.de/FBWITWI/DP/DP267.pdf>, 19 Mart 2005, s.28-29.

¹⁰³ Heinemann, a.g.m.

¹⁰⁴ Sonnleitner, v.d.ğr., a.g.m., s.12.

¹⁰⁵ Eichenberger, a.g.m., s.5.

¹⁰⁶ Wilson, John Douglas, “Theories of Tax Competition”, *National Tax Journal*, Volume LII, No.2, (June 1999), s.298.

¹⁰⁷ Oates, a.g.m., s.511.

a) Serbest Piyasa Önünde Bir Engel Oluşturması

Yatırım ve tasarruflara ilişkin karar süreçlerinde esasen ekonomik faktörlerin etkili olması gerektiği, vergilemeye ilişkin faktörlerin devreye girmesi durumunda, kaynak tahsisinde etkinlik kayıpların ortaya çıkacağı düşünülür. Bir diğer deyişle, vergileme kaynaklı faktörlerin, yatırım ve tasarruf araçları arasında yapılacak tercihlerde çarpıklıklara yol açabileceği ve bu farklılıkların, yatırım ve tasarruf araçlarının gerçek getiri oranlarının anlaşılmasını ve birbirleriyle karşılaştırılmasını engelleyerek, yarı optimal ya da optimumdan uzak yatırım ve tasarruf kararlarının verilmesine ve dolayısıyla etkinlik kayıplarına yol açabileceği ifade edilmektedir. Bu yolla diğer ülkelerin vergi tabanlarında aşınmaya sebebiyet verilmektedir¹⁰⁸.

Ekonomik teoride rekabetin amacı, kaynakların optimal dağılımı yoluyla ekonomide etkinliği sağlamaktır. Bu rekabet başka alanlara da uygulanmaya çalışılmaktadır. Oysa devlet, girişimlere göre daha komplekstir ve ekonomik fonksiyonları dışında vergilerle finanse edilen başka fonksiyonları da vardır¹⁰⁹. Yani kamu piyasası özel piyasaya göre farklı çalışır. Rekabet, piyasanın temel özelliklerinden biri iken bunun devlet için aynı şekilde yorumlanması yanlıştır. Vergi rekabeti vergi yükünün yeniden dağıtılmasına yol açmakta¹¹⁰ ve finansal, dolaylı ve reel yatırım akışını bozmaktadır.

Altyapı gibi geniş kamu hizmetleri, hareketli faktörler lehine ayrıcalıklı olarak sunuluyorsa ve vergi yapısı da aynı şekilde hareketli faktörler lehine ayrıcalıklı ise bu durumda yerleşim yeri kararları uygulama yapan ülke tarafından diğer ülkeler zararına çarpıtılmış olacaktır. Ancak bu uygulamaların yani kamu hizmeti arzı miktarının ve vergi yapısının genel durumunun, ülke içinde ayrıcalık uygulanmadığı takdirde, yer seçiminde rol oynaması doğal karşılanmalıdır¹¹¹.

¹⁰⁸ Karaca, a.g.m., s.6.

¹⁰⁹ Strahm, Rudolf, "Thesen", Der Steuerwettbewerb- (k)ein Auslaufmodell?, Internationale Föderalismuskonferenz (Zürich, 12.-13. April 2002), Panel 2, Avenir Suisse – Think Thank For Economic and Social Issues, <http://www.avenir-suisse.ch/download.php?id=335>, 14 Şubat 2005, s.7.

¹¹⁰ Pfaller, a.g.m.

¹¹¹ Giray, Filiz, "Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri", *Vergi Dünyası*, Sayı: 260, (Nisan 2003), s. 125.

b) Kamu Hizmeti Sunumunda Etkinliği Bozması

Dolaysız yabancı yatırımların bir yerden diğer bir yere göç ederken vergilerin ağırlığını çok önemsemeleri devletin maliye politikası alanındaki gücünü iyice törpülemektedir. Eğer hükümet kendi sermayesinin başka yerlere göç etmesini önlemek ve yabancı yatırımcıları kendi topraklarına çekmek isterse, sermaye üzerindeki vergi yükünü düşürmek zorunda. Ancak 2000’li yılların başında gündeme gelen elektronik ticaret; internet üzerinden yapılan ve hızla büyüyen elektronik ticareti devletlerin yakalayıp vergilendirme olanağı yok gibi. Oysa yeni düzende devletin gelir sağlama kaynağı giderek harcamaların vergilendirilmesine kaymıştı. Bu nedenlerle maliye politikasının gelir ayağı sakat gibi ya da bütün yük ücretlere ve uluslararasılaşamayan küçük sermayeye kayacak. Bu da gelir bölüşümünü giderek bozacak bir politika. Öyleyse gelir ayağı sakat kalan devlet, gelir sağlamak için içeriden ve dışarıdan borçlanacak ya da işlevlerini sınırlayacak. Devletin kısma baskısında olduğu sadece katkı yapan yatırımlar değil, aynı zamanda sosyal giderler¹¹² olacaktır. Daha az hareketli oldukları için seçmenlerin tercihleri, kamu harcamalarının düzey ve bileşimini belirleyemeyecek ve dolayısıyla etkinlikten uzak olarak hareketli sermaye lehine bir kamu hizmeti arzı ortaya çıkacaktır. Kısaca vergi rekabeti, vergi ve kamu harcamalarının bileşimini ve istenen düzeyini bozmaktadır.

c) Sosyal Devletin Zarar Görmesi

Vergi rekabeti koşullarında sosyal devletin durumu kötüye gidecektir. Sosyal nitelikli kesintilerin de vergi benzeri etkilere sahip olması sermaye üzerinde bu alanda da bir rekabeti doğurabilecektir. Vergi rekabeti gelişmiş ülkeler için olduğu kadar gelişmekte olan ülkeler açısından da olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Gelişmiş ülkeler oldukça ayrıntılı sosyal güvenlik sistemlerine sahiptirler ve kamu harcama gereksinimleri oldukça yüksektir. Vergi rekabeti ise kamu gelirlerini tehdit eden bir

¹¹² Kazgan, Gülten, *Küreselleşme ve Ulus-Devlet / Yeni Ekonomik Düzen*, 3.Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2002, s.235.

sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bağımlılık oranındaki artış ve fakirlik olgusu gelişmekte olan ülkelerin daha fazla vergi gelirine ihtiyaç duyduğunu göstermektedir¹¹³.

Şunu da belirtmek gerekir ki yüksek vergi oranlarının büyümeyi olumsuz etkilediği savı doğrulanamamıştır. Vergi rekabetini savunanların argümanlarının temelinde kamu harcamalarının özel harcamalara göre kötü olduğu görüşü yatmaktadır. Halbuki refah devleti sadece ekonomik açıdan değerlendirilemez. Verimlilik muhasebe tutar gibi fayda-maliyet hesapları yapılarak hesaplanamaz. Maliyetleri düşürmek mümkündür. Ancak o vakit başka dışsallıkların ortaya çıkması beklenmeli. Vergi rekabeti savunulurken hareket maliyetleri ve engelleri hesaba katılmamaktadır. Dolayısıyla vergi rekabeti aslında pahalı bir rekabettir¹¹⁴ olmaktadır.

d) Vergilemede ve Gelir Dağılımında Adaleti Zedelemesi

Emeğin kurumlara göre daha fazla vergilendirilmesi ve Vergilerin ağırlığının doğrudan vergilerden dolayı vergilere doğru kayması vergi rekabetinin ortaya çıkardığı diğer bir önemli sorundur. Vergi rekabeti sonucu emek faktörünün efektif vergi yükü önemli ölçüde artmıştır. Ülkeler sermayeyi çekmek için yarışa girerken emek faktörünü çekme girişiminde bulunmayacaklardır. Dolayısıyla emek aleyhine bir vergileme sözkonusu olacaktır. Zaten işsizlik her ülkenin sorunuyken ayrıca emek talebinde bulunmaları beklenmemelidir. Emek talebi ancak nitelikli işgücü alanında olabilir ki bu da toplam işgücünün küçük bir bölümünü oluşturmaktadır¹¹⁵. Emeğin vergi yükünün artması ise; gölge ekonomisi, gelir dağılımında eşitsizlik, ve işsizlik sorunlarına neden olmaktadır. Dolayısıyla vergi rekabetinin yarattığı asıl önemli sorun toplam vergi gelirlerindeki düşmeden ziyade, vergi yükünün üretim faktörleri arasında dağılımı değiştirmesidir¹¹⁶.

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde gelirin önemli bir kısmı gıda maddeleri ve zorunlu ihtiyaçlara harcanmaktadır. Bu Engel kanunu ile ilgilidir. Bilindiği gibi bu

¹¹³ Reuven S. Avi-Yonah, "Globalization and Tax Competition: Implications for Developing Countries", *CEPAL REVIEW*, 2001, Vol:74, p.59-66. çev.: Serkan Benk, Küreselleşme ve Vergi Rekabeti: Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Önemi, *Vergi Dünyası*, Sayı: 273, (Mayıs 2004), s.144-145.

¹¹⁴ Strahm, a.g.m., s.8.

¹¹⁵ Giray, a.g.m., s.125.

¹¹⁶ Giray, a.g.m., s.135.

kanuna göre gelir seviyesi düştükçe gıda maddelerine ayrılan payın gelire oranı artmakta veya tersine, gelir seviyesi yükseldikçe bu pay azalmaktadır¹¹⁷. Bilindiği gibi tüketimin daha çok vergilendirilmesi gelir dağılımını adaletsizliğine sebeptir.

Özetle söylemek gerekirse; vergi rekabeti, vergi yükünün bir kısmının işgücü, servet ve tüketim gibi daha az hareketli vergi tabanına doğru arzu edilmeyen yön değiştirmesine neden olup vergi yapılarının adilliğinin ve bütünlüğünün altını oyarak vergilemede adalet ilkesinden sapmalara yol açabilir. Bu şekilde vergi mükelleflerinin vergi ödeme şevki de kırılmaktadır. Vergi rekabeti bir başka açıdan da vergilerin geliri yeniden dağıtma işlevinin etkisini yok etmek suretiyle gelir dağılımını daha da bozmaktadır.

e) Vergi Gelirlerini Erozyona Uğratması

Vergi rekabetiyle kaynakların etkin bir biçimde vergilendirilememesi ve bunun da ulusal vergi tabanlarını eritmesi söz konusudur. Diğer taraftan vergi uygulamaları ve vergi idaresinin yönetim giderlerini artırmakta ve vergi politikaları nedeniyle devletlerin vergi gelirlerindeki aşınmalara paralel olarak borçlarını arttırmaktadır. Vergi gelirleri sadece gelişmiş ülkelerde değil aynı zamanda gelişmekte olan ülkelerde de azalış gösterecektir. Ünlü İngiliz yardım kuruluşu Oxfam'ın yayınladığı bir araştırmaya (Oxfam, Tax Havens: Releasing the Hidden Billions for Poverty Eradication. Oxford, 2000) göre vergiden kaçma, uluslararası vergi rekabeti ve zararlı vergi uygulamaları gelişmekte olan ülkelerde yılda 50 milyar dolarlık bir vergi kaybına neden olduğu tahmin edilmektedir¹¹⁸.

B. Vergi Rekabetinin Etkilerinin Ölçülmesi Sorunu

Goodspeed, yaptığı bir çalışmada vergi rekabetinin etkilerinin ölçülmesinin zor olduğunu ileri sürmüştür¹¹⁹. Buna göre vergi rekabetinin etkilerinin ölçülmesinin

¹¹⁷ Mumcu, Necati, *Pür Dış Ticaret Teorisi ve İktisadi Gelişme*, Ofset Matbaacılık, İstanbul Üniversitesi Yayın No:1477, İstanbul, 1969, s.101.

¹¹⁸ Gurtner, Bruno, "Steuerflucht: Entwicklungsländer verlieren Milliarden", Internationales Steuerdumping behindert den Kampf gegen die Armut, Beitrag aus GLOBAL+ Nr.2, Juni 2001, http://www.swisscoalition.ch/deutsch/pagesnav/framesE4.htm?T&T_StAvEn.htm, 19 Mart 2005, s.1.

¹¹⁹ Goodspeed, a.g.m., s.579-585.

zorluğunun dört temel nedeni vardır. Bu görüşe göre vergi rekabetinin hem teorik olarak hem de ampirik olarak farklı durumlarda farklı sonuçlar doğurması muhtemeldir.

- ***Ülkelerin vergi sistemlerinin karmaşıklığı ve şeffaflıktan yoksunluğu.***

Ülkelerin vergi sistemleri tarih içinde kendi sosyal ve ekonomik yapılarının evrimine uygun olarak şekillenmiştir. Ekonomilerin ve ticaret alanlarının gelişmesi vergi sistemlerini daha karmaşık hale getirdiği gibi ekonomi ve ticaretteki gelişmelere paralel olarak vergi mevzuatı da genişlemekte ve anlaşılması güçleşebilmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi de çeşitli yollarla hükümetlerce çiğnenmektedir. Aynı zamanda şeffaflıktan da yoksun olan vergi sistemleri kendi aralarında bir kıyaslama yapılmasını ve karşılaştırılmasını zorlaştırmaktadır.

Özellikle kurumlar vergisi sistemlerinin şeffaflıktan yoksunluğa meyilli olması vergi rekabetinin etkilerinin ölçülmesini zorlaştırmaktadır. Amortisman payları ve yatırım vergi indirimi (investment tax credit) gibi unsurlar dahil vergi tabanının niteliği göz önünde bulundurulmalı. Efektif vergi oranlarının kullanımı problemi çözüme doğru götürmektedir. Bununla beraber efektif vergi oranları transfer fiyatlandırması gibi önemli sorunları yok saymaktadır.

- ***Vergi oranlarının dışında kamu harcamaları gibi yatırım yeri seçiminde etkili olan birçok faktör söz konusudur.***

Yatırım yeri seçiminde etkili olan unsurlardan biri hiç kuşkusuz vergilerdir. Ancak tek başına vergi oranları veya vergi sistemleri yatırımların yönünü belirlemez. Kamu harcamalarının niteliği, pazarın durumu, altyapı durumu, demografik yapı gibi daha pek çok neden birlikte değerlendirilmektedir. Dolayısıyla diğer etkenlerin sabit varsayılarak salt vergi sistemlerinden hareketle bir vergi rekabetinin varlığına hükmedilemez.

- ***Verginin karşılığı olan kamu harcamalarından elde edilen faydanın tespit edilmesi oldukça zordur.***

Vergi rekabetinin etkilerinin ölçülmesini zorlaştıran bir üçüncü neden ise sermayenin kamu harcamalarından sağladığı yararlar konusundaki bilgi eksikliğinin

varlıdır. Bir ÷lkede düşük vergi oranları uygulanan sermayenin kamu harcamalarından düşük fayda sağlayabileceği gibi çok büyük faydalar da sağlayabilir. Sermaye için olduğu kadar diğer üretim faktörleri için de sağlanan faydaları tespit etmek oldukça güçtür. Bu nedenle vergi rekabeti durumunda kamu hizmetlerinin eksik sunulması söz konusu olabilir. Kamu hizmetlerinin eksik sunumunu önlemeye dönük çözüm ise fayda vergilerinin yürürlükte olmasıdır.

- ***Vergi politikalarının yanı sıra yürürlükte olan diğer devlet politikaları da vergi rekabetinin etkisinin ölçülmesini zorlaştırmaktadır.***

Vergi rekabetinin etkilerinin ölçülmesinin zor olmasının dördüncü bir nedeni ise aynı etkiye sahip birden çok hükümet politikasının eşzamanlı yürürlükte olmasıdır. Örneğin, bir ÷lke düşük kurumlar vergisi uygulamanın yanı sıra ucuz arsa temini ve vergi tatili gibi başka politikalarla da yatırımları teşvik edebilir. Uygulanacak olan diğer politikaların etkisini vergi oranlarının düşüklüğünden ayırt etmek neredeyse imkansız olacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ REKABETİ

Avrupa Birliği'nin vergi rekabetine yaklaşımı küresel olmaktan çok topluluk içi vergilemeye yöneliktir¹. Ancak diğer yandan küresel bir sorun olarak vergi rekabetinin OECD bünyesinde ele alınması ile birlikte AB bu konuya küresel bir sorun olarak da yaklaşmaktadır. Bilindiği gibi birçok AB üyesi ülke OECD'ye üyedir ve AB, OECD'nin tüm çalışmalarına katılmakta ve Konsey ve Yürütme Kurulunda temsil edilmektedir². Çalışmanın bu bölümünde AB'nin kendi bünyesindeki vergi rekabeti sorunu ele alınacaktır. İlk olarak AB'de vergi rekabetine yol açan nedenler ve yol açtığı sorunlara değinildikten sonra AB'nin vergiye yönelik yaklaşımı açıklanacaktır. Bölümün sonunda ise işletmelerin vergilendirilmesi ve bu noktadaki uyumlaştırma ele alınacaktır.

I. AB'DE VERGİ REKABETİNE YOL AÇAN NEDENLER

Avrupa Birliği'nde vergi rekabetine yol açan temel nedenler iki başlık altında aşağıda ele alınmıştır. Ekonomik bütünleşmenin vergi rekabetine yol açabileceği gibi parasal bütünleşmenin de vergi rekabetine yol açabileceği açıklanmaya çalışılmıştır.

¹ Ekmekçi, Esra, Küreselleşme ve Vergilemede Yeni Eğilimler, Kazancı Hukuk Yayınları No:167, İstanbul, 2003, s.16.

² Karluk, Rıdvan, Uluslararası Ekonomik Mali ve Siyasal Kuruluşlar, 5.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s.34-35.

A. Ekonomik Bütünleşme ve Vergi Rekabeti

AB'nin Tek Pazar hedefi, Roma Antlaşması'nda öngörülen ekonomik entegrasyonu gerçekleştirme amacı taşımıştır. Böyle bir amacın gerçekleştirilmesi, malların, hizmetlerin ve kişilerin üye ülkeler arasında serbest dolaşımını önleyen tarife dışı engellerin kaldırılmasına bağlı olmuştur. Tarife dışı engeller; fiziki, teknik ve mali olmak üzere üç temel gruba ayrılmaktadır. Avrupa Topluluğu'nun iç ve dış piyasalarda kaybettiği payı yeniden kazanabilmesi, mallarla ilgili teknik engellerin kaldırılması ile mümkündür. Çünkü bu engeller kaldırılırsa, büyük ölçekte üretim yapılacaktır ve bunun avantajlarından faydalanılacaktır. Topluluktaki en önemli mali engel, dolaylı vergi oranlarındaki farklılık olmuştur. Dolaylı vergiler, mal ve hizmetlerin fiyatını artırarak, Topluluk içi ticarete rekabet şartlarını önemli ölçüde etkilemiştir. Tek Pazar'da rekabet şartlarının korunması, dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasını zorunlu kılmıştır³.

Bilindiği gibi Avrupa Birliği'nin sosyal boyutu öne çıkmaktadır. Diğer taraftan küreselleşmeyle birlikte vergi rekabeti bütün dünyada hız kazanırken Avrupa Birliği'nde de bunun etkileri hissedilmeye başlanmıştır. Buna rağmen bugüne kadar vergi oranlarında düşme gözlemlense de vergi oranları dibe vurmamıştır. Ancak bundan küreselleşmenin ülkelerin vergi politikalarını etkilemediğini çıkarmak yanlış olur. Vergi oranlarının düşmemesi vergi rekabetinin bulunmayışından dolayı değildir. Vergi rekabetinin aşağı yönde uyguladığı baskı, kamu harcamalarının yukarı yönde uyguladığı baskının neticesinde nötr kalmıştır. Dolayısıyla vergi oranları sabit kalabilmiştir. Sermaye üzerindeki vergilerin de dibe vurmuyuşunun nedeni de uluslararası vergi arbitrajına karşı duyarsız oluşu değil, vergilerin erozyona neden olmadan kolayca hareketsiz faktörler üzerine kaydırılmayıdır. Emek ve tüketim vergilerin daha düşük olduğu ülkeye kaçmayacaktır belki ama işsizlik ve gölge ekonomisine kaçabileceklerdir. Vergi rekabeti ulusal vergi politikaları üzerinde sınırlayıcı bir etkiye sahiptir ama refah devletinin finansmanına ilişkin biricik sorun değildir. Düşük büyüme hızı, yüksek işsizlik oranları ve kontrolü zor olan kamu harcama programları küreselleşmenin refah devletinde daha da keskinleştirdiği sorunlardır.

³ Dura, Cihan, Hayriye Atik, Avrupa Birliği Gümrük Birliği ve Türkiye, 2.Baskı, Nobel Yayınevi, Ankara, 2003, s.68.

80'li yıllardan önce ticaret engelleri ve sermaye hareketleri üzerindeki kontroller ulusal vergi tabanının başka ülkeye kaymasını engelleyerek ulusal vergi politikalarına geniş imkanlar veriyordu. Hareketli faktörlerin kitle halinde kaçışından korkmadan daha fazla vergi toplama yeteneği bulunmaktaydı. Ancak 80'li ve 90'lı yıllarda ticaret sınırlarının hızla kaldırılmasıyla vergi devletinin altın yılları son buldu. Böylece hareketli faktörlerin başka ülkelere gitme tehditleri ortaya çıktı ki hükümetler bunları ciddiye almak zorunda kaldılar çünkü dolaylı ve dolaysız yatırımlarla beşeri sermayenin yurtdışına çıkışını arzulamıyorlardı⁴.

Daha açık ifade edilecek olursa, ekonomik bütünleşmede malların ve hizmetlerin serbest dolaşımının yanı sıra üretim faktörlerinin serbest dolaşımının sağlanması gerekiyor. Özellikle daha hareketli olan sermayenin serbest dolaşımının önündeki engellerin kaldırılması bu noktada önem kazanıyor. Sermayenin serbest dolaşımı, sermayenin serbest dolaşımının piyasa kuralları çerçevesinde belirlenmesi ve yatırım kararlarının vergilerden bağımsız olarak verilmesiyle mümkündür. Malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını sağlamak amacıyla vergi uyumlaştırmasına gidilmesi, malların ve hizmetlerin fiyatına dolaylı olarak etki eden Kurumlar Vergisi alanında bir rekabeti öne çıkarmaktadır.

Avrupa Birliği çatısı altında oluşturulan tek pazarın düzgün işleminin sağlanması için bu ortak pazara zarar verebilecek her türlü uygulamanın önüne geçilmesi gerekmektedir. Bu yükümlülük Roma Antlaşması'nın 235.maddesiyle birlikte topluluk kurumlarına verilmiştir. Malların sermayenin serbest dolaşımının sağlanması bu pazarın işleyişi açısından gereklidir. Nitekim dolaysız vergiler alanında geniş çaplı bir uyumlaştırmaya gidilmiştir. Ancak malların vergilendirilmesinde uyumlaştırılmaya gidilmesinin sermayenin vergilendirilmesinde vergi rekabetini alevlendirebileceği belirtilmektedir⁵.

⁴ Genschel, Philipp, "Der Wohlfahrtstaat im Steuerwettbewerb", MPIfG Working Paper 00/5, July 2000, <http://www.mpi-fg-koeln.mpg.de/pu/workpap/wp00-5/wp00-5.html>, 24 Temmuz 2002.

⁵ Arachi, Giampaolo, "Efficient Tax Competition with Factor Mobility and Trade: A Note", International Tax and Public Finance, Vol.: 8, Number: 2, (March 2001), s.184.

B. Parasal Bütünleşme ve Vergi Rekabeti

Daha önce belirtildiği gibi özetle pazar bütünleşmesi, ürünlerin serbest hareketi kadar girişimlerin serbest kurulması ve malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı ile ilgilidir. Bu da ürünlerin, hizmetlerin, işçilerin ve sermayenin algılanabilir herhangi bir sınırlama olmaksızın Topluluk sınırlarında içeri ve dışarı her iki yönde de hareket edebilmesi ve üye devletlerin içindeki yerli ekonomik ajanlarla aynı şartlar altında rekabet edebilmesi anlamına gelir ki vergi uyumunun neden gerekli olacağını açıklamaktadır. Aynı zamanda, girişimlerin yine algılanır herhangi bir sınırlamaya maruz kalmaksızın diğer üye devletlerde de serbestçe kurulabilmeleri ve herhangi bir sapma olmaksızın serbest ve hakça rekabet şartları altında girişimlerin bir diğeriyle rekabet ediyor olması demektir. Üye devletlerin ulusal vergi sistemleri, pazar bütünleşmesinin işte bu zorunluluklarına kendilerini uyarlamalıdır⁶.

Parasal birlik sürecine bakılacak olursa, 1978 yılına değin para politikalarının eşgüdümü amaçlanıyordu. 1978 Nisan'ında görüşülen Schmidt – Giscard Planı'nda ise farklı ekonomik yapı ve döviz kuru sistemlerine sahip üyeler arasında ortak para politikası uygulanabilmesi için, daha sağlam bir yapı oluşturulması ve daha önceki uygulamaların ötesinde bir parasal birleşmenin gerekli olduğu ön plana çıktı.

Tek para politikasını desteklemek için sağlanması gereken finansal disiplin ile birlikte “Büyüme ve İstikrar Paketi” uygulamaya kondu. 1 Ocak 1999'da tüm bankacılık işlemlerinde Euro kullanılmaya başlandı. 2002 başında Euro fiziksel olarak tedavüle girdi. 30 Haziran 2002 tarihinde ise Euro alanına dahil on iki üye ülkede tek yasal ödeme aracı haline geldi. Avrupa Para Birliği'nin merkezinde yer alan Avrupa Merkez Bankası'nın temel hedefi fiyat istikrarını sağlamak olarak belirlendi ve bu amaca dönük tek para politikası uygulanmaya başladı.

Genel olarak para ve maliye otoritelerinin ulaşmak istedikleri dört temel amaçtan söz edilmektedir. Bunları tam istihdamı sağlamak, fiyat istikrarını sağlamak,

⁶ Vanistendael, Frans, “Avrupa Birliğinin Vergileme Yetkisi Üzerine Bir Not”, çev. Savaş Çelik, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 173, (Şubat 2003), s.131-132.

yüksek bir büyüme oranını yakalamak ve ödemeler bilançosundaki dengeyi sağlamak şeklindeki genel başlıklar altında toplayabiliriz⁷.

Bilindiği gibi maliye politikası araçlarını vergiler, bütçe açığı veya fazlası ve devlet borçları olmak üzere üç gruba ayırabiliriz. Aşağıda daha geniş ele alınan Maastricht Antlaşması ve İstikrar ve Büyüme Pakti, vergi politikası dışında; bütçe açığı veya fazlası ile devlet borçları konusunda, üye devletlere çok sıkı kısıtlamalar getirmiştir. Bütçe açığının en aza indirilmesi, hatta bütçe fazlası sağlamaya çalışılması ve devlet borçlarının devamlı biçimde azaltılması öngörülmüştür. Maliye politikasına getirilen bu sınırlamaların temel amacı üye ülkelerde enflasyon oranını kontrol altında tutmak, böylece faiz oranında ve Euro'nun dış değerinde istikrar sağlamaktır. Ancak vergi politikalarına bir sınırlama getirilmemiş olması uygulamada bir sınır getirilmeyeceği anlamına gelmemelidir. Çünkü; mal piyasaları ile emek piyasalarının gittikçe artan entegrasyonu üye devletlerin vergi politikalarını da, istedikleri gibi belirlemesine imkan vermeyecektir⁸. Parasal birliğin gerçekleşmesiyle birlikte parasal birliğe üye ülkeler para politikasını araç olarak kullanamadıklarını belirtmiştik. Sübidiarite ilkesi gereği üye ülkeler maliye politikalarını uygulama yetkisini elinde bulunduruyor. Ancak diğer taraftan parasal birliğin istikrarı için maliye politikası araçlarından kamu borçlanması ve kamu açıklarına da sınırlama getirilmiştir. Dolayısıyla üye ülkelerin elinde salt vergiler alanında bir yetki kalmaktadır. Bunun da dolaylı vergiler alanında uyumlaştırma ile kısıtlandığı göz önüne alınırsa üye ülkelerin elinde yalnızca dolaysız vergiler etkin bir maliye politikası aracı olarak kalmaktadır. Yatırımların özendirilmesi yönünde dolaysız vergilerin kullanılması ise bu alanda bir rekabete neden olmaktadır. Avrupa Birliği kurumlarına bu alanda açık yasama yetkisi verilmemiş olması da dikkate alındığında gelecekte yıkıcı etkileri olan bir vergi rekabetiyle karşı karşıya kalılabilecektir. Bu yüzden şöyle bir ön değerlendirme yapılabilir; AB'nin vergilemeyle ilgili yasama gücü, Pazar bütünleşmesi koşullarına ve girişimler arasında serbest ve hakça rekabete ulaşmak ve işleyen bir ekonomik ve parasal birlikte gerekli asgari vergi bütünleşmesini sağlamak açısından zorunludur ve bu zorunluluğu derecesinde de artırılmalıdır.

⁷ Parasız, İlker, Para Ekonomisi, 2.Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1999, s.265.

⁸ Savaş, Vural Fuat, Çağımızın Denevi Euro, Siyasal Kitabevi, İstanbul, 1999, s.232-233.

Parasal birlik sürecinde vergi rekabetinin boyutu 2004 yılında katılan on ÷lkeyle daha da belirgin hale gelmiştir. Efektif vergi yükü hesaplamalarında, karşılaştırılan oranlar kanunlarda yazılı olduğu gibi nominal vergi oranları değil, bilimsel kabul gören ve OECD ile AB komisyonunun da uyguladığı yöntemler kullanılarak ZEW tarafından yapılan bir araştırmaya göre Almanya yeni bir meydan okumayla karşı karşıya. Yeni katılan on ÷lkeyle Almanya, vergiler yönünden karşılaştırılacaktır ki Almanya'nın durumu açıkça olumsuz olacaktır. Bu da doğu Avrupa'ya işletme yerleşimine davetiye çıkaracaktır. Almanya'da işletmeler bazı durumlarda 1 Mayıs 2004 itibariyle AB üyesi olan doğu Avrupa ÷lkelerine göre iki katı vergi ödemektedirler. Yapılan araştırmaya göre Almanya'daki vergi yükü %37,2. Polonya'da ise sadece %24,7 , Macaristan'da %19,4 ve Litvanya'da rakipsiz olarak %13,1. Veriler Almanya'nın uluslararası vergi rekabetindeki konumunu ortaya koyuyor. Komşu ÷lkeler bariz bir şekilde daha cazip sunuyorlar kendilerini. Fransa %34,9 , İngiltere %29,1 oranında vergi yüküne sahip. Bu nedenle işletmelerini daha kolay taşıyabilmektedirler. Genişleme yeni ÷lkelerin tek pazara girmesine imkan sağlıyor. Yeni üye 10 ÷lkedeki vergi yükü ortalaması %21,3. Halihazırdaki 15 AB üyesi ÷lkede ise bu oran %29,4. Bununla da kalmıyor. Yeni katılan ÷lkelerin çoğu gelecek yıllara ilişkin vergi indirimlerine gideceklerini ilan ettiler. Bu indirimler hayata geçtiği takdirde vergi yükü belirgin bir şekilde biraz daha düşecektir. Macaristan %14 , Çek Cumhuriyeti %17, Polonya %18 oranındaki vergi yükleriyle düşük vergili ÷lke konumundadır. Almanya bu bakımdan hızla bir vergi rekabetine doğru sürüklenmektedir yeni katılan ÷lkelere karşı. İki rakip firmadan biri güney Almanya'da %37 vergi yüküyle karşılaşırken Çek Cumhuriyeti'ndeki benzer firmaya %24 vergi yüklenmektedir. Alman işletmeleri için doğu Avrupa ÷lkelerine adım atmak maliyet avantajı sağlayacaktır. Tamamen düşük vergili ÷lkeye taşınmak yerine bir şubeyle bu ÷lkede faaliyet göstererek bir işletme Litvanya'daki şubesıyla %15,4 efektif vergi yüküyle ve Macaristan'da %24,9 , Polonya %29,8 ve Çek Cumhuriyeti için %31,9 vergi yüküyle karşılařacaktır⁹.

⁹ Süddeutsche Zeitung, "Folgen der EU-Erweiterung: Osteuropa lockt mit niedrigen Steuern", <http://www.sueddeutsche.de>, 10 Aralık 2003.

1. Maastricht Anlaşması

O tarihte Avrupa Topluluğu Konseyi'ni oluşturan on iki üye ülkenin devlet ya da hükümet başkanları 1991 yılı sonlarında Hollanda'nın Maastricht kentinde toplanarak ekonomik ve parasal birlik konusunda karara vardılar. Maastricht Anlaşması ekonomik ve parasal birliğin aşamalarını, uygulanacak politikaları ve yapılacak kurumsal değişimleri ortaya koyan temel bir belgedir. Aslında ekonomik ve parasal birlik, dönemin Komisyon başkanı Delors tarafından oluşturulan bir Komite tarafından hazırlanan bir raporla belirlenmiş ve Delors Raporu 1989 Madrid Zirvesi'nde onaylanmıştı. Delors Raporu'nda ekonomik ve parasal birlik nihai hedef olarak tanınmakta ve bunun aşamalı olarak gerçekleştirilmesi öngörülmekte idi. Maastricht Anlaşması ile bu hedefler ve gerekli uygulamalar daha somut biçimde ortaya konmuştur. Ekonomik ve parasal birlik hedefine öngörüldüğü gibi üç aşamadan geçilerek ulaşılmıştır. Birinci aşama, 1 Temmuz 1990'da başladı ve 31 Aralık 1993'te son buldu. Bu aşamada sermaye hareketlerinde serbesti sağlanmasına ve üye ülkelerin ekonomi ve maliye politikalarının birbirine yakınlaştırılmasına çalışılmıştır. 1 Ocak 1994'te başlayan ikinci aşama 1 Ocak 1999'da ekonomik ve parasal birliğin uygulamaya konduğu üçüncü aşamaya geçilmesi ile son bulmuştur. Bu aşama bir Avrupa Para Enstitüsü kurulmuş ve bu kurumun Avrupa Merkez Bankası'na dönüşerek özerk biçimde Topluluk politikasını yönlendirmesi yönünde çalışmalar yapması amaçlanmıştır. Bu aşamanın başlamasından itibaren üye ülkelerde kamu açıklarının merkez bankalarınca finanse edilmesi engellenmiş ve parasal politikalar daha yakından izlenmiştir. 15-16 Aralık 1995'te Madrid Zirvesi'nde Maastricht kriterlerine uyum sağladığına karar verilen on bir ülkenin katılımı ile 1 Ocak 1999 tarihinde ekonomik ve parasal birliğin üçüncü ve sonuncu aşamasına geçilmiştir. 1998 yılı Temmuz ayı içerisinde ise bağımsız bir kuruluş olan Avrupa Merkez Bankası oluşturulmuştur¹⁰.

Maastricht Antlaşması Avrupa Merkez Bankası'nın ana hedefini fiyat istikrarını sağlamak olarak belirlemiştir. Ancak Avrupa Merkez Bankası, bu amaca aykırı olmayacak şekilde, topluluk genelindeki ekonomi politikalarına da katkıda

¹⁰ Seyidoğlu, Halil, Uluslararası İktisat: Teori Politika ve Uygulama, 14.Baskı, Güzem Yayınları, İstanbul, 2001, s.549.

bulunmaktadır. Avrupa Merkez Bankası'nın ana hedefi doğrultusunda yerine getirmesi gereken görevler Maastricht Antlaşması'nda tanımlanmıştır:

- Tek para politikasını tanımlamak ve uygulamak.
- Ekonomik ve Parasal Birlik'e üye ülkelerin (Euro alanı üyesi ülkeler) resmi döviz rezervlerini tutmak ve yönetmek.
- Maastricht Antlaşması'nın 109. maddesi çerçevesinde döviz işlemlerini gerçekleştirmek.
- Ödeme sistemlerinin etkin işlemlerini sağlamak.

Avrupa Merkez Bankası ve ulusal merkez bankaları tam bağımsızlığın sağlanması açısından, belirlenen tek para politikasının uygulanması sırasında gerek birliğe ait gerekse ulusal hiçbir organ, kişi ya da kurumdan emir alamazlar¹¹.

Maastricht Antlaşması'nda AB içinde güçlü ve istikrarlı bir Euro'ya sahip olabilmek için üye ülkelerin yerine getirmeleri istenen koşullar, diğer bir deyişle Maastricht kriterleri şunlardır:

- Fiyat istikrarı: Her üye ülkenin yıllık ortalama enflasyon oranı, bu alanda en iyi sonuç elde eden (fiyat artış oranları en düşük olan) üç üye ülke ortalamasının 1,5 puan fazlasını geçmeyecektir.
- Kamu açığı: Üye ülkenin bütçe açığı, o ülke GSYİH'sının yüzde 3'ünü aşmamalıdır.
- Kamu borçları: Üye ülkenin kamu borçlarının yine onun GSYİH'sına oranı yüzde 60'ı geçmemelidir.
- Faiz oranları: Her üyenin ortalama faiz oranı fiyat istikrarı konusunda en iyi durumdaki üç ülkenin faizlerinin ortalamasını iki puandan fazla aşmamalıdır¹².

¹¹ Parasız, İlker, "Avrupa Merkez Bankaları Sistemi (ESCB ya da AMBS) ve Para Politikaları Stratejileri", Avrupa Birliği ve Türkiye, ed. M. Şükrü Erdem, Sibel Mehter Aykın., Ezgi Kitabevi, 2003, s.238-239.

¹² Seyidoğlu, a.g.e., s.550.

Ekonomik ve parasal birlik, üye devletlerce mali egemenliğin önemli ölçüde Topluluk kurumlarına devredilmesini zorunlu kılmaktadır¹³.

Daha önce de belirtildiği gibi parasal birlik sağlandıktan sonra bugün para politikası bir ulusal politika aracı olarak kullanılmamaktadır. Bu nedenle üye devletlerde ulusal ekonomi politikası aracı olarak geriye maliye politikaları kalmaktadır. Borçlanmanın da belli bir sınırı olacaktır. Sosyal güvenlik hizmetleri önemini korumaya devam edeceğinden ki bu hizmetlerin sunumu tamamen özel sektöre bırakılmaz, kamu harcamalarında bir kısıntıya gitmek demek ulusal refahın dolayısıyla topluluk refahının azaltılması demektir. Dolayısıyla kamu harcamalarının kısılmasına imkan yoktur. Ekonomik ve Parasal Birliğin devamı üye devletlerde ekonomik istikrarın korunmasına bağlıdır. Bunun da temel koşulu üye devletlerin bütçe açığı vermemesi veya bütçe açığını Maastricht Anlaşması'nda öngörülen sınırın, yani brüt yurtiçi milli gelirin yüzde 3'ü seviyesinde tutmasıdır. Çünkü bütçe açıkları bu sınırın üzerine çıktığı zaman diğer yaklaşma kriterlerini, özellikle enflasyon oranını gerçekleştirmek mümkün olmayacaktır. Bilindiği gibi enflasyon oranı da faiz oranı da bütçe açığı ile birlikte artar. Böyle bir durumda da Euro'yu sabit tutmak çok zor olabilir¹⁴.

2. İstikrar ve Büyüme Paktı

Aralık 1996 Dublin Zirvesi'nde, AB'de bir İstikrar ve Büyüme Paktı kurulması konusunda uzlaşmaya varılmıştır. Haziran 1997 AB Konseyi'nde metin kabul edilmiştir. Böylece Ekonomik ve Parasal Birliğe katılım için gerekli şartların hem ilk katılan üyeler hem de daha sonra katılacaklar bakımından değiştirilemez olduğu kabul edilmiştir. EPB içinde İstikrar ve Büyüme Paktı AB'de maliye politikalarının uygulanması için bir çerçeve sağlamaktadır. Bu Pakt ile fiyat istikrarının, sürdürülebilir bir büyümenin ve istihdam artışının ancak sağlam bir mali politika ile sağlanabileceği kabul edilmiştir. Yakınlaşma süreci boyunca bütçe disiplini, EPB üyeliğine kabul edilmek isteyen bir üye devletin maliye politikası için önde gelen hedeftir. Bütçe disiplininin korunması, fiyat istikrarı hedefinin başarılmasında, para politikasının

¹³ Çağan, Nami, "Avrupa Topluluğunda Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi", Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu (21-23 Mayıs 1990, Lara-Antalya), Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1990, s.87.

¹⁴ Savaş, a.g.e., s.47.

desteklenmesi için EPB içinde iken de önemli olmaya devam etmektedir. Böylece sağlam olmayan maliye politikalarının Euro alanındaki üye ülkelere yayılma etkisinden kaçınılmaktadır. Bütçe koordinasyonu ve gözetiminde kullanılan başlıca araç, devletlerin istikrar programlarının Konsey tarafından değerlendirilmesidir. İstikrar ve Büyüme Pakti, “ikiz yol” yaklaşımı olarak adlandırılan bir sistem izlemektedir. Bütçe açıklarının GSYİH’nın %3’ü sınırının üzerine çıkmasından önce bütçedeki sapmaları belirleyip düzeltmek için önleyici, erken uyarı sistemi ve üye devletler üzerinde aşırı açıklardan kaçınmak veya açıklar ortaya çıktığında ivedilikle düzeltilmesi için önlemler almak için baskı yaratan caydırıcı kurallar seti vardır. Pakt’ın üye ülkelere, Komisyon’a ve Konsey’e verdiği görevler şunlardır:

- Üye ülkeler denk bütçe politikası uygulayacaklar ve açık olduğunda gerekli önlemleri derhal alacaklardır.
- Bütçe açıklarını gidermek için Konsey tarafından kendilerine tavsiye edilen önlemleri kamuoyuna açıklayacaklardır.
- Konsey’den gelen uyarı gereğince üye ülkeler gerekli önlemleri alacaklardır.
- Bütçe açıklarının kapatılması en kısa zamanda yapılacaktır.
- Bu önlemlerin alınması, ancak ekonomi ciddi bir durgunluk içerisindeyse bir süre ertelenebilir.

Ancak AB üyesi ülkelerde, özellikle büyük ekonomilere sahip ülkelerde, devlet borçlarının %60’lık Maastricht kriterlerini aştığı ve bu durumun kısa vadede çözümlenmesinin zorluğu göze çarpmaktadır. Aşağıdaki Tablo I-1’de AB üyesi ülkelerin borçlarının yapısı yer almaktadır. Borçların büyük ölçüde merkezi hükümet kaynaklı olduğu görülmektedir.

Tablo I-1: AB-25'de Borçların Yapısı (2003)

	Konsolide Borçların GSYİH'ya Oranı	Hükümet Borçlarının İdareler Arası Dağılımı (Toplam Borçların Yüzdesi)		
		Merkezi Hükümet	Yerel İdareler	Sosyal Güvenlik Fonları
AB-25	63,3	-	-	-
Belçika	100,7	90	10	0
Çek Cumhuriyeti	37,8	93	7	0
Danimarka	45,9	91	9	0
Almanya	64,2	61	39	0
Estonya	5,3	52	48	0
Yunanistan	109,9	99	0	1
İspanya	50,7	79	17	5
Fransa	63,7	86	11	3
İrlanda	32,1	93	7	0
İtalya	106,2	91	9	0
GKRY	70,9	98	2	0
Letonya	14,4	84	16	0
Litvanya	21,6	93	4	3
Lüksemburg	5,4	53	44	3
Macaristan	59,1	94	2	3
Malta	71,1	100	0	0
Hollanda	54,1	84	14	2
Avusturya	65,1	93	7	1
Polonya	45,4	94	4	2
Portekiz	60,3	95	5	0
Slovenya	29,5	97	1	2
Slovakya	42,6	97	3	0
Finlandiya	45,6	91	9	0
İsveç	52,0	89	11	0
İngiltere	39,8	89	11	0

Kaynak: Eurostat News Release, "Structure of government debt in the EU", 11/2005, http://epp.eurostat.cec.eu.int/pls/portal/docs/PAGE/PGP_PRD_CAT_PREREL/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2005/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2005_MONTH_01/2-21012005-EN-AP.PDF, 05 Şubat 2005.

AB ülkelerine ilişkin bütçesel verilerin yer aldığı Tablo I-3'de görüleceği üzere özellikle Euro alanında kamu açıklarının İstikrar ve Büyüme Pakti'ni zora sokmaktadır. Borç stoklarına paralel olarak bütçe açıklarının artması son günlere İstikrar Pakti'nin tartışılmasına yol açmıştır.

Nitekim Avusturya Maliye Bakanı Karl-Heinz Grassler kendisine yöneltilen bir soru karşısında şu cevabı vermiştir: "İstikrar Pakti'nin yenilenmesi gereği sizin de

belirttiğiniz gibi gündeme getirilmektedir ve doğrudur. Bazı ülkeler Pakt'a uymamışlardır ve Pakt'ın inandırıcılığına gölge düşmüştür. Şimdi uyulabilir kurallarla ve siyasi iradenin uygulamaya dönük isteğini de sağlayacak daha iyi bir paktı vücuda getirmeliyiz¹⁵”.

II. AB'DE VERGİ REKABETİNİN YOL AÇTIĞI SORUNLAR

Bu bölümde vergi rekabetinin Avrupa Birliği'nde yol açtığı sorunlar ele alınmıştır. Daha önce de ifade edildiği gibi ekonomik ve parasal bütünleşmeyle birlikte üye ülkeler bağımsız para politikası izleyememektedir. Dolayısıyla geriye maliye politikası araçları kalmaktadır. Diğer taraftan borçlanma politikaları da kısıtlanmıştır. Devlet borçlarındaki artış faiz oranlarının yükselmesine neden olmaktadır. Para birliğinin herhangi bir üyesinde faiz oranlarının yükselmesi diğer üyelerin para ve sermaye piyasalarını da etkileyecek ve faiz oranları diğer üyelerde de yükselecektir. Faiz oranlarının yükselmesi ise Euro'nun yabancı paralarla olan döviz kurunu değerlendirme yönünde değiştirerek, bütün üye ülke ekonomilerini ihracat, ithalat, üretim ve istihdam yönünden olumsuz etkileyecektir. Borçlu devlet, tek bir para geçerli olduğu zaman, enflasyon oranını yükseltip borçlarının yükünü azaltma politikasını uygulama imkanına sahip olamayacaktır. Bu nedenle borçlarını vergi gelirleriyle ödemeye mecbur kalacaktır¹⁶. Vergilerin arttırılması da vergi tabanının genişletilmesine bağlı olmaktadır. Bu amaçla üye ülkeler vergi rekabetine yönelmektedir. Avrupa Birliği içindeki vergi rekabeti beraberinde birtakım sorunlar getirmektedir. Aşağıda Tablo I-2'de AB'de büyüme oranları ve bütçe rakamlarına ilişkin Tablo I-3 yer almaktadır. Bu veriler ışığında ortaya çıkan sorunlar açıklanmaya çalışılacaktır.

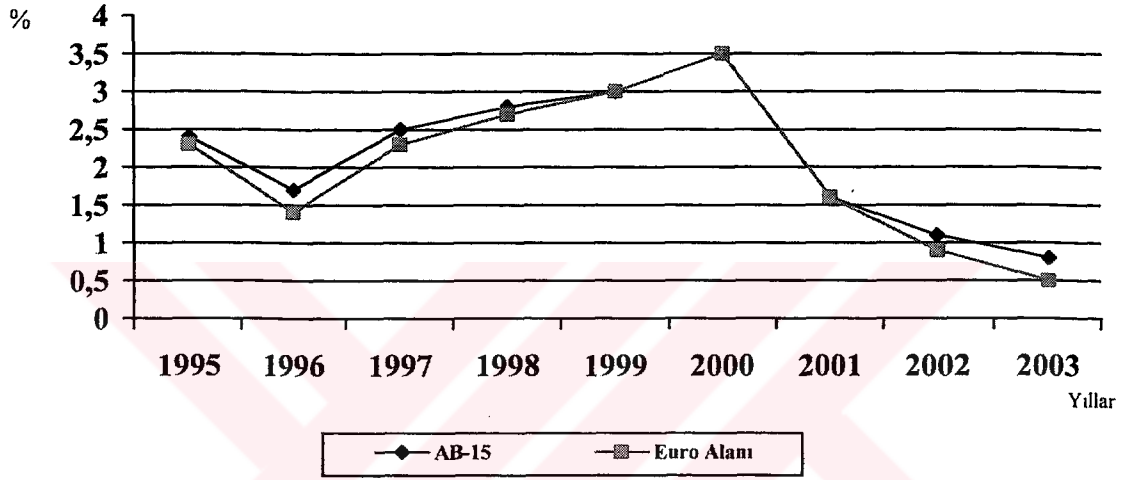
¹⁵ Welt am Sonntag, “Wir senken weiter die Steuern”, <http://www.wams.de/data/2005/02/06/459313.html?s=2>, 06 Şubat 2005.

¹⁶ Savaş, a.g.e., s.116.

Tablo I-2:Avrupa Birliği'nde Büyüme Oranları

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
AB-15	2,4	1,7	2,5	2,8	3,0	3,5	1,6	1,1	0,8
Euro Alanı	2,3	1,4	2,3	2,7	3,0	3,5	1,6	0,9	0,5

Kaynak: United Nations, World Economic and Social Survey 2004, New York, 2004, <http://www.un.org/esa/policy/wess/wess2004files/part1web.pdf>, 07 Ocak 2005, s.140.

Şekil - 1:Avrupa Birliği'nde Büyüme Oranları (%)**Tablo I-3:Avrupa Birliği Ülkelerine İlişkin Bütçesel Veriler (2000-2003)**

Euro Alanı	(milyon euro)	2000	2001	2002	2003
GSYİH	(Cari Fiyatlarla)	6.453.979	6.844.481	7.077.058	7.260.797
Kamu Açığı (-) / Fazlası (+)		+ 12.208	- 114.702	- 167.353	- 197.292
Kamu Açığı (-) / Fazlası (+)	GSYİH (%)	+ 0,2	- 1,7	- 2,4	- 2,7
Kamu Harcamaları	GSYİH (%)	47,0	48,2	48,6	49,0
Kamu Gelirleri	GSYİH (%)	47,2	46,5	46,1	46,3
Kamu Borcu		4.492.338	4.754.860	4.912.917	5.134.615
Kamu Bocu	GSYİH (%)	69,6	69,5	69,4	70,7
Faiz Dışı Bütçe Dengesi		+ 4,2	+ 2,3	+ 1,3	+ 0,7
AB - 15	(milyon euro)	2000	2001	2002	2003
GSYİH	(Cari Fiyatlarla)	8.568.291	8.866.134	9.176.875	9.305.749
Kamu Açığı (-) / Fazlası (+)		+ 82.921	- 93.519	- 194.923	- 247.868
Kamu Açığı (-) / Fazlası (+)	GSYİH (%)	+ 1,0	- 1,1	- 2,1	- 2,7
Kamu Harcamaları	GSYİH (%)	46,3	47,3	47,7	48,5
Kamu Gelirleri	GSYİH (%)	46,8	46,3	45,6	45,8

Kamu Borcu		5.492.059	5.608.249	5.752.515	5.981.084
Kamu Bocu	GSYİH (%)	64,1	63,3	62,7	64,3
Faiz Dışı Bütçe Dengesi		+ 4,8	+ 2,6	+ 1,2	+ 0,5
AB - 25	(milyon euro)	2000	2001	2002	2003
GSYİH	(Cari Fiyatlarla)	8.942.871	9.288.151	9.623.109	9.746.934
Kamu Açığı (-) / Fazlası (+)		+ 73.376	- 110.953	- 216.988	- 272.651
Kamu Açığı (-) / Fazlası (+)	GSYİH (%)	+ 0,8	- 1,2	- 2,3	- 2,8
Kamu Harcamaları	GSYİH (%)	46,2	47,2	47,7	48,5
Kamu Gelirleri	GSYİH (%)	46,6	46,1	45,5	45,7
Kamu Borcu		5.628.270	5.770.597	5.928.192	6.166.978
Kamu Bocu	GSYİH (%)	62,9	62,1	61,6	63,3
Faiz Dışı Bütçe Dengesi		+ 4,6	+ 2,4	+ 1,1	+ 0,3

Kaynak: Eurostat News Release, "Second Notification Of Deficit And Debt Data For 2003", 17/2004, http://epp.eurostat.cec.eu.int/cache/ITY_PUBLIC/2-23092004-AP/EN/2-23092004-AP-EN.PDF, 05 Şubat 2005.

A. Avrupa Birliği'nde Piyasa Koşullarının Aksaması

AB'nin temel gayesi, ekonomik ve parasal birliği sağlamak ve malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest hareket edebildiği ve kurumların özgürlüğe sahip olduğu, bütünleşmiş bir iç pazara ulaşmaktır. Ek olarak, bu pazarda aktif girişimciler serbest ve hakça rekabet kurallarını gözlemleyebilmelidir¹⁷.

İşleyen bir serbest piyasanın varlığı Avrupa Birliği'nin birincil hedeflerinden biridir. Rekabet serbest piyasanın önkoşuludur. Bu amaçla bir ortak rekabet politikası belirlenmiştir. Yatırım ve tasarrufların piyasa ekonomisi çerçevesinde hareket edebilmesi kamu müdahalesinin boyutlarına ve serbest piyasanın işleyişine bağlıdır. Bir vergi sistemi tasarruf ve yatırımların hareketi üzerinde başka ülkeler aleyhinde bir etkide bulunmaya başladığında tasarruf ve yatırım kararları çarpıtılmaya başlanacaktır. Diğer bir deyişle kaynak tahsisinde etkinsizlik ortaya çıkacaktır.

Bir taraftan da ücretlerin üzerindeki vergi vb. yükler kayıtdışı ekonominin önemli bir unsuru olmaktadır¹⁸. Topluluğun iç pazar hedefine ulaşabilmesi, kurumlar

¹⁷ Vanistendael, a.g.m., s.131.

¹⁸ Aydemir, Şinasi, *Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1995, s.212.

vergisinde de belli bir düzeyde konu, matrah ve oran uyumunun sağlanmasını gerektirmektedir. Üye devletler arasında kurumlar vergisi yükü açısından meydana gelen farklılık, düşük kurumlar vergisi oranı olan ülkelerin sermayeyi çekmeleri dolayısıyla sermaye piyasasını etkilemektedir. Ayrıca düşük kurumlar vergisinin önemli ölçüde olmasa da fiyatlara yansımaları durumunda vergi yükü farklılığının mal pazarını etkileyeceği kuşkusuzdur¹⁹.

Bir taraftan gelir üzerinden alınan vergilerin girdileri etkilemesi ve özellikle ücretlerden alınan Gelir Vergisi'nin istihdam vergisine dönüşmesi, diğer taraftan girdi niteliğindeki mallardan alınan tüketim vergilerinin maliyetlere yansımaları sonucu, uluslararası rekabet açısından olumsuz etkiler oluşturmaktadır²⁰.

B. Kamu Hizmetlerinin Finansmanı ve Sunumunda Muhtemel

Etkinsizlikler

Avrupa Birliği'nin bütünleşik bir yapıya doğru evrildiği gözlenirse de bunu amaç olarak ortaya koymamıştır. Böyle bir amacın ortaya konulmasından da uzaktır henüz. Bundan da öte ekonomik bütünleşme sürecinin sağlıklı ilerlemesine ihtiyaç vardır. Parasal birliğin sağlanmasının ardından üye ülkelerin daha önce de belirtildiği gibi bağımsız bir para politikası izlemesi mümkün olmamaktadır.

Emeğin ve sermayenin serbest dolaşımı birlik ölçeğinde sağlanacaksa o takdirde çevre, altyapı, sağlık, eğitim gibi konularda belirlenmiş standartlar ve bunlara uyumu gereklidir. Bu standartlara ulaşılmasının maliyeti her ülke için farklı olacaktır. Ayrıca farklı maliyetleri karşılamak her ülke için yine farklı oranlarda mümkün olacaktır. Bu nedenle bu politikaların izlenmesi sırasında bölgesel farklılıkları giderecek güvencelerin bulunması gereklidir²¹. Söz konusu maliyetler özellikle Birliğe yeni katılan ülkeler açısından gelişmişlik farkı nedeniyle daha fazla olacaktır.

Parasal birliğin gerçekleşmesinin ardından Birlik ölçeğinde büyüme sorunları dikkat çekmektedir. Büyüme oranları Tablo I-2'de verilmiştir ve düşüş eğilimi Şekil-

¹⁹ Çağan, a.g.t., s.91-92.

²⁰ Öncel, Türkan, S.Yenal Öncel, "Uluslararası Vergi Rekabeti", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Kırküçüncü-Kırkdördüncü Seri- Yıl 2003, İstanbul, 2004, s.20.

²¹ Hirst, Paul, Grahame Thompson, Küreselleşme Sorulanıyor, 3.Baskı, Dost Kitabevi, Ankara, 2003, s.194-195.

I'de resmedilmiştir. Görüldüğü gibi 1999 yılında parasal birliğin gerçekleşmesinin ardından 2000 yılından itibaren büyüme oranları gerilemektedir. Söz konusu büyüme rakamları Euro alanında daha da düşük gerçekleşmektedir. Tablo I-3'de de bütçe verilerinin kötüye gittiğini izlemek mümkündür. Kamu harcamaları artarken kamu gelirleri azalmaktadır. Diğer yandan kamu borçları da artış eğilimini sürdürmekte ve kamu açığı ile faiz dışı bütçe dengesi olumsuz yönde seyretmektedir. Bu veriler ışığında kamu hizmetlerinin finansmanı yönünde ciddi kısıtların giderek oluştuğu söylenebilir. Buna bağlı olarak kamu hizmeti sunumunda etkinsizliklerin ortaya çıkması beklenmelidir. Ülkeler tek başına bu sorunların üstesinden gelmek için vergi gelirlerini arttırmak durumundalar ve vergi rekabeti bu nedenle kaçınılmaz olmaktadır.

Doğrudan yatırımlara yönelik vergi rekabeti çeşitli etkinsizliklere yol açmaktadır. Hareketli üretim faktörü olmayan emeğin vergilendirilmesi aynı derecede etkinsizliklere yol açmayacağı için kamu hizmetlerinin sunumunun sağlanmasına yönelik vergi yükü, üretim faktörlerinden olan sermayeden emeğin üzerine aktarılmaktadır²².

C. Sosyal Politikaların Uygulanmasında Güçlüklerin Belirmesi

Avrupa Birliği'nde vergilerin üzerinde oluşacak olan bir rekabetin sosyal devletin de durumunu zora sokması muhtemeldir. Çünkü Avrupa Birliği'nin gelecekte başa çıkması gereken sorunlardan biri de yaşanan nüfus dolayısıyla bağımlı nüfustaki artıştır. Dünyadaki nüfus artış oranı 1981-1990 yılları arasında yıllık ortalama %1,7 ve 1991-2003 yılları arasında %1,3 olarak gerçekleşmiştir. Gelişmiş ülkeler ortalaması 1981-2003 yılları için %0,6 olmuştur. Avrupa Birliği(15) için ise %0,3 oranında kalmıştır. Dolayısıyla Avrupa dünyanın yaşlanan kıtası olarak göze çarpmaktadır. Aşağıdak: Tablo I-4'den de görülebileceği gibi AB ülkelerinde nüfus hızla yaşlanmaktadır.

²² Volker, Arnold, "Steuergerechtigkeit und internationaler Steuerwettbewerb", Diskussionspapier Nr.267, Hagen, 1999, <http://www.fernuni-hagen.de/FBWIIWI/DP/DP267.pdf>, 19 Mart 2005, s.28-29.

Tablo I-4:AB'de 65 Yaş ve Üstü Nüfusun Toplam Nüfus İçindeki Payı (%)

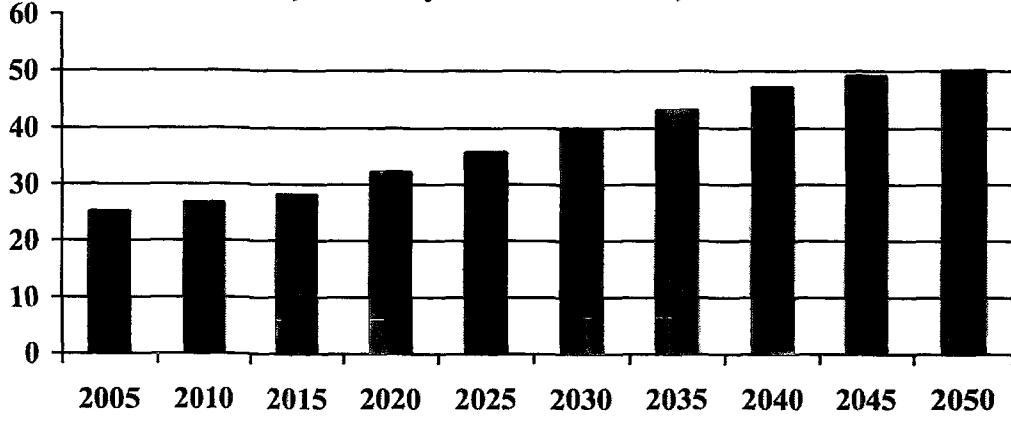
	1992	1997	2003
AB-25	14,3	15,2	16,3
Belçika	15,2	16,3	17,0
Çek Cumhur.	12,8	13,5	13,9
Danimarka	15,6	15,0	14,8
Almanya	15,0	15,7	17,5
Estonya	12,0	13,8	15,9
Yunanistan	14,3	16,2	17,3*
İspanya	14,1	15,9	17,1***
Fransa	14,4	15,5	16,3
İrlanda	11,4	11,4	11,1
İtalya	15,5	17,2	18,2**
GKRY	:	11,1	11,8
Letonya	12,3	14,0	15,9
Litvanya	11,0	12,4	14,7
Lüksemburg	13,5	14,2	14,0
Macaristan	13,6	14,5	15,4
Malta	:	11,6	12,6***
Hollanda	13,0	13,4	13,7
Avusturya	14,9	15,3	15,5
Polonya	10,3	11,5	12,8
Portekiz	13,8	15,2	16,7
Slovenya	11,1	12,9	14,8
Slovakya	10,4	11,1	11,6
Finlandiya	13,6	14,5	15,3
İsveç	17,7	17,4	17,2
İngiltere	15,7	15,7	15,6**

: Veri Yok, * 2000 Verisi, ** 2001 Verisi, *** 2002 Verisi

Kaynak: Eurostat Yearbook, 2004, http://epp.eurostat.cec.eu.int/cache/ITY_PUBLIC/1-01102004-AP/EN/1-01102004-AP-EN.PDF, 05 Şubat 2005.

Artan yaşlı nüfus oranının 2050'ye kadar tahmini gelişimi ise sorunun uzun vadede kolay çözülebilir olmadığını gözler önüne sermektedir. Şekil - 2'de bu durum açıkça görülmektedir.

Şekil - 2: AB-25'te (65+) Yaş Nüfusun Toplam Nüfus İçindeki Payının Tahmini Gelişimi



Kaynak: Eurostat, Regionen: Statistisches Jahrbuch 2004, http://epp.eurostat.cec.eu.int/cache/ITY_OFFPUB/KS-AF-04-001/DE/KS-AF-04-001-DE.PDF, 22 Şubat 2005, s.23.

Tablo I-3'te de görülebileceği gibi Avrupa Birliği'nde kamu harcamaları artış eğiliminde olduğu halde bütçe gelirleri aynı oranda artmamaktadır. Aksine gelirlerde bir azalma sürecine girildiği görülmektedir. Gelecekte sosyal harcamaların boyutunun büyük ölçüde artacağını nüfus yapısına dayanarak ortaya koymuştuk. Artan borçlar ve kamu açıkları karşısında azalan kamu gelirleri ileride sosyal harcamaların kısılması üzerinde baskı oluşturması kaçınılmaz görünmektedir.

D. Vergilemede ve Gelir Dağılımında Adalet Sorunlarının Artması

Vergi rekabetinin işletmelerin vergilendirilmesini zorlaştırması hatta sermaye gelirlerinin neredeyse vergi dışı kalması birçok ülkede emeğin vergilendirilmesini kaçınılmaz olarak arttıracaktır. Emek faktörünün fiyatının artması da işsizliği arttıracak bir husustur²³. Nitekim Tablo I-8'de dolaylı vergilerin nispi olarak artmasının yanı sıra sosyal güvenlik ödemelerinin de arttığı görülebilir.

²³ Müller, Walter, "Die Europäische Politik gegen den "schädlichen Steuerwettbewerb" – aktuelle Entwicklung, Chancen und Risiken", haz. Britzelmaier, B., Geberl, S., Tagungsband zur Tagung in Vaduz – Liechtenstein im Juni 2002, Physika-Verlag, Heidelberg, 2002, <http://www.wirtschaft.uni->

Vergi rekabeti nedeniyle borçlanma politikalarına önem veren devletler faiz oranlarının yükselmesine ve dolayısıyla yatırımların azalmasına sebep olmaktadır. Açıktır ki bu durum faiz geliri elde edenlerin gelirini arttırırken emek talebini de azaltacaktır²⁴. Bunu Tablo I-5'teki işsizlik oranlarından izlemek mümkün. AB içindeki büyük ekonomilerin rakamlarına bakıldığında başta Almanya'da olmak üzere Fransa'da da işsizliğin arttığı görülecektir. İngiltere'de normal sayılabilecek düzeyini koruyan işsizlik oranı İtalya'da azalış trendinde olmasına rağmen hala yüksektir. 2002 yılından itibaren de Euro alanında işsizlik oranlarında artış göze çarpmaktadır.

Tablo I-5: Euro Alanında İşsizlik Oranları (%)

	2001 (çeyrek)				2002 (çeyrek)				2003 (çeyrek)		
	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III
Fransa	8,6	8,5	8,5	8,5	8,6	8,7	8,9	9,0	9,2	9,3	9,5
Almanya	7,8	7,8	7,8	7,9	8,0	8,1	8,7	8,9	9,2	9,4	9,4
İtalya	9,7	9,5	9,4	9,2	9,1	9,0	9,0	8,9	8,9	8,7	8,5
İngiltere	5,0	4,9	4,1	5,1	5,1	5,1	5,2	5,0	5,0	5,0	5,0
Euro Alanı	8,4	8,3	8,0	8,0	8,1	8,2	8,5	8,6	8,7	8,8	8,8

Kaynak: United Nations, World Economic Situation and Prospects 2004, <http://www.un.org/esa/policy/wess/wesp2004.pdf>, 07 Ocak 2005, s.64.

Yükümlünün vergi ödeme gücü arttıkça, dolaylı vergi olarak ödediği tutarlar nisbi olarak azalır. Gelire göre tersine artan oranlıdır. Gelir arttıkça, dolaylı vergi ödemelerinin oranı düşer. Böylece dolaylı vergilerin adaletsiz ve antidemokratik vergiler olduğu sonucuna varılmaktadır²⁵. Tablo I-8'de dolaylı vergiler alanında az da olsa bir artış kaydedilmiştir.

Diğer bir yandan emeğin üzerindeki vergilerin artmasına paralel olarak kayıt dışı ekonominin de arttığı ortaya konulmaktadır. Tablo I-6'da bazı ülkeler için kayıtdışı

kassel.de/Reding/files/Publikationen/download/Aufsatz%20Europaeische%20Politik.pdf, 02 Temmuz 2003, s.11.

²⁴ Güçlü, Sami, Mahmut Bilen, "1980 Sonrası Dönemde Gelir Dağılımında Meydana Gelen Değişmeler", *Yeni Türkiye Dergisi*, Sayı 6, (Eylül - Ekim 1995), <http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/bilen95.pdf>, 12 Mart 2005, s.165.

²⁵ Edizdoğan, Nihat, *Kamu Maliyesi*, 8.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2004, s.266.

ekonominin gelişimi verilmiştir. Dünyadaki gelişmeye paralel olarak Avrupa Birliği üyesi ülkelerde de kayıtdışı ekonomide artış görülmektedir.

Tablo I-6: Bazı Ülkelerde Kayıt dışı Ekonominin Gelişimi (GSYİH'nin Yüzdesi)

Ülke	1980	1997
Avustralya	-	13,9
Belçika	16,4	22,4
Danimarka	6,9-10,2	18,1
Almanya	10,3-11,2	15,0
Fransa	6,9	14,7
İngiltere	8,4	13,0
İrlanda	8,0	16,1
İtalya	16,7	27,3
Kanada	10,1-11,2	14,8
Hollanda	9,1	13,5
Norveç	10,2-10,9	19,4
Avusturya	3,0	8,9
İsveç	11,9-12,4	19,8
İsviçre	6,5	8,1
A.B.D.	3,9-6,1	8,8
Ortalama	9,5	15,6

Kaynak: Genschel, Philipp, "Der Wohlfahrtstaat im Steuerwettbewerb".

Emek üzerindeki vergi yükünün ve sosyal güvenlik ödemelerinin artırılması gelir dağılımında adaleti zedelemektedir. Bugün devletler bir tarafta yüksek işsizlik ve yüksek kamu harcamaları ile diğer tarafta dışsal vergi rekabeti ve içsel düşük büyüme oranları arasında sıkışmaktadır. Ülkeler, vergi rekabetiyle başa çıkmak için kurumları daha az vergilendirme yoluna gidebilecektir ancak o zaman gelir hedefine ulaşmak için tüketimi ve emeği daha yüksek vergilendirmeyi göze almak durumundadırlar²⁶.

E. Vergi Gelirlerinin Azalması Sorunu

Yatırım kararlarının verilmesinde ve yatırım yeri seçiminde efektif vergi oranları önem taşımaktadır. İşletmeler açısından yüksek vergi oranları cazip değil. Transfer fiyatlandırması gibi yollarla kazançların yurtdışına aktarılmasına sebebiyet vermektedir²⁷. Bu nedenle Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi oranlarında bir azalış

²⁶ Genschel, Philipp, "Der Wohlfahrtstaat im Steuerwettbewerb".

²⁷ Spengel, Christoph, Wiegand, Wolfgang, "Warum Steuern ein Problem sind", Süddeutsche Zeitung, Nr.51, 03 März 2005, s.2.

olmaktadır. Tablo I-7'den de görülebileceği gibi Kurumlar Vergisi oranları büyük oranda azalırken Gelir Vergisi oranlarında da azalış yaşanmıştır.

Tablo I-7:Kurumlar ve Gelir Vergisi Oranlarındaki Değişim

Ülkeler	Kurumlar Vergisi Oranları (%)				Gelir Vergisi Oranları (%)			
	1986	1991	1995	2000	1980	1986	1990	2000
Avustralya	49	39	33	34	62	60	49	47
Avusturya	30	30	34	34	62	62	50	50
Belçika	45	39	39	39	76	76	55	58
Kanada	36	29	29	28	60	50	44	44
Danimarka	50	38	34	32	66	73	68	59
Finlandiya	33	23	25	29	65	64	63	52
Fransa	45	42	33	33	60	65	53	54
Almanya	56	50	45	40	65	65	65	59
Yunanistan	49	46	40	40	60	63	50	43
İzlanda	51	45	33	30	63	56	40	45
İrlanda	50	43	40	24	60	65	58	42
İtalya	36	36	36	37	72	81	66	51
Japonya	43	38	38	27	75	70	65	50
Kore	30	34	32	28	89	65	60	44
Lüksemburg	40	33	33	37	57	57	56	49
Meksika	34	34	34	35	55	55	40	40
Hollanda	42	35	35	35	72	72	72	52
Yeni Zelanda	45	33	33	33	62	66	33	39
Norveç	28	27	19	28	75	64	54	48
Portekiz	47	36	36	32	84	69	40	40
İspanya	35	35	35	35	66	66	56	48
İsveç	52	30	28	28	87	80	72	51
İsviçre	10	10	10	8	31	33	33	31
Türkiye	46	49	25	33	68	63	50	45
İngiltere	35	34	33	30	83	60	40	40
ABD	46	34	35	35	70	50	33	42
OECD Ortalaması	41	35	33	32	67	63	53	47

Kaynak: Öncel, Türkan, S.Yenal Öncel, a.g.m., s.8.

Tablo I-8'de toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payında azalış baskısı göze çarpmaktadır. Sosyal güvenlik ödemelerindeki artış da göz önünde bulundurulduğunda vergi gelirlerindeki azalış eğilimi daha açık olarak ortaya çıkacaktır. Nitekim Tablo I-3'te yer alan bütçe verilerinde son yıllarda kamu gelirlerinde belirgin bir azalış görülmektedir.

Tablo I-8: AB'de Vergilerin GSYİH İçindeki Payı

	TOPLAM VERGİLER			DOLAYLI		DOLAYSIZ		SOS.GÜV.ÖD.	
	GSYİH'nın Yüzdesi			Toplam Vergi Gelirlerinin Yüzdesi					
	1995	2002	2003	2000	2003	2000	2003	2000	2003
AB-25	:	41,3	41,5	33,4	33,8	33,4	31,6	33,2	34,5
AB-15	42,0	41,6	41,8	33,3	33,4	33,7	32,2	33,0	34,4
Euro Alanı	42,5	42,1	42,2	32,5	32,8	30,4	29,0	37,1	38,2
Belçika	47,1	48,7	48,1	29,2	28,8	37,3	36,5	33,5	34,6
Çek Cumhuriyeti	36,2	35,5	36,2	33,4	31,4	24,4	27,0	42,2	41,6
Danimarka	50,1	49,7	49,8	34,5	34,9	59,2	59,6	6,3	5,4
Almanya	42,3	41,7	41,7	28,9	29,7	28,7	25,9	42,4	44,4
Estonya	37,9	32,4	33,4	39,6	39,3	25,1	26,1	35,3	34,5
Yunanistan	34,7	39,8	38,6	38,6	37,2	27,4	23,3	34,0	39,5
İspanya	34,3	36,3	36,5	33,7	33,7	29,9	29,6	36,4	36,7
Fransa	45,4	45,6	45,7	34,3	34,1	27,2	25,8	38,5	40,2
İrlanda	35,2	29,8	31,2	41,7	41,4	41,1	39,5	17,1	19,1
İtalya	42,9	42,4	43,2	36,0	34,2	34,4	35,3	29,5	30,5
GKRY	:	32,5	34,3	41,4	49,4	36,9	29,4	21,7	21,2
Letonya	33,7	28,9	29,1	38,7	39,4	27,5	29,1	33,8	31,5
Litvanya	28,6	28,6	28,7	41,1	41,5	28,0	28,2	30,9	30,3
Lüksemburg	43,6	42,1	42,3	35,4	32,9	37,6	37,7	26,9	29,4
Macaristan	43,6	38,9	39,2	41,3	42,3	25,2	25,0	33,5	32,7
Malta	31,3	34,3	34,2	42,8	40,8	31,3	35,5	25,9	23,8
Hollanda	40,5	39,4	39,3	31,3	33,8	30,1	29,3	38,6	36,9
Avusturya	43,6	45,4	44,8	33,7	33,7	29,2	29,9	37,1	36,4
Polonya	39,4	35,5	35,8	40,9	41,8	20,4	19,7	38,7	38,5
Portekiz	34,5	37,4	38,1	40,4	41,9	28,1	24,6	31,6	33,5
Slovenya	41,1	39,7	40,3	41,9	41,6	19,5	20,8	38,6	37,6
Slovakya	40,6	32,5	30,9	37,8	36,9	22,1	23,2	40,1	39,8
Finlandiya	46,7	46,1	45,1	29,3	31,9	45,1	41,0	25,6	27,1
İsveç	50,2	51,0	51,4	31,0	34,0	41,4	36,4	27,7	29,6
İngiltere	36,7	37,0	37,1	37,0	36,9	43,7	42,0	19,4	21,0

Kaynak: Eurostat News Release, "Taxation in the EU25", 15/2005, http://epp.eurostat.ec.eu.int/pls/portal/docs/PAGE/PGP_PRD_CAT_PREREL/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2005/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2005_MONTH_01/2-28012005-EN-AP.PDF, 05 Şubat 2005.

F. Bütünleşme Sürecinde Tehlike Oluşturması

Vergi rekabeti parasal bütünleşmeyi tehlikeye sokabileceği gibi buna bağlı olarak siyasal birliği de tehlikeye sokabilecektir. Birlik içindeki son gelişmelere dikkat edildiğinde bu durum daha iyi anlaşılacaktır.

Ocak 2003'de Elysée Anlaşması'nın 40.yılıni kutlayan, AB'nin büyük ülkesi Almanya ile Fransa, "birlikte hareket etmeye devam" iradelerini açıkladılar. Uzun yıllar alacak kademeli bir süreçte, ülkelerini siyasi ve hukuki bir temelde birleştirme kararı aldılar. Aşamalar şöyle:

- Önce ortak bakanlıklar, ortak yasalar, ortak politikalar belirlenecek.
- Almanlar ve Fransızlar her iki ülkenin vatandaşı yani çifte vatandaşlık sahibi olacaktır.
- Ülke halkları, birbirlerinin genel seçimlerinde oy kullanabilecek.

Her iki ülkenin gerek ekonomik göstergeleri, gerekse ticari ve kültürel işbirliklerinin ulaştığı nokta; Fransız-Alman birliğinin kolaylıkla gerçekleşebileceğini gösteriyor. Ne var ki bu irade Avrupa'yı böldü. İki ülke gelecekteki eş-başkanlığı ellerinde tutma ve AB'ye yön verme kararlılıklarını da açıkladılar. Almanya-Fransa eksenini inisiyatifini elinde tutmaya, Avrupa'nın geleceğini kendileri şekillendirmeye kararlı. Proje şöyle:

- Ulus devlet yapıları yok olmayacak.
- Birlik irili-ufaklı ulus devletlerden oluşacak.
- Birlik yoluna, Almanya-Fransa eş-başkanlığında devam edecek.

Buna karşılık ulusal egemenlikten çoktan vazgeçmiş, büyük bir devletin ya da devletler grubunun himayesine sığınmış olan küçük ülkeler, AB'nin olabildiğince adem-i merkezîyetçi bir örgütlenmeye gitmesi için çaba gösteriyorlar²⁸. Diğer yandan ABD'nin Doğu Avrupa ülkeleri üzerindeki artan nüfuzu da göz önünde bulundurulduğunda siyasal birlik hedefinin pamuk ipliğine bağlı olduğu anlaşılır. Siyasal sorunları gittikçe açığa çıkan AB'nin ekonomik ve parasal birlik alanında da sorunlarla karşılaşması bütünleşmeyi tehlikeye sokabilecektir. Vergi rekabetinin, İstikrar Paketi'ni zedelemek suretiyle, parasal birliği tehdit etmesi karşısında dolaysız vergiler alanında uyumlaştırmanın kaçınılmaz olduğu açıktır. Ancak bu durumdan çıkar sağlayacak olan AB içindeki küçük ekonomilere sahip ülkelerin bunu dirençle karşılamaları olasıdır. Bu sorunun aşılabilmesi birliği bu noktada kilitleyebilecektir.

Diğer taraftan vergi oranlarında bir uyumlaştırmanın genel kabul görmesi, kazananlardan kaybedenlere yönelik uluslar arası transfer ödemeleri sistemi gerektirecektir ki bu şu anda politik olarak zor uygulanabilir²⁹. Bunun için vergi uyumlaştırılması siyasal bütünleşmenin derinleştirilmesiyle eşzamanlı olarak gerçekleştirilmelidir.

²⁸ Dura, Cihan, Hayriye Atik, a.g.e., s.39-40.

²⁹ Volker, Arnold, "Steuergerechtigkeit und internationaler Steuerwettbewerb", s.28-29.

III. AB'NİN VERGİYE YÖNELİK YAKLAŞIMI VE VERGİ REKABETİ

Avrupa Birliği'ni kuran anlaşmada iktisat ve maliye politikaları ortak bir politika alanı olarak belirlenmemiştir³⁰. Dolayısıyla vergilemede de ortak bir politika öngörülmemiş, vergi ile ilgili düzenlemeler, üye devletlerin egemen yetkileri kapsamında bırakılmıştır. Vergi ile ilgili yaklaşım sadece üye ülkelerin kendilerine özgü vergi sistemlerinin ortaya çıkardığı haksız rekabet ortamlarının önlenmesi yönünde bir uyumdan ibarettir. Buna göre topluluk düzeyindeki vergisel önlemler; üye ülkeler arasında ayrımcı vergilemenin önlenmesi, çifte vergilemenin önlenmesi ve vergi kaçakçılığı ile mücadele ile birlikte üye ülkelerin ulusal vergi yasalarının uyumlaştırılmasını kapsamaktadır. Sonraki bölümlerde ele alınacak olan Roma Anlaşması'nın vergiye yönelik hükümleri (madde 95-99), topluluğun temel ilkeleri arasında değil, "Topluluğun Politikası" başlıklı 3. kısımda rekabet kurallarından hemen sonra ve mevzuat yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerden hemen önce yer almıştır. Roma anlaşmasını değiştirerek Avrupa'nın ekonomik ve parasal birliğe geçişini hazırlayan Maastricht Antlaşması da vergiye yönelik bu genel yaklaşımı değiştirmemiştir. Yani bir Avrupa vergi politikası oluşturma yönünde somut bir adım atmamıştır. Kısaca Avrupa Birliği ölçeğinde bir vergi politikasından bahsedilecekse bugün için söz konusu olan sadece vergi uyumlaştırılması çerçevesinde yürütülen bir politika mevcuttur denebilir³¹. Bu bağlamda vergilendirme yetkisi aşağıda ele alınmıştır.

A. Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukukî ve fiilî gücüdür³². Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli malî kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu açıdan vergilendirme yetkisinin kullanılması siyasal bir zorunluluktur çünkü devletin kendisinden beklenen

³⁰ Çağan, a.g.t., s.87.

³¹ Tokatlıoğlu, Mircan Yıldız, Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, Alfa Kitabevi, İstanbul, 2004, s.88-90.

³² Ernst Blumenstein, System Des Steuerrechts, Dritte von Irene Blumenstein neu bearbeitete Auflage, Schulthess, Polygraphischer Verlag AG, Zürich 1971, s.32. AKTARAN: Nami, Çağan, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.3.

kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için bu hizmetlere karşılık olan kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak sağlaması gerekmektedir³³.

Topluluğa üye ülkelerin vergilendirme yetkilerinin, Roma Antlaşması hükümleri ile getirilen düzenlemelerle ve Topluluk kurumlarının Antlaşmanın öngördüğü amaçlar doğrultusundaki işlemleri ile sınırlandırılması yoluna gidilmektedir³⁴. Şu ana kadar hiçbir üye ülke, AB'ye tam anlamıyla bir vergilendirme yetkisi devretmemiştir. AB üyesi ülkeler AB'ne ancak kendi uhdelerindeki devlet yetkilerinden oluşan bir koleksiyonu devredebilirler. Buna karşın üye devletler oy endişesi gibi sebeplerden ötürü AB sınırları içinde geçerli olabilecek bir vergi toplama yetkisini AB'ye devretmek istememektedir³⁵.

Vergilendirme yetkisini, vergilendirme sürecinin değişik aşamalarına göre bölümlere ayırma olanağı vardır. Bu anlamda vergilendirme yetkisi, öncelikle vergilendirme konusundaki yasama yetkisini açıklamakta kullanılabilir. Vergi ve vergiden muafliklar ve istisnalar koyma, bunları değiştirme ve kaldırma bu yetkinin alanına girer. İkinci anlamda vergilendirme yetkisi, subjektif ve bireysel nitelikteki vergilendirme işlemine ilişkin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkilerini açıklamakta kullanılabilir. Vergilendirme yetkisinin bu biçimdeki bölümlenmesi federal devletlerde; federal devletle federe devletler; merkezi devletlerde de devletle yerel idareler arasındaki vergilendirme yetkisi bölüşümünde önem taşır³⁶. Federal devletlerdeki anayasalardan farklı olarak AB Antlaşması, Birliğe ne spesifik vergileri belirlemekle ilgili bir tam yetki, ne de oran ve matrah kurallarına ilişkin bir kısmi yetki verir. Ancak sadece iç pazar bütünleşmesini sağlamak için zorunluysa, tüm vergilerle ilgili genel bir yetki vermektedir³⁷.

Üye devletler ithalat ve ihracata ilişkin vergilendirme yetkileriyle iç üretimi korumayı amaçlayan vergi ve destekleme yetkilerini Topluluk Kurumlarına devrederek

³³ Çağan, a.g.e., s.4.

³⁴ Methibay, Yaşar, Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s.56.

³⁵ TOBB, Vergilemede Global Eğilimler - AB ve Türk Vergi Sistemi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, TOBB Genel Yayın No:359 – BÖM - 59, Ankara, 2001, s 82.

³⁶ Çağan, a.g.e., s.5.

³⁷ Vanistendael, a.g.m., s.130.

Milli Devletin mali alandaki egemenliğini en azından Komisyon ve Konseyin denetimine tabi bir yetki haline getirmeyi kabul etmişlerdir³⁸.

Roma Anlaşmasının 95 ve onu izleyen hükümlerinin üye devletlerin vergi koyma yetkilerini sınırlamasının yanı sıra üye devletler arasındaki ithalat ve ihracatta da her türlü yükümü kesinlikle yasaklaması söz konusudur. Teknik açıdan bakıldığında verginin yasallığı ilkesi, bunun bir boyutu ya da alt ilkesi olan temsilsiz vergi olmaz ilkesi ve yasadışı vergi olmaz ilkesi açısından Roma Anlaşmasının kurallarıyla çatışabilecektir³⁹. Topluluk tasarrufları “parlamentodan çıkma” niteliğinde olmadıklarına göre temsilsiz vergi olmaz kuralına aykırıdır. Bu yönden verginin yasallığı ilkesi çiğnenmiş olmaktadır⁴⁰.

AB aslında sadece bir vergi üzerinde, yani gümrük vergilerinde ve ayrıca tarımsal vergiler üzerinde tam bir kontrole sahiptir. Her iki verginin de fonksiyonu öyle çok da gelir artırmak ve AB’yi finanse etmek değil, ancak belki uluslararası ticareti ve Birlik içindeki tarımsal faaliyetleri düzenlemektir⁴¹. AB’nin özellikle dolaysız vergileme alanında ek vergileme yetkilerine ihtiyacı vardır.

AB’ye verilecek ek vergileme yetkisinin temel amacı, bir ekonomik ve parasal birlik için temel vergi koşullarını kurmak ve serbest ve hakça rekabet şartları altında çok devletli bir Tek Pazarda çalışan teşebbüsler için tam bir piyasa bütünleşmesini sağlamaktır. Bu amaçlara ulaşmak için AB’nin, birçok vergide oran ve matrah kuralları, spesifik vergi rejimleri ve idare, tarh ve prosedür kuralları üzerinde tam bir vergileme yetkisine sahip olmasına gerek yoktur. Sadece teşebbüslerin Tek Pazarda vergi sapmaları olmaksızın, adil ve serbest bir şekilde rekabet edebileceği bir ekonomik ve parasal birlikte, vergi koyma yetkilerini uygulamakta serbest olan üye devletler içinde asgari koşulları belirleyecek bir yetkiye ihtiyaç vardır. AB’nin vergileme yetkisine ilişkin sınırlamalar antlaşma metinlerinde açıkça anlatılmalıdır⁴².

³⁸ Doğan, İzzettin, Türk Anayasa Düzeninin Avrupa Toplulukları Hukuk Düzeniyle Bütünleşmesi Sorunu, İstanbul, 1979, s.67. AKTARAN: Gülsen Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Kitabevi, İstanbul, 1998, s.191.

³⁹ Güneş, a.g.e., s.190-191.

⁴⁰ Güneş, a.g.e., s.192.

⁴¹ Vanistendael, a.g.m., s.128.

⁴² Vanistendael, a.g.m., s.135.

B. Topluluk Vergi Hukukunun Kaynakları

Topluluk Hukuku, Avrupa Topluluğuna üye ülkelerin ekonomik faaliyetlerinin önemli bir kısmını içermektedir. Bu nedenle kendine özgü nitelikler taşıyan bu hukuk koluna “ekonomi hukuku” adı verilmektedir. Topluluk Hukuku kuralları, iç hukuka ilişkin düzenlemeleri kapsadığı ve ülkelerin kendi Anayasalarının ve kanunlarının üzerinde yer aldığı için uluslararası olduğu kadar bir uluslar üstü hukuk düzeni özelliği de taşımaktadır⁴³.

Topluluk Hukuku, bu topluluğu kuran Roma Antlaşması'nın hükümlerini ve bu antlaşmalarla oluşturulan kurumların işlemleri ile yürürlüğe koydukları kuralları kapsamaktadır. Topluluk Hukuku, antlaşmalarla kurulmuş bir hukuk sistemidir. Yetkileri ise, bu antlaşmalarda açık olarak düzenlenmiştir. Topluluğa üye ülkeler egemenliklerini kendi iradeleriyle sınırlandırmışlardır. Şekil açısından Topluluk Hukuku devletler hukukuna benzemesine rağmen kapsam olarak üye ülkelerin ortak iç hukuklarıdır. Çünkü üye ülkeler belirli konulardaki yetkilerini kendi oluşturdukları Topluluk hukuku ile sınırlandırmışlardır. Bu şekilde Topluluk kurumlarına uluslar üstü yetkiler verilebilmiştir. Ülkenin mali alandaki yetkileri de bir ölçüde bu sınırlandırmanın içindedir. Bununla birlikte Topluluk kurumlarının yetkileri ekonomik faaliyetlerin her alanında farklı biçimde tutulmuştur. Bazı faaliyet alanlarında güçlü merkezi otoriteye ihtiyaç duyarak ortak politika izlemenin yanında bazı alanlarda ise örneğin vergi alanında yakınlaştırma ve uyumlaştırma politikaları gütmeyi öngörmüşlerdir. AT hukuku kendine özgü nitelikleri olan bir hukuk kolu olarak üye ülkelerin vatandaşlarını ekonomik faaliyetlerinde uluslar üstü bir otorite ile karşı karşıya getirir. Bu uluslar üstü hukuk sistemi üye ülkelerin vergilendirme yetkilerini kendi özellikleri içinde çeşitli açılardan sınırlandırmaktadır⁴⁴.

1. Birincil Hukuk Kaynakları

Topluluk vergi hukukunun birincil kaynağı Roma Antlaşması ve ilgili hükümleridir. Bu hükümler içerisinde Gümrük Birliği'nin sağlanması ve ortak gümrük tarifesinin kabulü, ayrımcı vergilemenin önlenmesi, devlet yardımı yasağı, dolaylı

⁴³ Methibay, a.g.e., s.54.

⁴⁴ Methibay, a.g.e., s.55.

vergilerin uyumlaştırılması, çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin açık hükümler bulunmaktadır. Ancak daha önce de belirtildiği gibi Topluluğun birincil hukuk kaynağı olan Roma Anlaşması'nda dolaysız vergileme alanında açık bir hüküm bulunmamaktadır. Birincil hukuk kaynağına her üye devlet koşulsuz uymak zorundadır. Vergilemeye ilişkin hükümlerin yer aldığı 95-99.maddeler şöyledir⁴⁵:

Madde 95: Hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin ürünlerine, kendi benzer ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak uygulandığından daha yüksek herhangi bir iç vergiyi doğrudan veya dolaylı olarak koyamaz. Ayrıca hiçbir üye devlet diğer üye devletlerin ürünlerine, diğer ürünlere dolaylı koruma sağlayacak şekilde herhangi bir iç vergi uygulayamaz.

Madde 96: Ürünler herhangi bir üye devlet ülkesine ihraç edildiğinde doğrudan veya dolaylı olarak içeride tabi oldukları vergilerden daha yüksek bir iç vergi iadesinden yararlanamazlar.

Madde 97: Yaygın muamele vergisi uygulayan üye devletler, ithal ettikleri ürünlere uyguladıkları iç vergilendirme veya ihraç edilen ürünler için izin verilen iadeler söz konusu olduğunda 95. ve 96. maddelerde belirtilen ilkelerin ihlal edilmemesi koşuluyla, her bir ürün veya ürün grubu için ortalama vergi oranları saptayabilirler. Bir üye devletin saptadığı ortalama vergi, bu ilkelere uymadığı takdirde komisyon, ilgili devlete konuya ilişkin gerekli direktif veya kararları gönderir.

Madde 98: Muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergi türleri dışındaki yükümler konusunda tasarlanan önlemler, komisyonun önerisi üzerine konsey tarafından sınırlı bir süre için nitelikli çoğunluk ile daha önceden onaylanmış olmadıkça, diğer üye devletlere yapılan ihracat ile ilgili indirim veya vergi iadesi sağlanamaz ve üye devletlerden yapılacak ithalata ilişkin telafi edici vergiler konamaz.

Madde 99: Konsey komisyonun önerisi üzerine ve Avrupa Parlamentosu'nun görüşünü aldıktan sonra oybirliğiyle muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılmasına ilişkin hükümleri, bu

⁴⁵ DPT, Türkiye Ve Avrupa Entegrasyonu, VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No:2377, Ankara, 1995. AKTARAN: Hakkı M. Ay, "Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi'ndeki Gelişmeler", Vergi Dünyası, Sayı:273, Mayıs 2004, s.150

uyumlaştırmanın 89. maddede öngörülen sürede iç pazarın kurulmasını ve işleyişini sağlaması için gerekli olduğu ölçüde kabul eder.

2. İkincil Hukuk Kaynakları

RA'nın 249. maddesi; tüzük, direktif, karar, tavsiye, görüş şeklinde çıkarılabilecek hukuki düzenlemelerle ilgilidir. Bu madde ilk sırada tüzükleri saymıştır (RA m.249,f.2). Tüzükler, ulusal yasalara eş etkili metinlerdir ve üye devletin milli parlamentosundan çıkmış gibi doğrudan uygulanma zorunlulukları vardır.

İkinci sırada yer alan direktiflere de üye ülkelerin uyma zorunluluğu vardır (RA m.249,f.3). Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi ile ilgili çok sayıda direktif çıkarılmıştır. Direktiflerin tüzüklerden farkı, yürürlüğe girmelerinin doğrudan olmayıp, üye devletlerin çıkaracağı bir yasa veya kararname ile gerçekleşmesidir. Tüzükler ise üye ülkelerde ek bir yasama işlemine gerek kalmadan yürürlüğe girerler. Ancak Adalet Divanı, direktiflerin üye ülkelere takdir yetkisi vermemesi durumunda, tüzüklerde olduğu gibi doğrudan etkili olacağına, üye ülke tarafından henüz yürürlüğe sokulmamış olsa bile iç mevzuattan önce uygulanması gerektiğine karar vermiştir.

Üçüncü sırada yer alan kararlar da uyulması zorunlu hukuk kaynağıdır (RA m.249, f.4). Bunlar genellikle bir üye devlete, bir özel kişiye veya bir işletmeye yönelik olarak çıkarılmaktadır yani bireyseldir. Konsey kararlarına şu örnek verilebilir: Almanya ile Lüksemburg arasında imzalanan ve iki ülkenin sınırında bulunan bir köprünün yapım masraflarının tamamen Almanya tarafından üstlenilmesinden dolayı, bu köprü yapımı ile ilgili tüm KDV'nin Almanya tarafından alınmasına izin veren karar.

Son sırada yer alan tavsiyeler ve görüşler ise, uyulması zorunlu olmayan metinlerdir (RA m.249, f.5). Bunlar daha çok temenni niteliğinde olup, istenirse uygulamaya konulmasına üye devlet tarafından karar verilebilir. Bunlara örnek olarak, küçük ve orta boy işletmelerin vergilendirilme şekli ile ilgili, komisyon tavsiyesi, verilebilir. Diğer taraftan, Topluluk kurumları çeşitli konulardaki görüşlerini açıklayan metinler yayımlamaktadır.

Yukarıda sayılan kaynaklara ilave olarak Topluluğun yaptığı uluslararası anlaşmalara ve Avrupa Topluluğu Adalet Divanı'nın verdiği kararlara uyulması

zorunluluğu vardır. Topluluk tarafından imza edilen uluslararası anlaşmalar, ortaklık anlaşması veya işbirliği anlaşması şeklinde yapılmış olabilir. Ortaklık anlaşmasına, Topluluğun ülkemizle ve Yunanistan'la yaptığı anlaşmaları verebiliriz. İşbirliği anlaşmalarına örnek ise, Topluluğun Fas-Tunus-Cezayir ile yaptığı anlaşmayı verebiliriz. Bu anlaşmalar vergi ile ilgili hükümleri de içermektedir. Topluluk vergi hukukunun yargı organlarından doğan kaynakları da vardır. Esas olarak Topluluk mevzuatına saygılı olunmasını güvence altına almak üzere kurulan ATAD'ın kararları; uyulması zorunlu, tüm Topluluk açısından bağlayıcı özelliği olan kaynaklar arasında yer almaktadır⁴⁶.

C. AB Hukukunda Vergi Uyumlaştırılması

Avrupa Topluluğu, Roma Antlaşması'nın benimsediği ekonomik bütünleşme hedefi ile sınırlı bir vergi politikası izleyebilir. O nedenle Topluluk vergi politikasını ekonomik birlik hedefinin ötesindeki hedeflere ulaşmakta kullanamaz. Örneğin, KDV matrahının uyumlaştırılması kesinlikle Birlik gelir artırma amacı ile ilgili değildir⁴⁷.

Topluluk, vergi politikasını malların, hizmetlerin, sermayenin, işgücünün serbest dolaşımını sağlamak; Toplulukta serbest ticaret ve rekabeti gerçekleştirmek, ortak tarım, ulaştırma ve dış ticaret politikalarının daha etkili uygulanmasını gerçekleştirmek amacıyla kullanabilir. Topluluk bu amaçlara ulaşmayı sağlayacak ölçüde vergi uyumlaştırmasını hedef almaktadır. Üye devletlerdeki mevcut vergilerin tümünün standartlaştırılması ya da uyumlaştırılması Topluluğun amacı değildir.

Avrupa bütünleşmesinin bugünkü düzeyinde maliye politikası ilke olarak üye devletlerin ulusal yetki alanı içindedir. Dolayısıyla Topluluğun ulusal devletlerde geçerli olan anlamda ekonomik ya da sosyal amaçlı asli nitelikte bir vergi politikası yoktur. Başka bir deyişle Topluluk vergi aracını, Toplulukta gelir dağılımını iyileştirmek, kaynak kullanımında etkinliği ve fiyat istikrarını sağlamak (tarım ürünleri dışında), istihdamı geliştirmek gibi ekonomik ve sosyal amaçlarla kullanamaz⁴⁸.

⁴⁶ Bilici, Nurettin, Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri - Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004, s. 108-110.

⁴⁷ Vanistendael, a.g.m., s.128.

⁴⁸ Çağan, a.g.t., s.88.

Avrupa Topluluğu Anlaşması'nda dolaysız vergiler alanında çifte vergilendirmeyi önlemedeki referans dışında, açık bir hüküm yoktur. Fakat bu durum dolaysız vergileri Topluluk kurumlarının yetki kapsamından tamamen çıkarmamaktadır. Çünkü Anlaşma, ortak pazarın kuruluşu ve işleyişi üzerinde doğrudan etkili olabilecek alanlarda mevzuatların uyumlaştırılması konusunda genel bir yetki içerir. Bununla beraber, üye devletler, bu genel yetki çerçevesinde oybirliği mekanizmasının oluşturduğu kalkan arkasında, bu uyumlaştırmayı gerçekleştirmemiştir. Buna karşılık, bu misyon, Anlaşma'nın ayrımcı muamele yasakları üzerinden Avrupa Toplulukları Mahkemesince, neredeyse, üstlenilmiştir. Dolaysız vergilerde Topluluk kurumlarının özel olarak yetkilendirilmemiş olmaları, üye devletlerin ulusal vergi yasalarını dört temel serbestiye uygun olarak oluşturmaları gereğini ortadan kaldırmamaktadır. Dolaysız vergiler, Anlaşma'da sıralanan bireysel özgürlüklerle üye devletlerin vergilendirme yetkileri arasında çatışma olasılığı taşıyan bir alandır⁴⁹.

1. Vergi Uyumlaştırılmasının Hukuki Dayanakları

Roma Antlaşması'nın 95. maddesi üye devletlerin ithal ürünler üzerine benzer ya da ikame yerli ürünlerin taşıdığı vergi yükünün üzerinde dolaylı vergi yüklemelerini yasaklamaktadır. Böylece yerli sanayi ve üretimin ayrımcı vergilendirme yolu ile korunması önlenmektedir. Antlaşmanın 96. maddesi de ihracatta dolaylı vergilerin iadesine izin vermekte fakat bu iadenin, üye devletlerarası ticarete konu olan malın ya da hizmetin taşıdığı vergi yükünü aşarak "ihracata prim" niteliği taşımasını yasaklamaktadır⁵⁰. Ayrımcı vergileme ve aşırı vergi iadesi yasağı bu maddelerde açık bir şekilde ifade edilmektedir. 99.maddede de dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına yönelik ifadeler yer almıştır.

Vergi uyumlaştırmasının aracı olan direktifler, Roma Antlaşması'na göre "doğrudan uygulanabilir" nitelik taşımadıkları belirtilmişti. Üye devletlerin iç hukuk sistemlerine dönüştürme işlemine gerek gösterirler. Bununla beraber Avrupa Toplulukları Adalet Divanı, bu direktiflerin ayrıntıya indikleri ve üye devletlerin takdir yetkisine yer vermedikleri ölçüde "doğrudan etkili" olduğuna ve uyumsuzluk halinde

⁴⁹ Soydan, Billur Yatlı, *Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergiler*, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 2002, s.71-72.

⁵⁰ Çağan, a.g.t., s.89.

aykırı ulusal mevzuata göre öncelikle uygulanacağına karar vermektedir. Nitekim 6. katma değer vergisi direktifinin konu ve matrah uyumlaştırmasına ilişkin hükümleri bu niteliktedir⁵¹. Dolayısıyla ileride değinilecek olan direktifler de vergi uyumlaştırmasının hukuki dayanaklarından sayılabilecektir. Ancak söz konusu maddelerde de görülebileceği gibi uyumlaştırma çabası ancak malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını sağlama amacına dönük olarak ortaya konmaktadır.

Sermayenin serbest dolaşımıyla yakından ilgili olan çifte vergilendirmeyle ilgili hüküm de burada ifade edilmesi gereken önemli bir husustur. Avrupa Topluluğunun üye devletleri, kendi aralarında ikili olarak gelir ve servet vergileri alanında meydana gelen çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmaları imzalanmıştır. Bu ikili antlaşmalarda OECD'nin 1963 çok taraflı antlaşma modeli kullanılmıştır.

2. Dolaysız Vergilerin Uyumu

Avrupa Birliği'nde işgücünün ve sermayenin serbest dolaşımının gerçekleştirilmesi, dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasını gerektirmektedir. Bu alandaki uyumlaştırma çalışmaları, üye ülkelerin ulusal amaçlara dönük olarak kullanabilecekleri vergileme yetkilerine kısıtlama getirdiğinden, oldukça yavaş ilerlemektedir. Yapılabilen çalışmalar ise daha çok sermayenin serbest dolaşımına öncelik verilerek yürütülmektedir.

a) Kurumlar Vergisi

Üye devletler arasındaki yatırımlarla ilgili karar ve davranışlarda, vergiye ilişkin etkenlerin ağırlık taşımaması için girişim gelirleri ve ortaklık payları üzerine konulan vergilerde benzer uygulamanın sağlanması gerekmektedir. Kurumlar vergisindeki farklılıklar, Avrupa Birliği içi sermaye hareketlerini etkilemektedir. Ne var ki, Topluluğu kuran Roma Antlaşması, kurumlar vergisinin uyumlaştırılması konusuna doğrudan yer vermemiştir. Ancak Antlaşma'nın 100. maddesi bu konu ile ilgili olarak hazırlanacak yönergeler temel alınmıştır. Bu maddeye göre "Konsey, Komisyon'un önerisini oybirliği esası ile değerlendirerek, ortak pazarın tesisi ve işleyişine doğrudan etki eden üye devletlerin hukuki, düzenleyici ve idari hükümlerinin birbirine

⁵¹ Çağan, a.g.t., s.90.

yakınlaştırılabilmesi için yönergeler oluşturabilir.”.

Kurumlar vergisinin uyumlaştırılması çalışmaları 1962 yılında hazırlanan Neumark Raporu ve sonraki dönemde ortaya konan Van den Tempel (1971) Raporuna dayanmaktadır. Avrupa Topluluğu'nun kurulduğu ilk yıllarda, vergi uyumlaştırılmasına ilişkin tartışmalarda, bazı maliyeciler, birçok federal devlette olduğu gibi, kurumlar vergisinin uyumlaştırılarak Topluluk bütçesinin finansmanında kullanılması önerisini getirmişlerdi. Ancak Komisyon bu öneriyi benimsememiştir. 1975 yılında kurumlar vergisi yoluyla faiz geliri ve kâr paylarına uygulanacak vergi tevkifatı konusunda Komisyon'un Konsey'e gönderdiği direktif taslakları da dikkate alınmamıştır. 1991 yılında ise, kurumlar vergisi ile ilgili olarak uluslararası şirket birleşmelerine uygulanacak vergi düzenlemeleri ve ana şirket-bağlı şirket ilişkilerine uygulanacak vergi kuralları ile ilgili iki direktif çıkarılmıştır.

Avrupa Birliği'nin uluslararası vergi denetimlerinin düzenlenmesi konusunda da bazı çalışmaları söz konusudur. Çokuluslu şirketlerin neden olduğu uluslararası vergi kaçakçılığı, Avrupa Birliği içinde sermaye hareketlerini ve rekabet koşullarını önemli ölçüde etkilemektedir. Bu şirketlerin lisans ve diğer gayrimaddi haklarla ilgili ödemelerinin denetlenmesi, üye devletlerin vergi idareleri arasında yakın bir işbirliği gerektirmektedir. Nitekim Konsey'in 1977 yılında çıkardığı bir direktif, üye devletlerin vergi idareleri arasında isteğe bağlı, otomatik ve kendiliğinden bilgi alışverişlerini düzenlemektedir. Bu direktif, Avrupa Birliği düzeyinde merkezi bir vergi idaresi kurulması yönünde atılmış ilk adım olarak görülmektedir. Kaydedilen küçük çaplı bu gelişmelere rağmen, Avrupa Birliği'nde üye devletler arasında kurumlar vergisine ilişkin gerek oran, gerek amortisman rejimleri, gerekse yatırımlar lehine uygulanan önlemler bakımından farklılıklar varlığını sürdürmektedir.

b) Gelir Vergisi

Gelir Vergisinde hiç uyumlaştırma çabasına girilmemesinin iki nedeni var. Kurumlar Vergisi komisyonun baştan beri programı içinde olan bir vergi, Kurumlar Vergisinin uyumlaştırılması, sermayenin serbest dolaşımına doğrudan etkili olduğu için program içine alınmıştır. Sermayenin mobilitesinin işgücü mobilitesine göre daha

yüksek olduğu düşünülmüştür. İşgücünün mobilitesi bakımından gelir vergisi etkili olmaktadır, fakat gelir vergisi üye devletlerin uyguladıkları ulusal politikalarla daha yakından ilişkilidir⁵².

Yine de kişisel gelir vergisi hem işgücünün, hem de sermayenin serbest dolaşımını etkilemektedir. Bununla birlikte Gelir Vergisi ülkeden ülkeye, vergi indirimleri, en düşük ve en yüksek vergi oranları ve vergi tarifelerinde çok büyük farklılıklar göstermesine rağmen, Avrupa Birliği düzeyinde uyumlaştırma programına alınmamıştır. Sistemler o kadar geniş bir farklılık göstermektedir ki ortalama endüstriyel ücrete ödenen verginin oranları Portekiz’de %7,2’den Danimarka’da %38,3’e kadar değişebilmektedir. Bununla birlikte kişisel gelir vergisindeki farklılıklar ne işgücü piyasasındaki rekabette ne de çalışanların çalışma yeri seçiminde belirgin bir çarpıklığı meydana getirmektedir. Tabii sınır bölgelerindeki işgücü için aynı şey söylenemez. Sınır bölgeler arasındaki kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik vergileri farklılıkları sınır geçişlerinde çalışma amaçlı göçe yönelik güçlü bir uyarıcı olabilmektedir. Komisyon 1979 yılında bir direktif önererek bu soruna tatminkar bir çözüm bulmaya çalıştı (COM/79/0737). Üye devletler dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasına büyük bir direnç göstermektedirler. Çünkü özellikle kişisel gelir vergisi, devletlerin gelirin yeniden dağılımı amacıyla kullanabileceği önemli bir araç olmaktadır. Ülkeler arasında gelir vergisinde görülen farklılıklar, onların yeniden dağılım konusundaki tercihlerini yansıtmaktadır. Gelir vergisi ve sosyal koruma ile ilgili sorunlar birbiriyle yakından ilişkilidir. Ayrıca bu verginin matrahı kurumlar vergisinin matrahına göre daha az hareketli bir özelliğe sahiptir⁵³. Ücretlerin yanında kişilerin elde ettiği karların ve faiz gelirlerinin vergilendirilmesi ve şahıs işletmelerinin de Gelir Vergisi’ne tabi olmaları ve bunların da Almanya gibi kimi ülkelerde büyük boyutlara ulaşması sermayenin serbest dolaşımını etkileyebilmektedir. Bu alandaki uyumlaştırma gereği de açıktır.

⁵² Çağan, a.g.t., s.104.

⁵³ Yıldız, Mircan, “Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması”, Uludağ İİBF Dergisi, Cilt 17, Sayı 2, (Aralık 1999), <http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/7/mircan/mircan.htm>, 14 Şubat 2005.

IV. AB'DE İŞLETMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ VE UYUMLAŞTIRMA

Bu bölümde Avrupa Birliği'nde işletmelerin vergilendirilmesi ve uyumlaştırma konularına değinilecek vergi rekabetine dönük çözüm yoluna işaret edilecektir. Bu bağlamda güncel tartışmalara da yer verilmiştir.

A. AB'de İşletmelerin Vergilendirilmesi ve Uyumlaştırma Çalışmaları

1. Hukuki Düzenlemeler

Dolaylı vergiler serbest mal ve hizmet dolaşımına etki ettiği için bu alanda geniş çaplı bir uyumlaştırmaya ihtiyaç doğmaktadır. Bu durum dolaysız vergilerde biraz daha farklıdır ve bu nedenle dolaysız vergilerin uyumlaştırılması Avrupa Birliğini Kuran Anlaşma'da açıkça öngörülmemiştir. Hatta dolaysız vergiler çeşitli açılardan uyumlaştırma ve koordinasyona ihtiyaç duymamaktadır ve subsidiarite ilkesi gereğince üye ülkelerin kendi meseleleridir. Ancak dolaysız vergiler Roma Anlaşması'nda tespit edilen dört temel özgürlük (mal, hizmet, kişi ve sermayenin serbest dolaşımı) üzerinde bir etkiye neden olursa durum farklılık arz edecektir. Dolaysız vergiler alanındaki ulusal hukuk kuralları dört temel özgürlüğü dikkate almak durumundadır. Vergiler, özellikle dolaysız vergiler bakanlar konseyinin ancak oybirliği ile karar alabildiği az sayıdaki alanlardan biridir. Bunun uygulaması zor olmuştur⁵⁴.

Avrupa Birliği'nde işletmeler alanında çok az sayıda vergilemeye ilişkin mevzuat bulunmaktadır. Çalışmalar daha çok Avrupa Birliği Anlaşması'nda yer alan devlet yardımları yasağı ve çifte vergilendirmeyi önlemeye dönük olarak gerçekleştirilmektedir.

İlk olarak sermaye artırılmasına ilişkin dolaysız vergiler konusunda 17 Temmuz 1969 tarihli Konsey Direktifi (69/335/EEC) kabul edilmiştir.

Sermayenin serbest dolaşımını sağlamak için dolaysız vergiler alanında uyumlaştırmaya dahil edilen ilk vergi Damga Vergisi'dir. Bu alanda Konsey 1973 yılında sermaye şirketlerinin kurulmasında, şirketlere sermaye konulmasında ve arttırılmasında Damga Vergisi'ni 1976'dan itibaren geçerli olmak üzere %1 olarak

⁵⁴ Çağan, a.g.e., s.5.

belirlemiştir⁵⁵. Daha sonra dolaysız vergiler alanında üye devletlerin yetkili otoriteleri ile karşılıklı yardıma ilişkin 19 Aralık 1977 tarihli Konsey Direktifi (77/799/EEC) kabul edilmiştir. En önemli düzenlemeler olarak 23 Temmuz 1990 tarihindeki bakanlar konseyinde kabul edilen iki direktif ve bir karar uygulamaya konulmuştur.

- Farklı Üye Devletlerin şirketlerinin birleşmelere, bölünme, ve (devir) aktiflerinin transferlerine ve hisselerinin mübadelesine uygulanabilen ortak vergi sistemine ilişkin 23 Temmuz 1990 tarihli Konsey Direktifi (90/434/EEC)
- Farklı Üye Devletlerin ana şirketlerine ve bağlı kuruluşlarına uygulanabilen ortak vergi sistemine ilişkin 23 Temmuz 1990 tarihli Konsey Direktifi (90/435/EEC)
- Bağılı kurumların karlarının düzeltilmesi bağlamında çifte vergilendirmenin kaldırılmasına ilişkin Sözleşme⁵⁶ (90/436//EEC)

Konsey 1 Aralık 1997 tarihinde hem kurumlara yönelik hem de gerçek kişilere yönelik vergi koordinasyonunda teşvik edici olacak zararlı vergi rekabetiyle mücadeleye dönük bir önlemler paketini kabul etmiştir (İşletmeler İçin Vergilendirme Usul ve Esasları)⁵⁷. Söz konusu düzenleme, üye devletlerden şirket vergilemesi alanında yeni vergi teşvikleri getirmekten kaçınmalarını ve mevcut vergi rejimi içerisinde kalmalarını talep etmektedir. Uyulup uyulmaması üye ülkelerin isteğine bırakılmış olmasına rağmen, bu düzenleme, Topluluk nezdinde olumsuz etkilere yol açan vergi rekabetine bir kısıtlama getirme girişimi üzerine siyasal bir anlaşmayı ifade etmektedir. Bu yönüyle vergi uyumlaştırılması çalışmaları bakımından büyük önem arz etmektedir.

Son gelişme olarak ise 3 Haziran 2003 tarihinde bağılı şirketler arasında faiz ve lisans ücretlerinin ödemelerinin vergilendirilmesine ilişkin bir direktif (2003/49/EG) kabul edilmiştir⁵⁸.

⁵⁵ Tunçer, Mehmet, "Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Politikası", Avrupa Birliği Ortak Politikalar ve Türkiye, ed.: Muhsin Kar, Harun Arıkan, Beta Yayınları, 2003, İstanbul, s.289.

⁵⁶ DPT, AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı (Taslak), <http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/ulusalpr/up.doc>, 22 Şubat 2005, s.587-588.

⁵⁷ Çağan, a.g.e., s.5.

⁵⁸ <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/de/lvb/131039.htm>, 30 Ekim 2004.

2. Avrupa Adalet Divanı'nın Kararları

Avrupa Birliği Anlaşması'nda dolaysız vergiler alanında açık bir hüküm olmadığı daha önce belirtilmişti. Fakat bu durum dolaysız vergileri Birlik kurumlarının yetki kapsamından tamamen çıkartmadığı söylenebilir. Çünkü anlaşma, ortak pazarın kuruluşu ve işleyişi üzerinde doğrudan etkili olabilecek alanlarda mevzuatların uyumlaştırılması konusunda genel bir yetki içerir. Ancak oybirliği kuralı bu alandaki uyumlaştırmayı zorlaştırmaktadır. Buna karşılık bu görev, anlaşmanın ayrımcı muamele yasakları üzerinden Avrupa Adalet Divanı'nca neredeyse üstlenilmiştir. Dolaysız vergilerde Birlik kurumlarının özel olarak yetkilendirilmemiş olmaları, üye devletlerin ulusal vergi yasalarını dört temel özgürlüğe uygun olarak oluşturmaları gereğini ortadan kaldırmamaktadır. Dolaysız vergiler, anlaşmada sıralanan bireysel özgürlüklerle üye devletlerin vergilendirme yetkileri arasında çatışma olasılığı taşıyan bir alandır. Bu çatışma alanı karşısında Avrupa Adalet Divanı, birçok davayı çözüme kavuşturarak aslında dolaylı olarak uyumlaştırma görevini yürütmüştür⁵⁹. Üye ülkelere getirilen ayırım yapmama yasağı bu konuda esas rolü üstlenmektedir. Ayrımcılık yasağı, AB iç pazarının kilit kavramı olan rekabet serbestisini garanti altına alan ve aynı zamanda bu serbestinin hukuki sınırını oluşturan bir ilkedir. Bu serbest rekabet ortamından, diğer bütün hukuk alanlarında olduğu gibi, vergilendirme yetkisi de nasibini almaktadır. Mahkeme içtihatlarına bakılırsa artık AB ulusal vergi sistemlerinin dokunulmaz olduğu iddia edilemez⁶⁰.

Avrupa Birliği Adalet Divanı, dört temel serbestiye aykırılık nedeniyle ulusal vergilendirme yetkilerinde gediklere yol açmaktadır. Bu sorunun iki çıkış yolu bulunmaktadır. Üye ülkelerin iç hukukunun gerekli değişikliklerin yapılarak mahkemenin içtihatlarına uygun hale getirilmesi çözüm yollarından birisidir. Diğer bir alternatif ise, mahkemenin içtihatlarının artması durumunda⁶¹ veya vergi rekabetinin şiddetlenmesi durumunda devletlerin birlik ölçeğinde bir uyumlaştırmaya ve koordinasyona gitmelerinin kaçınılmaz olmasıdır. Kuşkusuz Avrupa Birliği gibi büyük

⁵⁹ Soydan, a.g.e., s.71-72.

⁶⁰ Soydan, a.g.e., s.102.

⁶¹ Soydan, a.g.e., s.102.

bir siyasal birliğe evrilme sürecinde olan bir topluluğun hukuku tamamen mahkeme içtihatları üzerine bina edilemez.

B. Vergi Uyumlaştırmasının Önündeki Yapısal Zorluklar

Vergi uyumlaştırılmasının önünde birtakım zorluklar olduğu görülmektedir. Bunlardan bazıları Avrupa Birliği'nin yapısından kaynaklanmaktadır.

1. Karar Alma Mekanizması

Vergilerle ilgili karar alma sürecine ilişkin oy birliği kuralı geçerli olmaktadır. Oy çokluğu kuralı tercih edilmemiş olduğundan vergiler alanında karar almak da zorlaşmaktadır. Bunun nedeni vergilerin ülkelerin egemenlik unsuru olması ve egemenliğe ilişkin yetki devrinde isteksizliğin bulunmasıdır. Bu nedenle yapılan birçok çalışma da sonuçsuz kalmıştır. Uyumlaştırma çalışmalarının birlik karar organlarınınca yapılabilmesi için bu alanda bir yetki değişikliğine gidilmesi gerektiği açıktır.

Bugüne kadar uyumlaştırma alanında çok az sayıda mevzuat düzenlemesi yapılabilmıştır. İlerlemenin bu derece yavaş ve küçük olmasının önemli bir sebebi, tüm vergi direktiflerinin üye ülkelerin tümünün rızasına dayalı olarak oybirliğini gerektirmesidir. Halbuki parasal birliği gerçekleştiren bir Avrupa Birliği için bu alanda daha geniş bir manevra kabiliyeti gerekmektedir. Bir ekonomik ve parasal birlik için olmazsa olmaz şart bazı hususlarda üye devletlerin bir tek üye devlet bile olsa reddedebilecekleri ortak politikaları izlemeye zorlanması gerektiğidir⁶².

Mevcut karar alma süreci, dar ulusal çıkarlara hizmet eden ancak Tek Pazarda serbest ve hakça bir rekabetin kurulmasına ve diğer üye devletlerin çoğunluğunun genel çıkarına ters olan bazı imtiyazlı vergi rejimlerini sürdürmek için üye devletler tarafından kullanılmaktadır. AB'ye mahsus bir şekilde üye devletler, AB'nin ekonomik ve parasal birlik, serbest ve hakça bir rekabet gibi büyük amaçlarına ulaşmakta başarısızlığa neden olan oybirliğine dayalı oylama sürecinde, bir çeşit mali egemenlik hakkı kullanmaktadırlar. Bu husus antidemokratiktir, etkinsizdir ve AB'nin inşasına yönelik büyük amaçların başarılması yönünde üye devletler önünde bir engeldir. Avrupa

⁶² Vanistendael, a.g.m., s.139.

Parlamentosuna vergi yasalarının onaylanmasıyla ilgili daha büyük bir söz hakkı ya da Avrupa Konseyine daha demokratik bir temsil verilebilir⁶³.

2. Sübsidiarite İlkesi

Avrupa Birliği Anlaşması'nın 100. maddesindeki hüküm dolayısıyla bu alanda yapılacak uyum çalışmaları zorlaşmaktadır. Birlik içinde vergilemeye ilişkin sorunlar ve çözüm arayışları arasında görüş farklılıklarının bulunması bu maddeyi gündeme getirmektedir. Sübsidiarite ilkesi gereği ülkeler düzleminde çözülebilecek olan sorunların birlik ölçeğinde ele alınmaması gerekir. Birlik ölçeğinde vergi uyumlaştırmasından yana olmayan görüş bu ilkeyi uyumlaştırma önüne bir engel olarak dikmektedir.

3. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Dağılımındaki Farklılıklar

Dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin üye ülkeler arasında farklılık göstermesi uyumlaştırma önünde bir başka yapısal sorundur. Muhasebe sisteminin daha disiplinli uygulandığı ülkelerde özelde kurumlar vergisi ve genelde dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı daha yüksektir. Dolayısıyla bu alanda bir uyumlaştırma söz konusu olduğunda hem bunun karşısında bir direnç hem de uyumlaştırma sonrası bazı ülkelerin sorun yaşaması olasılığı ortaya çıkabilecektir.⁶⁴

C. AB'de Vergi Rekabetini Önlemeye Dönük Çözüm: Uyumlaştırmayı Derinleştirmek

Vergi rekabetinin önlenmesine yönelik çeşitli yollara başvurulabilir. Örneğin; vergi rekabetinin önlenmesine dönük çözüm olarak serbest mal ve faktör hareketleri önüne yeniden engeller getirilmesi düşünülebilir. Ancak bu çözüm AB'nin prensiplerine (dört özgürlük) ters düşmektedir. Bu çözüm önerisi ancak AB'nin üçüncü ülkelere karşı uygulayabileceği bir önlemdir.

⁶³ Vanistendael, a.g.m., s.140-141.

⁶⁴ Weber, Andrea, Standortwahl und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, Schriftenreihe des Zentrums für europäische Studien, Trier, 1998, <http://www.uni-trier.de/Zes/schriftenreihe/036.pdf>, 04 Kasım 2004, s.68.

Vergi uyumlaştırılması çözüm olabilir. Vergilerin koordinasyonu kontrolün olmadığı durumlara göre daha iyidir.

Anlaşmalarla vergi rekabetinin önüne geçmek mümkündür. Zararlı vergi rekabeti uygulamalarının çift taraflı veya çok taraflı olarak ortadan kaldırılmasını içeren anlaşmalar yapılabilir.

Mali denkleştirme mekanizmaları geliştirilebilir. Bu durumda net vergi ödeyicisi durumda olanlar buna karşı çıkacaktır. Vergi sistemlerinin yeniden yapılandırılması da çözüm olabilir. Burada vergilerin daha az hareketli kaynaklar (emek, gayrimenkul, tüketim) üzerine kaydırılması çözüm olarak sunulabilmektedir⁶⁵.

Avrupa çapında faaliyet gösteren işletmelerin faaliyetlerini kolaylaştırmanın yollarından biri ya ortak bir matrahın vergilenmesi ya da bir Avrupa kurumlar vergisi önerisi olmuştur. Bu ikinci öneri AB için spesifik bir bütçe kaynağı olarak teklif edilmiştir⁶⁶.

Bu çözüm yollarından en gerçekçi olanı Birlik ölçeğinde bir vergi uyumudur. Vergi rekabeti karşısında vergi uyumlaştırılmasına gidilmesinin çeşitli yararları olduğu belirtilebilir. Bu yararları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Dolaysız vergiler alanında yapılacak uyumlaştırma sonucu sınır ötesi teknik ve sınıai işbirliği artacak, bu da küçük ve orta boy işletmelerin yararına sonuçlar doğuracaktır.
- Topluluk dışı ülkelerle yapılacak ortak girişimler, dünya pazarına girme ve rekabet gücünü artırmada çok yarar sağlayacaktır.
- Genişletilmiş yerel pazarları ile Avrupa firmaları Topluluk dışı firmalara daha cazip gelecek ve bu cazibe pazara giriş engellerinin kalkması ile artacaktır.

⁶⁵ Sonnleitner, Heidi, v.dğr., "Soll die EU die Steuern zentral regulieren?", http://www.kfunigraz.ac.at/fwwww/home-dt/allg/m241_9.pdf, Eylül 2003, s.14.

⁶⁶ Vanistendael, a.g.m., s.143.

- Topluluk bünyesinde modern bir vergi sisteminin (tarafsız ve eşit) oluşturulması sonucu yatırımların teşvik edilmesi ve kalkınmanın hızlandırılması sağlanacaktır⁶⁷.

Ekonomik ve parasal birlik oluşturulması, ulusal maliye politikaları için iki açıdan önem kazanmaktadır. Birincisi, parasal birliğin gerçekleştirilmesinden sonra üye ülkeler, karşılaşacakları asimetrik şokların atlatılmasında kendi maliye politikalarına daha fazla ihtiyaç duyacaklardır. İkincisi, ekonomik ve parasal birliğin iyi bir şekilde işleyebilmesi için hem ulusal maliye politikaları arasında hem de merkezi para politikası ile ulusal maliye politikaları arasında eşgüdüm gerektiğinden, ulusal mali politikalar üzerinde bir baskı oluşacaktır. Birliğin işleminde en etkin çözüm, tek para politikasına karşılık; istikrar, gelirin yeniden dağılımı ve kaynak tahsisi işlevlerini üstlenecek tek bir maliye politikasının oluşturulmasıdır. Bu ise söz konusu işlevleri yerine getirecek ölçekte bir “Birlik Bütçesi”nin oluşturulmasını zorunlu kılar. Bütün bunlar siyasal bütünleşmeyi de gerektirdiğinden, bir “Devlet” düşüncesini beraberinde getirmektedir⁶⁸. Ulusal devletler arasında rekabet ve ortak politika konusunda anlaşmazlık, Avrupa için büyük bir tehlikedir⁶⁹. Şu anda Avrupa Birliği siyasal entegrasyon sürecinin içinde bulunmaktadır. Aslına bakılırsa, şu anki entegrasyon düzeyi, tarihsel süreçte Avrupa’daki arayışların ileri aşamadaki bir neticesidir. Ama bu da entegrasyonun en son aşaması değildir⁷⁰.

Avrupa Birliği’nin geleceğinin sorunlarla karşılaşmaması faaliyete yönelik ortak çıkarların varlığının sürmesine bağlıdır. Faaliyete yönelik bir ortak paydaya en açık örnek Avrupa’nın dünyanın kalan kısmıyla ilişkilerdir. AB dışsal ortak bir faaliyetle içsel bir bütünlük de kazanabilir⁷¹. Dolayısıyla kendi içindeki bir vergi uyumuyla dışarıya karşı daha da güçlenebilir ve siyasal birliğini güçlendirebilir. Şimdi Avrupa’nın geleceği belirsiz ve Avrupa Birliği’nin gelişimi, kurumlarını derinleştirmek isteyenler

⁶⁷ Nohut, Mürüfet, “Avrupa Birliği’nin Vergi Politikası ve Türkiye Avrupa Birliği İlişkilerinin Vergi Boyutundan Değerlendirilmesi”, *Yeni Türkiye*, Avrupa Birliği Özel Sayısı, Cilt II, Yıl:6, Sayı:36, (Kasım-Aralık 2000), s.1344.

⁶⁸ Yıldız, Mircan, “Ekonomik ve Parasal Bütünleşmede Maliye Politikası: Devletin Ekonomik İşlevleri Açısından Bir İnceleme”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 32, Sayı 4, (Aralık 1999), s.45.

⁶⁹ Hirst, Paul, Grahame Thompson, a.g.e., s.188.

⁷⁰ Canbolat, İbrahim S., *Uluslararası Sistem Avrupa Birliği – Bir Dönüşümün Analizi*, 2.Baskı, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 1998, s.255.

⁷¹ Hirst, Paul, Grahame Thompson, a.g.e., s.189.

ile sınırlarını genişletmek isteyenler arasında çıkabilecek, muhtemelen de yıkıcı olacak çıkar çatışmasının tehdidi altında⁷². 1992’de girilen yeni dönemde mali durum büyük değişikliğe uğramıştır. Mevcut sermaye vergi sistemleri dokunulmadan yürürlükte kalırsa Avrupalı hükümetler uluslar arası hareketli sermayeden gelir toplamakta zorlanacaklardır. Doğrusu Avrupa kendisini büyük bir vergi cennetine dönüştürebilir⁷³.

Vergiler kamu kesiminin büyüklüğünü ifade etmektedir ki vergisiz herhangi bir politika izlemek mümkün değildir. Ancak vergiler kamu hizmetlerinin finansmanı yanında bir maliye politikası işlevi görmektedir. Bu yolla harcama, tasarruf ve yatırımlar etkilenebilmektedir. Bundan dolayı vergiler Avrupa Birliği üyesi ülkeler için büyük önem arz etmektedir. Vergi politikası önlemleri sadece ülke içinde değil aynı zamanda komşu ülkelerde de etki yapmaktadır. Dolayısıyla tek pazarını oluşturmuş birlik üyesi ülkelerin bu alanda birlikte hareket etmeleri ve aksi tutum içine düşmemeleri önemlidir⁷⁴. Avrupa Birliği Anlaşması, kişilerin, malların ve sermayenin sınır ötesinde serbest dolaşımını garanti altına alır ve devlet yardımları şeklini alan vergi teşviklerini yasaklar. Avrupa Adalet Divanı ve Komisyon bu temel kuralların uygulanmasını, bir Avrupa vergi mevzuatı olmasa dahi, garanti altına alacaktır. Bugünkü mevcut durumda üye devletler ulusal vergi sistemleri ile rekabet koşullarını olumsuz etkileme serbestisine sahiptir. Bu, devlet yardımları ile değil, ancak vergi sistemlerinde yer alan yapısal unsurları kullanmak suretiyle olabilir. Ancak bu serbesti, ekonomik ve parasal bir birlikte yasaklanmak durumundadır. Birlik vergi sınırlarını çizmek için gereken yetkiyi almalıdır ve üye devletlerin bu sınırın ötesinde yapısal vergi kuralları ile rekabet etmelerine izin verilmemelidir⁷⁵.

Son olarak; parasal bütünleşme, üye devletler arasında daha sıkı ve geniş kapsamlı bir entegrasyonu gerekli kılacağı için üye devletlerin vergi politikalarına da

⁷² Hirst, Paul, Grahame Thompson, a.g.e., s.190.

⁷³ Giovannini, Alberto, Hines, James, “Capital flight and tax competition: are there viable solutions to both problems?”, European Financial Integration, ed. Alberto Giovannini and Colin Mayer, Cambridge University Press, 1996, s.172.

⁷⁴ EU, Steuerpolitik in der Europaeischen Union, Luxemburg, 2000, http://www.europa.eu.int/comm/publications/booklets/move/17/txt_de.pdf 29 Ekim 2004, s.3-4.

⁷⁵ Vanistendael, Frans, “No European Taxation Without European Representation”, EC Tax Review, 2000-3, s.142-143, Çeviren: Soydan, Billur Yatlı, “Avrupa’da Temsilsiz Avrupa Vergisi Olmaz”, Vergi Dünyası, Sayı:238, (Haziran 2001), s.139.

önemli kısıtlamalar getirilmesi ve hatta yeknesak bir vergi sisteminin tüm üyelere dayatılması gerçekçi bir beklenti sayılmalıdır⁷⁶.

D. AB’de Vergi Rekabetine İlişkin Güncel Tartışmalar

Şirketlerin bir ülkeye bağlılıkları gittikçe azalmaktadır. Dolayısıyla karlarını yükseltebilecekleri yerlere gitmektedirler. Ülkeler de bu yatırımları kendilerine çekmek için çeşitli yollara başvurmak durumundalar. Vergisel teşvikler de bu yollardan birisidir. Ülkeler işletmeleri kendi ülkelerine çekerek üretimi, çalışma koşullarını ve refahı artırmaya çalışırlar. Tek Pazar ve tek para politikasına sahip AB’de vergi rekabeti daha yoğun yaşanabilecektir çünkü buradaki birleşmenin boyutuna bağlı olarak işletmeler daha kolay yer değiştirebilmektedirler. Sonuçları bakımından devlet hizmetlerin finansmanı için gitgide daha az hareketli olanları vergilendirecektir (işçi, tüketici, gayrimenkul sahipleri). Bu adil değildir. Aynı anda kamu hizmetlerinden daha fazla kırpma yoluna gidilmek durumundadır. Bu da hayat standartlarını düşürecektir. Çözüm olarak ülkeler yeterli bir alt sınır belirleyerek kurumların vergilendirilmesi konusunda anlaşmaları gerekliliği ortaya çıkmaktadır⁷⁷. Bu konudaki tartışmalar giderek yoğunlaşmakta ve ülkelerin en üst düzey yöneticilerinden ve ekonomi otoritelerinden açıklamalar gelmektedir.

Almanya Ekonomi Bakanı Wolfgang Clement işletmelerin daha düşük vergilendirilmesini ve bu alanda esaslı bir reforma gidilmesi gerektiğini çeşitli vesilelerle dile getirmeye başlamıştır. Gelir vergisini ikili bir yapıya dönüştürerek faiz ve işletme kazançlarını ücretlere göre daha düşük vergilendirmeyi savunmaktadır. Buna mukabil Maliye Bakanı Hans Eichel ise bu öneriyi, vergileri düşürmek için bir hareket alınma sahip olmadıkları gerekçesiyle, reddetmektedir. Ancak yeni AB üyesi ülkelerde Slovakya, Polonya, Letonya ve Estonya’da, Avusturya’da olduğu gibi, sermaye şirketlerinin vergi oranları, %39 civarında sermaye şirketlerinin vergi oranlarına ve %42

⁷⁶ Savaş, Vural Fuat, *Çağımızın Deneyi Euro*, Siyasal Kitabevi, İstanbul, 1999, s.234.

⁷⁷ Pfaller, Alfred, “Steuerharmonisierung in der Europäischen Union: Argumente Und Gegenargumente”, <http://orac.fes.de:8081/fes/docs/ANALYSEEINHEIT/STEUERHARMON.htm#13>, Ağustos 2003.

civarında şahıs şirketlerinin vergi oranlarına sahip Alman vergi oranlarının açıkça altında seyretmektedir⁷⁸.

Clement, daha düşük vergi oranları yanı sıra şahıs şirketleri ile sermaye şirketlerinin vergilendirilmesini aynı esaslar çerçevesine almak istiyor. Bu şekilde Almanya'nın uluslararası rekabet edebilirliğini sağlamak istiyor. Şu anda orta ölçekli şahıs işletmeleri gelir vergisi ödemekte ve büyük sermaye şirketleri ise kurumlar vergisi ödemekte. Bu iki vergi oranı arasındaki fark büyüktür. Yapılması istenen değişikliğe göre ücretlerin belirli bir muafiyet sınırını saklı tutmak şartıyla artan oranlı tarifeye göre vergilendirmeye devam etmek, diğer taraftan sermaye gelirlerinin muafiyet sınırı olmaksızın %30'luk düz orandan vergilendirilmesi öngörülmüştür⁷⁹.

Başka bir yerde de işletmelerin efektif vergi yükü %36 civarında olduğu ifade edilerek bunun uluslararası karşılaştırmaya göre hala yüksek olduğu belirtilmektedir. Diğer yandan hemen bütün uzmanlar sosyal güvenlik sisteminin, azalan nüfusun sonuçlarıyla başa çıkabilmek için, reforma ihtiyaç duyduğunu ifade etmektedir⁸⁰.

Almanya'daki muhalefet partileri de acilen yeni vergi reformu talep ediyor. Kurumlar vergisinde yapılacak indirimlerle işsizliğe çözüm bulunacağı iddia ediliyor. Deutsche Institut für Finanzwirtschaftsforschung, yaptığı bir araştırmada sosyal devletin reforma tabi tutularak işsizliğin azaltılabileceğini ortaya koymuştur. Sosyal güvenlik primlerinin azaltılması ve onun yerine katma değer vergisinin artırılması önerilmiştir⁸¹.

Almanya'da ortaya çıkan reform baskısı karşısında vergi uzmanı Wolfgang Wiegard, acil önlem alınmasının etkili olmayacağını, vergi reformunun 2006'da yapılacak seçimlerden sonra yapılması gerektiği yönünde görüş bildirdi⁸². Bu arada Almanya, II.Dünya savaşı sonrası işsizlik rekoruna ulaştı⁸³. Devletlerin borçlanmasındaki artış da İstikrar Paktı'nın kurallarının dışına çıkılmasına sebep

⁷⁸ Die Presse, "Wolfgang Clements einsamer Kampf", <http://www.diepresse.at/Artikel.aspx?channel=e&ressort=eo&id=464804>, 10 Şubat 2005.

⁷⁹ Die Welt, "Clement will Steuern vereinfachen", <http://www.welt.de/data/2005/02/08/460215.html>, 09 Şubat 2005.

⁸⁰ Die Welt, "Arbeitslosigkeit erhöht den Reformdruck", <http://www.welt.de/data/2005/02/07/459810.html>, 07 Şubat 2005.

⁸¹ Süddeutsche Zeitung, "Opposition drängt auf weitere Steuerreform", Nr.48, 28 Februar 2005, s.21.

⁸² Süddeutsche Zeitung, "Wiegard gegen Sofortmassnahmen", Nr.49, 01 März 2005, s.20.

⁸³ Süddeutsche Zeitung, "Mehr als 5,2 Millionen Arbeitslose", Nr.49, 01 März 2005, s.19.

olmaya başlamıştır. Bu nedenle İstikrar Pakti'nin yeniden gözden geçirilmesi gereği sıkça dile getirilmeye başlanmıştır. AB Komisyonu'ndan Amelia Torres, borçların artması, sermaye piyasalarında faizlerin yükselmesine ve böylece firmaların ve hane halklarının kredi faizlerini yükseltecektir. Bu da ekonominin büyümesini engelleyecektir. Neticede faiz yükü dış yardım olmadan altından kalkılamaz hale gelebilir ki böyle bir senaryo parasal birliğin dağılması anlamına gelir⁸⁴.

Almanya başbakanı Gerhard Schröder, İstikrar Pakti'nin esnetilmesinin söz konusu olamayacağını açıkladı. Diğer yandan Almanya'nın da dahil olduğu Fransa ve İtalya gibi ülkeler durgunlaşan ekonomilerini daha fazla borçlanma yoluyla canlandırmak istiyor ki bu da İstikrar Pakti'nin sonu demek. Avrupa ülkelerinin borçlanma yoluyla büyümeye göz dikmesinin sebebi 2001 yılından bu yana ABD'nin izlediği borçlanma yoluyla talep yaratma politikasıdır. Ancak Berliner Humboldt-Üniversitesi öğretim üyesi Michael Burda'ya göre bu politikanın başarı şansı yoktur çünkü ithalatın Almanya'da olduğu gibi yüksek rakamlara ulaştığı ülkelerde borçlanma çözüm olmayabilir. Çünkü bu yolla kamu harcamaları dışarıya sızmış olacaktır⁸⁵.

Avusturya'da yatırımlarla ilgili ajansın yöneticisi René Siegl, 388 firmayla görüşmelerin sürdüğünü ve bunlardan 151'inin Almanya'dan olduğunu belirtti. Avusturya'nın yatırım yeri olarak avantajlarının sıralamasında en önde vergi sistemi gelmektedir Siegl'e göre. Kurumlar Vergisi oranı %25 ve Batı Avrupa'da bu oranın altında sadece İrlanda var⁸⁶. Aşağıda yer alan Siegl'in açıklamaları Avrupa Birliği'ndeki vergi rekabeti sorununun boyutunu ortaya koymak bakımından önem taşımaktadır:

“Avusturya'nın kurumlar vergisi oranı şu anda %25'tir. Bu oranla Slovakya ve diğer Doğu Avrupa ülkeleriyle rekabet edebiliriz. Bunu yapabilmek için %1.9'luk açığı göze aldık. 2008'e kadar bu açığı azaltırız ve ardından vergileri bir miktar daha düşürmeyi hedefliyoruz. Vergi yükünü azaltma girişimimiz bitmedi. Biz mevcut

⁸⁴ Welt am Sonntag, “Mit Schulden zu mehr Wirtschaftswachstum (2)”, <http://www.wams.de/data/2005/01/23/392204.html?s=2>, 23 Ocak 2005.

⁸⁵ Welt am Sonntag, “Mit Schulden zu mehr Wirtschaftswachstum”, <http://www.wams.de/data/2005/01/23/392204.html?s=1>, 23 Ocak 2005.

⁸⁶ Die Welt, “Ein Regierungswechsel wäre bitter”, <http://www.welt.de/data/2005/01/06/384084.html?s=1>, 07 Ocak 2005.

işletmeleri ülkemizde tutarken yenilerini çekmeyi istiyoruz⁸⁷. Avrupa içinde işletmelerin yer seçiminde en önemli faktör kurumlar vergisidir. Ancak uyumlaştırma yönünde bir çaba olursa buna sıcak bakabilirim. Mesela %10-15'lik bir alt sınır ile %35'lik bir üst sınır düşünülürse bu bence uygundur. Ancak biz özellikle matrah belirleme yöntemlerinde bir uyum için çalışma yapılması gerektiğini düşünüyoruz. Her şeye rağmen Avusturya'da işsizliğin artıyor olması doğrudur. Ancak şu anda yeni iş sahaları yaratacak işletmeler ülkemize gelmektedir. 2004 yılı içinde sadece Almanya'dan 40 tane işletme Avusturya'ya taşınmıştır ayrıca 1000 tane de talep beklemededir⁸⁸.

Avusturya'nın üzerinde Slovakya ve Macaristan'ın vergi rekabeti baskısı var. Slovakya ve Macaristan'ın üzerinde de Bulgaristan, Romanya ve Ukrayna'nın baskısı var. Biz de bu baskılara karşı uyanık davranmak zorundayız. Avrupa Birliği çapında matrah uyumlaştırılmasını şeffaflık açısından mantıklı buluyoruz ancak vergi oranlarının uyumlaştırılmasının maksada hizmet etmeyeceği kanaatindeyiz⁸⁹."

Bu açıklamalardan görüleceği üzere teorik olarak tartışılan vergi rekabeti bir olgu olarak Avrupa'nın önünde belirmektedir. Küçük ülkelerin bu rekabetten yararlanma çabalarını izlemek mümkün. Vergi rekabetinden yararlanma çabaları kadar vergi uyumlaştırılması karşısında da direnç göstereceklerini görmek mümkün. Nitekim matrah uyumlaştırılmasına sıcak bakan Avusturya oran uyumlaştırılmasına sıcak bakmamaktadır. Yukarıda Almanya ve Avusturya özelinde vergi rekabeti tartışmalarına yer verildi. Dikkatle incelendiğinde bu tartışmaların ve rekabetin bu iki ülkeyle sınırlı olmadığı görülebilecektir.

⁸⁷ Welt am Sonntag, "Wir senken weiter die Steuern", (1)

⁸⁸ Welt am Sonntag, "Wir senken weiter die Steuern", (2)

⁸⁹ Die Welt, "Ein Regierungswechsel wäre bitter (2)", <http://www.welt.de/data/2005/01/06/384084.html?s=2>, 07 Ocak 2005.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Avrupa Birliği'nde gittikçe daha çok hissedilen vergi rekabetinin bu Birliğe tam üye olma sürecindeki Türkiye açısından önemi kuşkusuz yadsınamaz. Küreselleşmeyle birlikte ekonomilerin doğrudan yabancı yatırımlara yönelik politikaları önem kazanırken Türkiye'nin de gelecekteki ekonomik başarısını etkileyecek olan doğrudan yabancı yatırımlar ele alınıp Avrupa Birliği'ndeki vergi rekabeti karşısında Türkiye'nin tam üyelik müzakere sürecindeki vergi politikasına ışık tutulmaya çalışılacaktır.

I. AVRUPA BİRLİĞİ İLE İLİŞKİLER BAĞLAMINDA TÜRKİYE'DE DOĞRUDAN YABANCI SERMAYE YATIRIMLARI VE VERGİ REKABETİ

Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki ilişkiler geleceğe yönelik öngörülerini güçlendirmesi bakımından bu bölümde öncelikle ele alınmıştır. Daha sonra ise Avrupa Birliği sürecinde Türkiye'de doğrudan yabancı sermaye yatırımları incelenmiştir.

A. Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri

Türkiye-AB ilişkilerini genel olarak Gümrük Birliği öncesi ve Gümrük Birliği sonrası olmak üzere iki dönemde ele almak mümkündür. Ancak daha önce AB'ye ilişkin birkaç önemli açıklamaya yer verilecektir.

Gelişmiş ülkelerin giderek bloklaşması ve bölgeselleşmeyi temsil eden bu blokların dışında kalan ülkelerin pazar bulma olanaklarının azalması özellikle gelişmekte olan ülkeleri bu bloklara dahil olmaya zorlamaktadır. Bölgeselleşme

eğilimlerine cevap verecek politikalar üretmeyen ülkelerin gelecekte mallarını satmayı hedefleyecekleri piyasalarda rekabet etme yeteneğinin azalması muhtemeldir. Türkiye'nin AB'ye üyelik çabalarına bu perspektiften bakılabilir.

Maastricht ve Amsterdam Antlaşmalarıyla Avrupa Birliği'nin; özgürlük, güvenlik ve adalet alanı olarak geliştirilmesi hedeflenmişti. Burası aynı zamanda tek bir para birimine sahip ekonomik ve sosyal yaşam çevresi olarak düşünülmekte; ortak bir güvenlik politikası ve dış politika yoluyla ise uluslararası düzeyde bir Avrupa Birliği kimliğinin oluşturulmasına çalışılmaktadır. Dışa karşı ise tek Avrupa Yurttaşlığı olacaktır¹.

AB'nin etkili bir ekonomik yönetim kapasitesine sahip olması, politik kurumların gelişmesine sıkı sıkıya bağlıdır. Böyle bir gelişme iki ciddi zorlukla karşılaşılıyor. Birincisi, Avrupa Birliği'nin öncesindeki politik modellerin Avrupa Birliği'nin evrimine rehberlik etmek konusunda bir katkısının olmamasıdır. Daha önemli olan diğer zorluk ise, ekonomik performans, toplumsal standartlar ve dolayısıyla üye ülkeler arasındaki politik çıkarlar bakımından önemli farklılıkların olmasıdır². Sistemli bir gelişme göstermesine rağmen AB'nin geleceği birçok belirsizliği beraberinde taşıyor. Türkiye'nin tam üyelik yolu ise daha epey uzun ve zorlu engellerle dolu gibi gözüküyor.

1 Mayıs 2004 yılında on ülke daha AB'ye katıldı. Birkaç yıl içinde iki ülkenin daha katılması bekleniyor. Yeni katılan bu orta ve doğu Avrupa ülkeleri AB ekonomisi üzerinde ciddi bir yük oluşturacaktır. Ekonomik kalkınmanın Avrupa içinde dengelenmesi için de belli bir süreye ihtiyaç duyulacaktır. Türkiye pazarı zaten Gümrük Birliği çerçevesinde bir sömürge belgesi niteliği taşıyan bir anlaşma ile AB pazarına eklenmiş durumdadır. Yani, bu süre içerisinde AB için Türkiye'nin tam üyeliği ekonomik olarak rasyonel değildir³. AB dürüst davranarak, Kopenhag Kriterleri çerçevesinde, aday ülke kendisine düşen yükümlülükleri yerine getirmiş olsa bile,

¹Canbolat, S.İbrahim, Yeni Dünya ve Türkiye - Aşkın Olma Zamanı, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2000, s.8.

²Hirst, Paul, Grahame Thompson, Küreselleşme Sorgulanıyor, 3.Baskı, Dost Kitabevi, Ankara, 2003, s.184-185.

³Özdağ, Ümit, Avrupa Birliği'nin Türkiye Politikaları, ASAM Yayınları, Sayı:1, Ankara, 2003, s.5.

adayın AB'ye tam üye olması, AB içinde ekonomik ve/veya sosyal sorunlara yol açıyor ise, tam üyeliğin gerçekleşmeyebileceğini açıklamıştır⁴.

Tablo II-1:AB'nin Genişlemesi

Genişleme Evresi	Alan Genişlemesi	Nüfus Artışı	GSYİH Artışı
İngiltere, İrlanda, Danimarka	% 31	% 32	% 29
İspanya, Portekiz, Yunanistan	% 48	% 22	% 15
İsveç, Finlandiya, Avusturya	% 37	% 7	% 7,5
(2004) 10 Ülke	% 23	% 20	% 4,4
(2007) Romanya, Bulgaristan	% 9	% 7	% 1
Türkiye	% 18	% 15	% 3

Kaynak: Böttcher, Barbara, "EU-Beitritt der Türkei – der Weg ist das Ziel", Deutsche Bank Research, (24. August 2004), [http://www.dbresearch.de/servlet/reweb2.ReWEB?rwdspl=0&rwnode=DBR_INTERNET_DE-ROD\\$ECONOMIC_DE&rwsite=DBR_INTERNET_DE-PROD&%24rwframe=0](http://www.dbresearch.de/servlet/reweb2.ReWEB?rwdspl=0&rwnode=DBR_INTERNET_DE-ROD$ECONOMIC_DE&rwsite=DBR_INTERNET_DE-PROD&%24rwframe=0), 08 Ocak 2005, s.8.

Tablo II-1'deki verilere bakılırsa AB'ye en son katılan on ülkenin GSYİH'ya katkıları, daha önceki genişlemelerde katılmış olan ülkelere göre, nüfuslarına oranla düşük kalmaktadır. Türkiye'nin ise Romanya ve Bulgaristan'dan hem nispi hem de miktar olarak daha çok katkı yapacağı görülebilecektir. Mevcut durumda Türkiye GSYİH ve nüfus artış oranları bağlamında son katılan on ülkeyle hemen benzer koşullara sahiptir.

1. Ankara Anlaşması'ndan Gümrük Birliği'ne

Türkiye'nin Avrupa Birliği ile ilişkisi, Türk hükümetinin 30 Temmuz 1959'da ortaklık başvurusunda bulunması ile başlamıştır. Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne danışmaksızın verilen bu ani karardaki başlıca etkenler, Türk dış politikasında ağırlığını hissettiren Batılı ülkelerin yanında olma hedefinin yanı sıra, bu dönemde Avrupa Ekonomik Topluluğu'na ortaklık başvurusunda bulunan Yunanistan'ı bu alanda yalnız bırakmama arzusudur. 28 Eylül'de başlayan Türkiye ile AET arasındaki görüşmeler, 12 Eylül 1963'te Ankara'da Ortaklık Anlaşması'nın imzalanmasıyla sonuçlanmıştır. Buna

⁴ Özdağ, a.g.e., s.3.

göre Türkiye'nin tam üyeliği süreci hazırlık, geçiş ve son dönem olmak üzere üç döneme ayrılmıştır. Ortaklık ilişkilerinin ilk aşaması olan hazırlık dönemi, 1 Ocak 1964-31 Aralık 1972 tarihleri arasında gerçekleşmiştir. Katma Protokol'ün ticari hükümlerini yürürlüğe koyan Geçici Anlaşma'nın 31 Aralık 1972 tarihinde uygulamadan kalkması ile Katma Protokol, 1 Ocak 1973 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Böylece, Türkiye ile AET arasındaki hazırlık dönemi son bulmuş ve geçiş dönemine girilmiştir. Bu dönemde gümrük birliği amaçlanmıştır⁵. Ancak bu dönemde yaşanan dünya petrol krizi Türkiye-AET ilişkilerine de yansımış ve ayrıca Türkiye'de yaşanan siyasi istikrarsızlıklar ve 1980'de gerçekleşen askeri darbe ile ilişkiler uzun bir süre askıda kalmıştır. 1980'lerin ikinci yarısında demokratikleşme sürecinin başlamasının ardından Türkiye-Avrupa Topluluğu ilişkileri yeniden canlanmış ve 14 Nisan 1987'de Türkiye, AT'ye resmi tam üyelik başvurusunda bulunmuştur⁶. Son dönem ise gümrük birliğine dayanmaktadır. Nitekim 1 Ocak 1996'da Türkiye ile AB arasında gümrük birliğinin fiilen yürürlüğe girmesiyle birlikte son döneme girilmiştir. Bu dönemde ekonomi politikalarının yakınlaştırılması söz konusudur.

2. Gümrük Birliği'nden Günümüze

Türkiye AB ilişkilerinin son dönemine gümrük birliğinin tesis edilmesiyle birlikte girilmiş bulunduğunu belirttik. Türkiye gümrük birliğinin kendisi için tam üyeliğe bir geçiş yolu olmasını arzularken; AB, Türkiye için gümrük birliğini bir son durak olarak arzulamaktadır. Bunun sebebi AB için Türkiye'nin tam üyeliği ekonomik yönden günümüz koşullarında bir yükürdür. Dünya politik konjonktüründeki değişimler AB'yi bu yönde düşünmeye zorlamıştır. Yakın geçmişte Doğu Bloku çökmüştür. Böylece AB kuruluşunda önemli olan politik amacını kaybetmiştir. Maastricht'le yeni bir politik arayış içindedir; ekonomik yönünü kuvvetlendirmektedir. Türkiye'nin üyeliği politik bakımdan artık ağırlığını AB'nin gözünde kaybetmiştir. Ekonomik bakımdan ise hızlı nüfus artışı, enflasyonu, işsizliği, tarım sektörünün ekonomimizdeki ağırlığıyla AB'ne tam üye olmakla bir yük getirir. Ancak AB yönünden Türkiye'nin gümrük birliği uygundur. Çünkü Türkiye'nin 70 milyonluk pazarı AB'ye açılır, bu kanalla Orta Doğu

⁵ Karluk, Rıdvan, Avrupa Birliği ve Türkiye, 8.Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ, İstanbul, 2005, s.680.

⁶ Alan, Bülent, D-8: Yeni Bir Dünya, Yörünge Yayınları, y.y., t.y., s.34-35.

ve Orta Asya'ya yönelebilir. Böylece tam üyelik halinde Türkiye'nin sebep olacağını düşündüğü olumsuz etkilerden kaçınmış olur, ekonomik avantajlarından yararlanır⁷.

Gümrük birliğinin sağlanmasından sonra Türkiye için en önemli gelişmelerden biri de Aralık 2002 tarihli Kopenhag Zirvesi'dir. Zirvenin sonuç bildirisinin Türkiye bölümünde, Konsey'in 2004 yılı İlerleme Raporu ve Komisyon'un görüşleri ışığında, Aralık 2004 tarihli Zirvede Türkiye'nin Kopenhag siyasi kriterlerini karşıladığı kararını alması halinde müzakerelerin gecikmeksizin başlatılacağı belirtilmiştir. Nitekim Aralık 2004 Brüksel'de toplanan Avrupa Birliği Zirvesi'nden önce Avrupa Parlamentosu'nda Türkiye Raporu kabul edilmiş ve böylece 17 Aralık 2004 tarihli Zirvenin sonuç bildirisinde 3 Ekim 2005 tarihinde Türkiye ile müzakerelere başlanılmasına karar verilmiştir.

Diğer yandan AB genişleme sonrası komşu ülkelerle ilişkilerini daha da güçlendirmek amacıyla "Daha Geniş Avrupa-Yeni Komşuluk" (Wider Europe-New Neighbourhood) adı altında yeni bir strateji geliştirmiştir. Söz konusu strateji; Rusya, Ukrayna, Moldavya, Beyaz Rusya, Cezayir, Mısır, İsrail, Ürdün, Lübnan, Fas, Filistin, Suriye ve Tunus'u hedeflemektedir. Söz konusu strateji Komisyon tarafından Konsey ve Avrupa Parlamentosu'na sunulan 11 Mart 2003 tarihli "Daha Geniş Avrupa-Yeni Komşuluk: Doğu ve Güney Komşularımızla İlişkilerimiz İçin Yeni Bir Çerçeve" adlı belge ile ortaya konulmuştur. Buna göre; bölgesel ticaret ve entegrasyon AB'nin Akdeniz politikasının temel hedeflerindedir. AB'nin komşuları AB mevzuatı ile uyumu da içerecek şekilde siyasi, ekonomik ve kurumsal reformların etkin uygulanması ile ortak değerler konusunda kaydedecekleri somut ilerlemeler karşılığında AB ile daha yakın ekonomik entegrasyon imkanlarından faydalanacaktır. AB'nin yeni stratejisini ortaya koyan belgede, bir ülkenin bu seviyeye gelmesi ile söz konusu ülkenin üye olmadan Birlik ile sağlayacağı en ileri entegrasyona ulaşacağı vurgulanmaktadır. AB'nin yeni komşuluk stratejisinin Türkiye için önemi ise, hedef ülkeler olarak belirlenen Rusya, Ukrayna, Moldavya, Beyaz Rusya, Cezayir, Mısır, İsrail, Ürdün, Lübnan, Fas, Filistin, Suriye ve Tunus'un ülkemizin de hedefleri arasında yer alan komşu ülkeler olmasıdır. Türkiye'nin AB politikalarına uyum yükümlülüğü

⁷ İyibozkurt, Erol, Türkiye-AB Gümrük Birliği, 2.Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1996, s.85.

çerçevesinde bu ülkeler ile ilişkilerini geliştirme gerekliliği bir yana, bu durum komşularımızla ticari ve ekonomik ilişkilerimizi güçlendirme politikamız kapsamında da bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sonuç olarak, Topluluk, anılan strateji kapsamında yer alan ülkeler için tam üyelik olmaksızın en ileri entegrasyon sağlanması amacını ortaya koymuştur. Bu durum her ne kadar ülkemize adaylık statüsü tanınmış dahi olsa, strateji kapsamındaki hedeflerin hayata geçirilmesi halinde söz konusu ülkelerin Türkiye ile neredeyse aynı pozisyonda telakki edilmesine sebep olacaktır⁸.

Türkiye-AB ilişkilerinin bu uzun geçmişinden sonra tam üyeliğin yakın olduğunu söylemek zordur, Nitekim Aralık 2004 Brüksel Zirvesi'nin sonuç bildirgesinde geçen aşağıdaki ifadeler bakılırsa 2015 yılından önce tam üyelik söz konusu değildir. Bildirinin devamındaki ifadeler de adeta tam üyelik dışında başka seçeneklerin de gündeme gelebileceğini ifade etmektedir.

“Aday ülkenin üyeliğe kabulünün mali boyutu ilgili Mali Çerçeve kapsamında ele alınacaktır. Bu doğrultuda, müzakerelere henüz başlamamış ve üyeliği Birliğe büyük mali yük getirecek aday ülkelerin üyeliğe kabulü ancak 2014 yılı sonrası Mali Çerçevenin hayata geçirilmesinden sonra mümkün olabilecektir.

Müzakerelerin ortak hedefi katılımdır. Müzakereler, sonucu önceden garanti edilemeyen ucu açık süreçlerdir. Bütün Kopenhag Kriterleri göz önüne alındığında, eğer aday ülke üyelik yükümlülüklerini tam olarak yerine getirme yeteneğine kavuşamazsa, söz konusu aday ülkenin mümkün olan en güçlü bağ ile AB yapılarına bağlanması sağlanmalıdır.”⁹

⁸ Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü, Kurumsal İlişkiler Dairesi Başkanlığı, “Türkiye-Avrupa Birliği (AB) İlişkilerindeki Gelişmeler ve AB İle Dış Ticaretimiz”, <http://www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/ozelsayiekim/AB%20yazi.htm>, 12 Kasım 2003.

⁹ Dış Ticaret Müsteşarlığı, Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü, 16-17 Aralık 2004 Tarihinde Brüksel’de Gerçekleştirilen Avrupa Konseyi Zirve Toplantısı Sonuç Bildirgesinin Türkçe Gayr-ı Resmi Tercümesi, <http://www.dtm.gov.tr/ab/SonGelistmeler/zirveceviri.pdf>, 21 Mart 2005, s.5.

B. Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları

Küreselleşmeyle birlikte finansal ve doğrudan yabancı sermaye yatırımları artış göstermiştir. Her ne kadar 2000 yılında yabancı yatırımlarda bir azalma eğilimi gözlemlense de dünyada serbestleştirme hareketlerinin devam ettiği dikkate alınırsa yabancı yatırımların artması beklenmelidir.

Bir şirketin üretimini, kurulu bulunduğu ülkenin sınırlarının ötesine yaymak üzere ana merkezin dışındaki ülkelerde üretim tesisi kurması veya mevcut üretim tesislerini satın alması bir dolaysız yabancı sermaye yatırımdır¹⁰. Yatırım ve ticaretin önündeki engellerin kaldırılması, daha rekabetçi bir piyasanın oluşturulması, rekabet politikalarının gelişmesi uluslararası ticareti ve üretimi artırma eğilimindedir¹¹. Bu bakımdan uluslararası alanda yatırım yapan doğrudan sermayeden ülkelerin alacağı pay da önemlidir.

1. Avrupa Birliği’nde Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları

Tablo II-2’de kısa vadeli yabancı sermaye hareketleri incelendiğinde yatırımların çoğunun merkez içi olduğu görülecektir¹². Doğrudan yabancı yatırımlar için de aynı durum söz konusudur.

¹⁰ Seyidoğlu, Halil, Uluslararası İktisat: Teori Politika ve Uygulama, 14.Baskı, Güzem Yayınları, İstanbul, 2001, s.664.

¹¹ Lloyd, P.J., “Globalisation And Competition Politicies”, Weltwirtschaftliches Archiv, Vol.134, Nr.2, (1998), s.182.

¹² Kazgan, Gülten, Küreselleşme ve Yeni Ekonomik Düzen, Altın Kitaplar Yayınevi, İstanbul, 1997, s.129.

Tablo II-2:Dünyada Kısa Vadeli Yabancı Sermaye Hareketleri (Milyar \$)

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Afrika	2,8	7,0	3,7	8,2	-2,2	-8,8	-0,7
Gelişen Asya	30,0	7,3	-17,2	11,5	4,3	-13,5	-21,1
Orta Doğu ve Türkiye	1,8	-0,8	-13,0	-1,9	-11,1	-19,5	-16,6
Latin Amerika	48,0	29,1	25,3	2,5	8,7	-3,8	-7,9
Geçiş Ülkeleri	0,5	20,7	12,1	-0,9	-3,4	-5,7	-6,7
Gelişmiş Ülkeler*	481,3	467,5	295,6	884,4	997,3	883,0	774,0
Toplam	501,5	530,8	306,6	903,9	993,5	831,8	721,1

* 1999'a kadar ABD, Kanada, Japonya ve İngiltere almış, 1999'dan itibaren de Euro bölgesi ilave edilmiştir.

Kaynak: Meriç, Metin, Hakan Ay, "Küreselleşme Olgusunun Vergi Kayıp Ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi", Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu (10-14 Mayıs 2004, Belek-Antalya), Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004, s.307.

Merkez içi yatırımlarda riskin düşüklüğü, satınalma gücü yüksekliğinin sağladığı geniş pazar, mikro-elektronik devrimin gerektirdiği yüksek vasıflı işgücünün varlığı, yeni işletme teknikleri vb. yatırımların karlarını yükseltiyor¹³.

Veriler, 1980'lerden bu yana gelişmiş ülkelere düşük ücretli Üçüncü Dünya ülkelerine doğru büyük bir sermaye akışı olduğu savıyla açıkça çelişiyor. 1993'te gelişmiş ülkelere yeni endüstrileşen ülkelere sermaye akışı, toplam yüz milyar dolar idi. Bu şaşırtıcı rakamın, çok büyük bir potansiyel yatırım kaybının göstergesi olması şart mı? Paul Krugman'ın belirttiği gibi, Kuzey Amerika, Batı Avrupa ve Japonya'nın 1993'teki toplam gayri safi milli hasılları 18 trilyon dolar, yatırımları 3.5 trilyon dolar ve sermaye stokları yaklaşık 60 trilyon dolardı: Yani 100 milyar dolar, zengin üçlünün yatırımlarının %3'ünü, sermaye stoklarının da % 0.2'sini temsil eder. Krugman'ın

¹³ Kazgan, a.g.e., s.132.

hesaplarına göre, 1990-1993 arasında, Üçüncü Dünya piyasalarındaki yatırım patlaması, gelişmiş dünyanın sermaye stokunu % 0.5 düşürdü¹⁴.

Gelişmiş dünyadaki iş kayıpları ve işsizlik, düşük ücretli ülkelerle yapılan ticaretle açıklanmayacak kadar büyüktür. Düşük ücretli ülkelere yapılan ithalat, gelişmiş ülkelerdeki mamül mal piyasasında çok küçük bir yer tutar. Gelişmiş ülkelerdeki iş kayıplarının temel sebepleri yereldir¹⁵. Bu açıklamaların ardından gelişmekte olan ülkelerin yabancı yatırımlardan gereken düzeyde yararlanamadığını ifade edebiliriz.

Emek yoğun üretim söz konusuysa, ücretlerin düşük, sosyal giderlerin daha az olduğu ülkeler tercih ediliyor. Dolaysız yatırımların nedenlerinden biri de budur. Ancak mikro-elektronik devrim sınıai üretimde emeğin payını giderek azaltmıştır. Ve bu da GOÜ'e yapılan dolaysız yatırımları görece azaltmıştır. ÇUŞ'ların kendi ülkeleri dışında yatırım yapmalarının ikinci bir nedeni de çevreyi kirletmenin maliyetinin GOÜ'de neredeyse sıfır olmasıdır¹⁶. Gelişmekte olan ülkelere ve geçiş ekonomilerinde sermaye piyasaları gelişmemiş olduğundan bu ülkelere akan sermaye daha çok doğrudan yatırım şeklinde olmaktadır. Aşağıdaki Tablo II-3'te bu durum açıkça izlenebilir.

Tablo II-3:Gelişmekte Olan Ülkelere ve Geçiş Ekonomilerine Net Sermaye Akışları (Milyar Dolar)

	1993-97	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Gelişmekte Olan Ülkeler							
Net Özel Sermaye Akışı	163,1	47,2	66,2	30,4	2,7	20,5	92,5
<i>Net Doğrudan Yatırım</i>	87,8	130,2	145,7	149,8	164,1	112,8	102,6
<i>Net Portföy Yatırımı</i>	68,0	26,4	68,2	9,6	-90,8	-91,7	-75,8
<i>Diğer Net Yatırımlar</i>	7,3	-109,5	-147,7	-129,1	-70,7	-0,6	65,7
Net Resmi Akışlar	15,9	35,6	6,8	-10,6	32,8	5,3	0,5
Toplam Net Akışlar	179,0	82,8	73,0	19,7	35,5	25,9	93,0
Reservlerdeki Değişim	-78,8	-32,9	-84,8	-93,6	-95,4	-170,3	-324,9

¹⁴ Hirst, Paul, Grahame Thompson, a.g.e., s.11.

¹⁵ Hirst, Paul, Grahame Thompson, a.g.e., s.12.

¹⁶ Kazgan, a.g.e., s.126-127.

	1993-97	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Geçiş Ekonomileri							
Net Özel Sermaye Akışı	13,5	30,2	20,4	11,8	17,9	26,5	38,7
<i>Net Doğrudan Yatırım</i>	11,2	22,7	25,5	25,2	24,9	26,5	16,7
<i>Net Portföy Yatırımı</i>	3,0	12,0	-2,2	-3,4	-4,9	-6,9	-11,7
<i>Diğer Net Yatırımlar</i>	-0,7	-4,6	-2,9	-9,9	-2,2	6,9	33,7
Net Resmi Akışlar	7,0	11,4	-0,4	-3,8	-7,1	-2,1	-5,9
Toplam Net Akışlar	20,5	41,9	20,0	8,0	10,8	24,4	32,7
Reservlerdeki Değişim	-12,9	-1,7	-7,9	-23,3	-18,1	-25,7	-39,0

Kaynak: United Nations, *World Economic and Social Survey 2004*, United Nations, New York, 2004, <http://www.un.org/esa/policy/wess/wess2004files/part1web.pdf>, 07 Ocak 2005, s.52.

Dünyada küreselleşmeye paralel olarak doğrudan yabancı yatırımları çekme gayretinde de artış gözlemlenmektedir. Nitekim aşağıdaki Tablo II-4'te görüldüğü gibi gittikçe daha çok sayıda ülke doğrudan yabancı yatırımlara ilişkin mevzuat düzenlemesi yapmaktadır. Neredeyse tamamı doğrudan yabancı yatırım lehine olan mevzuat düzenlemelerinin sayısı da açık bir şekilde artmıştır.

Tablo II-4:Dünyada DYY'lara İlişkin Ulusal Mevzuat Düzenlemeleri

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Yatırım Rejimlerinde Değişiklik Yapan Ülke Sayısı	57	49	64	65	76	60	63	69	71	70	82
Ülkelerde Toplam Mevzuat Değişikliği Sayısı	102	110	112	114	151	145	140	150	208	248	244
DDY Lehine Mevzuat Değişiklikleri	101	108	106	98	135	136	131	147	194	236	220
DDY Aleyhinde Mevzuat Değişiklikleri	1	2	6	16	16	9	9	3	14	12	24

Kaynak: UNCTAD, *World Investment Report 2004*, United Nations, 2004, http://www.unctad.org/en/docs/wir2004_en.pdf, 16 Eylül 2004, s.8.

Ülkeler bu alanda bir rekabete girerek büyüme süreçlerini hızlandırmayı amaçlamaktadırlar. Bu rekabetin en önemli aracı ise ülkelerin vergi sistemleri olmaktadır. Nitekim bu duruma örnek gösterilen İrlanda, 1990-2000 yılları arasında kesintisiz bir iktisadi büyüme süreci yaşamıştır. İrlanda'da vergi politikası, kişisel gelirlerin desteklenerek satın alma gücünün artırılması ve kurumların ihracata yönelmesi için teşvik aracı olarak kullanılmıştır. Gelir vergisi oranları aşamalı olarak

düşürülürken, kurumlar vergisi de uluslararası ticarete dönük imalat sanayi kolları ile uluslararası alanda faaliyet gösteren finansal kuruluşlar için yüzde 10 olarak belirlenmiştir. Yıllar içinde KDV yaklaşık aynı seviyelerde kalırken, gelir ve kurumlar vergi oranları indirilmiş, buna karşılık indirim ve istisna sınırları yükseltilmiştir.

İrlanda'da teşvik politikası, tercihli ve genel teşviklerden oluşmaktadır. Tercihli teşvikler; imalat sanayi sektöründe yeni yatırımlar ve uluslararası ticarete, özellikle de ihracata dönük hizmetler için kullanılan geri ödemesiz kredilerdir. Genel teşvikler ise esas olarak aynı sektörlerde uygulanmakta olan düşük kurumlar vergisi haddidir. Yabancı ve yerli firmalar arasında kesin bir ayırım yapılmıyorsa da esas olarak doğrudan yabancı sermaye yatırımı çekmek için tasarlanmış bir mekanizma olduğu ifade edilmektedir. Uluslararası çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ile tamamlanan düşük vergi haddi, başta ABD'li olmak üzere, yabancı firmalara cazip gelmektedir.

Tercihli teşvikler, İrlanda kalkınma kurumlarının yatırım projeleri için rekabet gücünü arttırmıştır. İmalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren yabancı şirketlerin, toplam istihdam hacminde yüzde 45 ve üretimde yüzde 70 pay sahibi olmaları politikanın başarısını göstermektedir. İrlanda ekonomisinin AB piyasası ile entegrasyonu da doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını çekmesi ve İrlandalı firmaların performansının artırılmasında temel bir etken olmuştur. Diğer üyelerin pazarlarına erişim imkanı, yabancı sermayenin AB pazarına girebilmek için İrlanda'yı bir üs olarak seçmesinin yolunu açmıştır. İrlanda'nın izlediği politika, bu avantajı etkili bir şekilde kullanmak olmuştur.

Tablo II-5:İrlanda'ya Doğrudan Yabancı Yatırım Girişi (Milyon Dolar)

	1991-1996 (Yıllık Ortalama)	1997	1998	1999	2000	2001	2002
DYY Girişi	1.469	2.712	8.579	18.500	26.447	15.681	19.033
DYY İhracı	436	1.016	3.906	6.109	4.629	5.864	2.706
Net Yatırım	1.033	1.696	4.673	12.391	21.818	9.817	16.327

Kaynak : Dış Ticaret Müsteşarlığı - Ekonomik Araştırmalar ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü, *Dış Ticaret Dergisi*, (Nisan 2004), <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/Nisan2004/irlanda.htm>, 06 Şubat 2005.

Tablo II-5'te, 1991-2002 yılları arasında İrlanda'ya gelen yabancı yatırım miktarı gösterilmektedir. 1991-1996 yılları arasında, yıllık ortalama yabancı yatırım miktarı 1,5 milyar dolar civarındayken, 2000 yılında bu miktar 26,4 milyar dolara ulaşmıştır. Son yıllarda bilgi ve iletişim sektörlerinde yaşanan küresel gerilemeye paralel ülkeye giren doğrudan yabancı yatırım miktarında bir miktar düşüş olmuştur. Doğrudan yabancı yatırım giriş stok miktarı, İrlanda'nın yabancı sermaye konusundaki başarısını daha gözle görülür kılmaktadır. 1980 yılında 32,4 milyar dolar olan İrlanda'ya doğrudan yabancı yatırımı giriş stoku, 2002 yılında yüzde 384 oranında artarak 157,2 milyar dolara ulaşmıştır¹⁷.

2. Türkiye'de Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları

Bölgesel birleşme sonucunda genişleyen pazarda kurulmuş bulunan yabancı ortaklıklar da yerel girişimlerle aynı avantajlara sahip olurlar. Birleşen ülkelere mal satamayacaklarını ve ticaretin saptırılacağını düşünen blok dışı ülke girişimcileri bu ülkelere yönelik doğrudan yatırımları arttırabilirler¹⁸. Dolayısıyla Avrupa Birliği ile müzakere sürecinde AB'ye aday ülke konumundaki Türkiye'ye AB dışından da yabancı yatırım akışının olması beklenebilir. Aşağıdaki Tablo II-6'da Türkiye'deki doğrudan yabancı yatırımların ülkelere göre dağılımı verilmiştir.

Tablo II-6:Türkiye'deki Doğrudan Yabancı Yatırımların Ülkelerine Göre Dağılımı

AVRUPA BİRLİĞİ	FİRMA ADEDİ	Mevcut Yabancı Sermaye	Toplam Yabancı Sermaye İçindeki Payı (%)
Almanya	1.084	1.115.561.380	%13,69
Avusturya	106	37.586.661	%0,46
Belçika	85	81.573.831	%1,00
Danimarka	48	53.062.872	%0,65
Finlandiya	19	6.220.044	%0,08
Fransa	277	535.165.617	%6,57
Hollanda	449	2.243.598.180	%27,53
İngiltere	413	712.994.541	%8,75
İrlanda	29	12.754.101	%0,16
İspanya	57	98.548.288	%1,21
İsveç	48	49.909.970	%0,61
İtalya	249	440.079.434	%5,40
Lüksemburg	53	201.402.304	%2,47

¹⁷ Dış Ticaret Müsteşarlığı - Ekonomik Araştırmalar ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Dış Ticaret Dergisi, (Nisan 2004), <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/Nisan2004/irlanda.htm>, 06 Şubat 2005.

¹⁸ Karluk, Rıdvan, "Dünya Ekonomisinde Küreselleşme ve Bölgeselleşme Eğilimleri ve GB-Bölgesel Ekonomik Gelişmeler", Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye, Sayı:19-20, (Eylül-Aralık 1995), s.9.

AVRUPA BİRLİĞİ	FİRMA ADEDİ	Mevcut Yabancı Sermaye	Toplam Yabancı Sermaye İçindeki Payı (%)
Portekiz	6	197.995	%0,00
Yunanistan	76	33.001.940	%0,40
AVRUPA BİRLİĞİ - TOPLAM	2.999	5.621.657.158	68,97
DİĞER OECD ÜLKELERİ			
A.B.D.	393	631.250.249	%7,74
Avustralya	16	785.362	%0,01
Çek Cumhuriyeti	3	67.008	%0,00
Güney Kore	56	52.884.065	%0,65
İsviçre	234	580.653.133	%7,12
İzlanda	1	154.294	%0,00
Japonya	62	337.283.056	%4,14
Kanada	32	7.921.976	%0,10
Macaristan	6	1.225.651	%0,02
Meksika	1	16.100	%0,00
Norveç	18	3.139.951	%0,04
Polonya	4	123.196	%0,00
Yeni Zelanda	1	325.040	%0,00
DİĞER OECD ÜLKELERİ - TOPLAM	827	1.615.829.081	19,82
OECD ÜLKELERİ - TOPLAM	3.826	7.237.486.239	88,79
Diğer Ülkeler	2.758	1.188.640.139	11,21
GENEL TOPLAM	6.584	8.426.126.378	100,00

Kaynak: Hazine Müsteşarlığı, http://www.hazine.gov.tr/stat/yabser/ybskurulus_ulke.htm, 12 Şubat 2005.

Türkiye'deki doğrudan yatırımların %69'u AB ülkelerinden gelen yatırımlardır. Diğer OECD ülkelerinden gelen doğrudan yabancı yatırım miktarı da yaklaşık %20'dir. Bunun dışındakilerin payı ise %11'de kalmaktadır. Mevcut koşullarda yabancı yatırımların büyük bir kısmını AB'den alan Türkiye'nin üyelik sürecinde vergi rekabetine girişmek suretiyle bu potansiyeli daha da arttırabilir. Bunun yanında AB dışındaki ülkelerin de AB pazarına üyelik sürecinde olan Türkiye üzerinden girme isteğinin artması durumunda doğrudan yabancı yatırımlarda büyük artışlar sağlanabilir.

Yabancı yatırımların sektörlere göre dağılımını aşağıdaki Tablo II-7'de incelendiğinde yatırımların %53'ünün imalat sektöründe, %44'ünün de hizmetler sektöründe gerçekleştiğini görebiliriz. Bu yönüyle doğrudan yabancı yatırımların büyüme ve istihdama olan katkısının büyük olduğu belirtilebilir.

Tablo II-7:Sektörlere Göre Yabancı Sermaye İzinleri

Milyon USD	İmalat Sektörü	Tarım Sektörü	Madencilik Sektörü	Hizmetler Sektörü	Toplam	% Değişim
1980-84	710	8	3	255	976	2,8
1985-89	2.071	72	24	1.419	3.586	10,2
1990-94	6.259	171	123	2.635	9.188	26,1
1995-99	5.649	130	117	5.905	11.801	33,5
2000	1.105	60	5	2.307	3.477	9,9
2001	1.245	135	29	1.317	2.726	7,7
2002	892	33	17	1.301	2.243	6,4
2003(1)	711	8	124	365	1.208	3,4
Toplam	18.642	617	442	15.504	35.205	100,0
%Dağılım	53,0	1,8	1,2	44,0	100,0	

(1) Ocak-Haziran dönemini kapsamaktadır. İzin sistemi kaldırılmış olduğundan bu tarihten sonra yeni istatistik üretilmemektedir.

Kaynak: Türkan, Ercan, Türkiye’de Ekonomik Aktivite İçinde Yabancı Sermaye Payı, T.C.Merkez Bankası Yayını, 2005, http://www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/kitaplar/yabanci_sermaye.pdf, 12 Şubat 2005, s.4.

Ancak şu da ifade edilmelidir ki yatırım izinlerinin sermaye türüne göre dağılımı incelendiğinde yeni yatırımların payının çok düşük bir düzeyde olduğu görülecektir. Aşağıdaki Tablo II-8’de bu durum görülmektedir.

Tablo II-8:2000-2003 Yıllarında Yabancı Sermaye İzinlerinin Yatırım Türüne Göre Dağılımı

YATIRIM TÜRÜ	2000	2001	2002	2003
Yeni	667	127	117	251
Sermaye Artışı	185	763	614	869
İştirak	351	306	266	88
TOPLAM	1.203	1.196	997	1.208

Kaynak: Hazine Müsteşarlığı, <http://www.hazine.gov.tr/stat/yabser/ybssonturk.htm>, 12 Şubat 2005.

Türkiye’de doğrudan yabancı sermayenin miktarına gelince 1980 yılından bu yana 35,2 milyar dolarlık izin alınmasına rağmen, fiili yabancı sermaye girişi, diğer bir deyişle doğrudan sermaye yatırımı 17,3 milyar dolar düzeyinde gerçekleşmiştir. Bu konuda aşağıdaki Tablo II-9 yer almaktadır. Buna göre, 1980-2000 dönemini kapsayan 20 yıllık dönemde fiili giriş tutarı yıllık ortalama 500 milyon dolar civarında kalırken, 2000-2004

dönemini kapsayan son 5 yıllık dönemde yıllık 1,4 milyar dolara yükselmiştir. Fiili girişlerde önemli bir gelişme yaşanmış olmasına rağmen, Türkiye ölçeğindeki bir ekonomi için çok yüksek bir sermaye girişi olmadığını da kabul etmek gerekmektedir¹⁹.

Tablo II-9:Türkiye'de Yıllara Göre Yabancı Sermaye Yatırımları

Yıllar	İzin Verilen Yabancı Sermaye (Milyon \$)	Fiili Giriş (Milyon \$)
1980	97	35
1981	338	141
1982	167	103
1983	103	87
1984	271	113
1985	234	99
1986	364	125
1987	655	115
1988	821	354
1989	1.512	663
1990	1.861	684
1991	1.967	907
1992	1.820	911
1993	2.063	746
1994	1.478	636
1995	2.938	934
1996	3.836	914
1997	1.678	852
1998	1.646	953
1999	1.700	813
2000	3.477	1.707
2001	2.725	3.288
2002	2.243	1.042
2003(*)	1.208	575(**)
TOPLAM	35.203	16.372

Kaynak: Hazine Müsteşarlığı, <http://www.hazine.gov.tr/english/ybs/genelimg.htm>, 05 Şubat 2005.

(*) 30/06/2003 İtibarı ile

(**) UNCTAD, a.g.r., s.370.

¹⁹ Türkan, Ercan, Türkiye'de Ekonomik Aktivite İçinde Yabancı Sermaye Payı, T.C.Merkez Bankası Yayını, 2005, http://www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/kitaplar/yabanci_sermaye.pdf, 12 Şubat 2005, s.26.

Türkiye'nin 2001-2003 yıllarındaki yabancı yatırım girişlerindeki performansı Yunanistan hariç bütün AB-25 ülkelerinin gerisindedir. Diğer aday ülkeler olan Bulgaristan 21. sırada ve Romanya 62. sırada 140 ülke sıralamasında iyi bir yer almışlardır. Türkiye ise 110. sıradadır. Bu sıralamada AB'nin büyük ekonomilerinden İngiltere, İtalya ve Almanya'nın sırasıyla 83., 98. ve 102. sıralarda bulunması dikkat çekici²⁰.

Doğrudan yabancı yatırımları çekme potansiyeli ve performansının karşılaştırılmasında ise daha aydınlatıcı bilgilere ulaşmak mümkün. Türkiye hem performans hem de potansiyel bakımından düşük seviyede kalmaktadır. 1988-1990, 1993-1995 ve 2000-2002 dönemlerindeki konumu anıldığı gibi geri durumdadır. Hem düşük potansiyel hem de düşük performansa sahip hiçbir AB ülkesi yoktur. Yalnızca Litvanya 1993-1995 döneminde bu durumda olmuştur ancak o tarihlerde de Litvanya AB üyesi değildi. Daha da öte, AB ülkeleri yüksek potansiyelle sahiptirler. Zaman zaman performans sorunu yaşayan ülkelerin olduğu görülmektedir²¹.

a) Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Türkiye İçin Önemi

Ev sahibi ülkenin doğrudan yabancı yatırımları çekmede birçok ekonomik kazançları vardır. Bunlardan biri de vergi geliri sağlamadır. Yabancı sermayeli yatırımlarının üretime katılarak sağladıkları kar ölçüsünde hükümetler için de bir vergi kaynağı oluşmaktadır²².

Stiglitz'in ifadesiyle: "*Küreselleşme, ekonomik büyüme için çok kıvrımlı, olumlu bir güç de olabilir. Dünyanın bazı bölgelerinde oldu da. Mesela, Doğu Asya'da kişi başına düşen milli gelir, son 30 yılda 8 katına çıktı; üstelik bir ekonomik kriz yaşanmasına rağmen. Bu, küreselleşmenin sayesinde oldu. İhracat piyasalarına ve uluslararası teknolojiye kolay ulaşım oldu. Ama, onlar da küreselleşmeyi kendi koşullarına uyguladılar. Mesela, sermaye piyasasının küreselleşmesini reddettiler. Ticaretin küreselleşmesi ve istihdam yaratılması üzerinde durdular*"²³. "Uzun dönemli

²⁰ UNCTAD, a.g.r., s.14.

²¹ UNCTAD, a.g.r., s.17.

²² Seyidoğlu, a.g.e., s.677.

²³ Stiglitz, Joseph, "Stiglitz'in Dünya Ekonomisiyle İlgili Değerlendirmeleri", <http://www.ntvmsnbc.com/news/268027.asp>, 07 Haziran 2004.

büyüme, kısa dönemli sermayeye bağlı değildir. Uzun dönemde kalkınma, doğrudan yabancı yatırıma, iş yaratan, büyüme yaratan yatırımlara bağlıdır. Yani on beş günde girip çıkan paraya bağlı değildir²⁴.

Türkiye, Dünya Bankası verilerine göre 1965'te 50 milyar dolar olan milli gelirini 1998'de 200 milyar dolara yükseltmiştir. Aynı dönemde Çin 61 milyar dolarlık milli gelirini 924 milyar dolara, Güney Kore 31 milyardan 132 milyar dolara, Endonezya ise 15 milyardan 131 milyar dolara, büyüme hızlarını yıllık ortalama olarak son 33 yılda %6.8'in üzerinde gerçekleştirerek ulaşımlardır. Türkiye'de bu ülkeleri yakalayabilmek için mutlaka büyüme hızını arttırmak durumundadır. Bu konudaki kaynak açığını da, doğrudan yabancı sermaye ile kapatabilecek eşsiz bir konuma sahiptir²⁵.

AB Komisyonu Ekonomi ve Finans Direktörlüğü uzmanı Dörck Verbeken'e göre cari açık hızla yükseliyor ve Türkiye'nin önlem alması şart. Ayrıca Verbeken cari açığın doğrudan yabancı sermaye ile finanse edilmesi gerektiğini belirtmiştir²⁶.

Diğer taraftan AB üyelik sürecinde Türkiye'de küçük çiftçi üretimini de büyük bir dönüşüm beklediği göz önüne alınırsa bu gelişmelerin açık işsizliği artıracığı kesin²⁷. Aşağıdaki Tablo II-10 ve Tablo II-11'de görüleceği üzere AB içindeki istihdamın sektörel yapısıyla Türkiye'deki istihdamın sektörel yapısı birbirinden çok uzaktır. AB ortalamasında tarım sektöründeki işgücünün toplam işgücü içindeki payı %5,2 iken Türkiye'de tarımın toplam işgücü içerisindeki payı 2001 yılında %37,6'dan 2002 yılında %34,9'a gerilemiştir. Türkiye'nin istikrarlı bir büyüme ve istihdamın da buna uygun olarak sektörler arasında yeniden dağılımını sağlayabilmesinin en önemli koşullarından birinin de doğrudan yabancı yatırımları ülkeye çekmek olduğu açıktır. Ancak doğrudan yabancı yatırım artışıyla yurt içi yatırım ve tasarruf düzeyinin

²⁴ Stiglitz, Joseph, "Stiglitz'in Dünya Ekonomisiyle İlgili Değerlendirmeleri", <http://www.ntvmsnbc.com/news/268027.asp>, 07 Haziran 2004.

²⁵ Karluk, Rıdvan, "Türkiye'de Yabancı Sermaye Yatırımlarının Büyümeye Katkısı", Ekonomik İstikrar, Büyüme ve Yabancı Sermaye, www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/kitaplar/kitap2/buyumeistikrar_yabser.doc, T.C. Merkez Bankası İnsan Kaynakları Genel Müdürlüğü Eğitim Müdürlüğü, haz.:Ali Tahrani, Ankara, 2001, s.115.

²⁶ Milliyet, "AB'den Türkiye'ye "ekonomik kriz" Uyarısı", <http://www.milliyet.com.tr/2005/02/02/>, 02 Şubat 2005.

²⁷ Becker, Joachim, "ab'nin doğu ve güney genişlemesi üzerine:", İktisat Dergisi, Sayı:454, (Ekim 2004), s.59.

yetersizliği sorunu aşılabilir ve tarım sektöründeki gizli işsizler sanayi ve hizmetler sektörüne kaydırılabilir.

Tablo II-10:AB'de İşgücünün Sektörel Dağılımı 2003 (toplam işgücündeki payı)

	TARIM	SANAYİ	HİZMETLER
AB-25	5,2	25,2	69,2
Belçika	2,2	22,2	75,6
Çek Cumhuriyeti	4,5	39,4	56,1
Danimarka	3,3	22,2	74,5
Almanya	2,4	27,2	70,3
Estonya	6,1	32,3	61,5
Yunanistan	16,0	23,4	60,6
İspanya	5,7	29,1	65,3
Fransa	4,1	21,7	74,3
İrlanda	6,5	27,7	65,8
İtalya	4,4	29,0	65,5
GKRY	:	:	:
Letonya	13,4	25,8	60,8
Litvanya	17,8	28,0	54,1
Lüksemburg	1,3	21,5	77,2
Macaristan	5,8	31,9	62,3
Malta	:	:	:
Hollanda	3,3	18,9	77,7
Avusturya	12,9	23,8	63,3
Polonya	18,4	28,6	53,0
Portekiz	12,6	32,3	55,0
Slovenya	10,9	36,9	52,3
Slovakya	4,4	34,1	61,5
Finlandiya	5,1	26,0	68,9
İsveç	2,3	22,8	74,8
İngiltere	0,9	18,7	80,4

Kaynak: Eurostat, Portrait of the European Union, Luxemburg, 2004, http://epp.eurostat.cec.eu.int/cache/ITY_PUBLIC/KS-60-04-523/EN/KS-60-04-523-EN.PDF, 08 Ocak 2005, s.17.

Tablo II-11:Türkiye'de İşgücünün Sektörel Dağılımı (15+ Yaş, Bin Kişi)

Sektör	2001		2002	
	Sayı	Pay (yüzde)	Sayı	Pay (yüzde)
Tarım	8.089	37,6	7.458	34,9
Sanayi	3.774	17,5	3.954	18,5
Hizmetler	9.661	44,8	9.942	46,5
Toplam	21.524	100,0	21.354	100,0

Kaynak: DPT, T.C. Ön Ulusal Kalkınma Planı (2004-2006), Ankara, 2003, <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/o-ukp.pdf>, 26 Ocak 2004, s.33.

Ön Ulusal Kalkınma Planı'nda: "İstihdam yapısının tarım dışı sektörler lehine değiştirilmesi, ekonominin ihtiyaç duyduğu işgücünün yetiştirilmesi, işgücünün niteliğinin bilgi çağının gerekleri doğrultusunda yükseltilmesi ve işgücü piyasasında etkinliğin ve işgücü verimliliğinin artırılması ihtiyacı özellikle geri kalmış bölgelerde daha yoğun olarak hissedilmektedir."²⁸ ve 2004 Yılı Programı'nda: "Üretken yatırımların artırılması ve istikrarlı ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi suretiyle istihdam artışının sağlanması ve işsizliğin azaltılması esastır. İstihdamın artırılması ve işsizliğin azaltılması bakımından önem taşıyan ve sanayi sektörünün gelişmesine girdi vererek destek sağlayan küçük ve orta boy işletmelerin istihdam yaratma potansiyellerinden azami ölçüde yararlanılacaktır. Daha fazla üretim ve istihdam oluşturulması için yerel potansiyeller harekete geçirilecektir."²⁹ açıklamaları yer almaktadır. Bu hedeflerin belirlenmesi yanında bunların başarıya ulaşabilmesi için yabancı yatırımlara yönelik mutlaka bir strateji belirlenmeli ve bu stratejinin temelini de vergi politikaları oluşturmalıdır.

b) Türkiye'de Yatırım Ortamını İyileştirme Çalışmaları

Yabancı yatırım kararlarını etkileyen tek önemli etken olmasa da ülkelerin sundukları yatırım teşvikleri yatırım kararlarını etkileyebilmektedir. Doğrudan yabancı yatırımların ulaştığı düzey ve ülkelerin ekonomik büyümesinde, teknoloji düzeyinde oynadığı önemli rol, bir çok ülkeyi yabancı yatırımları ülkelerine çekmek adına ciddi bir ülkelerarası rekabetle karşı karşıya bırakmıştır. Bu rekabetin bir boyutunu ifade eden teşvik rekabeti son yıllarda giderek şiddetlenmiştir. Rekabet sadece nispeten endüstriyel ülkelerde değil aynı zamanda ciddi bütçesel kısıtlarla karşı karşıya olan gelişmekte olan ülkelerde de gündeme gelmektedir³⁰.

Türkiye'de yatırım ortamının iyileştirilmesi ile ilgili çalışmalar Ağustos 2000'de Dünya Bankası'nın desteğiyle Yabancı Sermaye Derneği tarafından başlatıldı

²⁸ DPT, T.C. Ön Ulusal Kalkınma Planı (2004-2006), s.124.

²⁹ DPT, "2004 Yılı Programı", Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005), <http://ekutup.dpt.gov.tr/program/2004.pdf>, 26 Ocak 2004, s.169.

³⁰ Muter, Naci B., Birol Kovancılar, "Doğrudan Yabancı Yatırımlara Yönelik Teşvik Rekabeti-Türk Kamu Mali Yapısı Üzerine Olası Etkileri: Türk Vergi ve Teşvik Sistemine Yönelik Öneriler", Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu (10-14 Mayıs 2004, Belek-Antalya), Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004, s.333-350.

başlatılmıştır. Eylül-Kasım 2001 döneminde Hazine Müsteşarlığı “Türkiye’de Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Reform Programı”nı hazırladı ve Aralık 2001’de hükümete sundu. Ocak 2002’de bu program Bakanlar Kurulu’nda prensip kararı olarak kabul edildi. YOİKK Ankara’da ilk toplantısını 22 Mart 2002 tarihinde yaptı. Haziran-Temmuz 2003 yılında yatırım ortamını iyileştirme kapsamında meclisten on yasa geçti³¹. Bunlardan biri de 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu’dur (RG:17.06.2003). Bu kanunla birlikte 18/1/1954 tarihli ve 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Oldukça liberal olan bu kanun yarım asırlık bir kanun olmuştur ve bu arada küreselleşme bağlamında dünyadaki ekonomik yapı çok farklı bir boyuta ulaşmıştır. Yatırım ortamının iyileştirilmesi kapsamında bir de Yatırım Tanıtım Ajansı Kanunu’nun çıkarılması önerisi var³². Avusturya Ekonomi Bakanlığı bünyesindeki İşletme Yerleşim Ajansı’na benzer işlevler üstlenecek olan bir Yatırım Tanıtım Ajansı’nın kurulması gereklidir.

Yatırımları teşvik araçlarının en önemlilerinden biri olan yatırım indiriminin, yatırım teşvik belgesi olmaksızın yatırımcıya otomatik olarak sağlanmasına ilişkin 4842 sayılı Kanun çıkarılmıştır. Türkiye’de kurulacak yabancı sermayeli şirketler için asgari sermaye şartını kaldıran, izin ve onay sistemini bilgilendirme sistemine dönüştüren 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Haziran 2003’de kabul edilmiştir. Söz konusu Kanun ile, daha geniş bir yatırımcı tanımı ve uluslar arası standartlara uygun bir doğrudan yabancı yatırım tanımı getirilmiştir. Kanun, ayrıca, yürürlükten kaldırılmış olan 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanununda yer alan milli muamele, kâr ve temettü transferi ile şirketin tasfiyesi veya satılması hallerinde sermaye payının yurt dışına transferi serbestisi ve yabancı teknik personel çalıştırılması serbestisi gibi ilkeleri korumuş; gayrimenkul edinimi, uluslararası tahkim ve kamulaştırmaya karşı koruma gibi konularda ise yeni düzenlemeler getirmiştir³³.

³¹ Yabancı Sermaye Derneği (YASED), Yatırım Ortamını İyileştirme Çalışmaları-Doğrudan Yabancı Yatırımlar, <http://www.yased.org.tr/genel/turk/yoik.ppt>, 12 Şubat 2005.

³² Yabancı Sermaye Derneği (YASED), a.g.e.

³³ DPT, “2004 Yılı Programı”, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005), s.106.

c) *Türkiye'nin Yabancı Sermayeyi Teşvik Politikalarında Verginin Yeri*

Türk vergi sisteminde çeşitli vergi teşvikleri yer almaktadır. Vergi tatili, serbest bölgelere tanınan teşvikler, istisna ve muafiyetler ve yatırım indirimi gibi birçok bölgesel teşvik Türk vergi hukukunda ve uygulamasında yer bulmaktadır.

Yatırım indirimi müessesesi, özel yatırımları teşvik etmek, ekonomide sermaye birikimini artırarak bu yolla kalkınmayı hızlandırmak amacıyla 1963 yılında Türk vergi sistemine girmiştir. Yatırım indirimi, özel işletmelerin hem vergiden sonraki karlılığını hem de likiditesini artırarak yatırımları teşvik eden tesirli bir tedbirdir. Vergi uygulamalarında yatırım indirimi ile ilgili olarak farklı yöntemler uygulanabilmektedir³⁴. Yatırım indirimi müessesesi Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir Kurumlar Vergiler Kanunu'nda ayrıca bir düzenlemeye gidilmemiştir. Kurumlar Gelir Vergisi'ndeki düzenlemelere uygun olarak yatırım indiriminden faydalanabilmektedirler.

En gerçekçi ve etkin vergi teşviki önleminin, düşük ve genel bir vergi yükü olduğu kabul edilmelidir³⁵ ve vergiler, etkin şekilde çalışan piyasalardaki iktisadi kararlara en az karışacak şekilde seçilmelidir³⁶. Türk vergi sistemi aşırı vergi yükü yüzünden; piyasa ekonomisi ile uyuşmamakta ve sermaye birikimini önleyerek neticede kayıt-dışı ekonomi yaratmaktadır³⁷.

Vergi oranlarının yüksekliğine de vurgu yapmak gerekmektedir. Nitekim bu husus Türkiye'de Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Reformu Programı'nda şu şekilde yer almaktadır: *“Uygulanan kurumlar vergisi oranı diğer ülkelerin uygulamalarına kıyasla yüksek olup, eğer kapsamlı bir yatırım indirimi ve teşvik sistemi uygulanıyor olmasa yüksek vergi yüküne sebep olacak niteliktedir. Uygulanan teşvikler sayıca fazla*

³⁴ Bıyık, Recep, Aydın Kıratlı, Vergi Teşvikleri ve Korumaları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2001, s.13.

³⁵ Akalın, Güneri, “XXI.Yüzyılda Piyasa Uyumlu Türk Vergi Sisteminin Stratejisi Nasıl Olmalıdır?”, Gelişme Stratejileri ve Makroekonomik Politikalar, 2004 İktisat Kongresi, Devlet Planlama Teşkilatı, İzmir, 5-9 Mayıs 2004, s.122.

³⁶ Edizdoğan, Nihat, Kamu Maliyesi, 8.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2004, s.341.

³⁷ Akalın, a.g.t., s.141.

olup, ortak özellik olarak karar mekanizmalarında yeterli etkinlik sağlanamamaktadır³⁸”.

Vergi dışı faktörleri göz ardı ettiğimizde, sermaye vergi sonrası getiri oranının yüksek olduğu ülkelere yatırılacağı için, vergilerin bu tür yatırımları geliştirmekte olan ülkelere yönltilmesini etkilediği tartışılmayacak bir gerçektir³⁹. Ülkelerin uluslararası etkinlik hedefi açısından vergi tarafsızlığının sağlanmasını değil, esasen kendi refahlarını maksimize etmek amacına yönelik politikalar izledikleri gerçeğini unutmamak gerekir. Zaten ülkeler tek başlarına yatırımların dağılımında vergi tarafsızlığını sağlamaya çalışsalar bile bunu başarabilmeleri mümkün değildir⁴⁰. Bu nedenle tam üyelik sürecinde Türkiye, ulusal çıkarlarına en iyi hizmet eden vergi politikasını seçmelidir.

C. Tam Üyelik Müzakere Sürecinde Türkiye – Avrupa Birliği Arasında Bir Vergi Rekabetinin Yaşanabilirliği

Ekonomik gelişmişlik farklarının büyük olması AB içindeki çıkar çatışmalarını körükleyebilir. Örneğin yeni katılan ülkelerin ortalamalara etkileri nedeniyle İspanya'nın ortalamaların üzerine çıkarak tarım desteklerinden daha az yardım almasına neden olacaktır. Bunun gibi özellikle Romanya, Bulgaristan ve Türkiye gibi ülkelerin katılımı AB içindeki anlaşmazlıkları artıracaktır. Diğer taraftan son zamanlardaki Almanya ve Fransa arasındaki yakınlaşmaya benzer başka yakınlaşmaların birlik içinde ortaya çıkması beklenebilir. Bu da politik amaçlı genişleme sürecini tersine çevirecektir⁴¹.

Bir ekonomik ve parasal birlik halinde entegre olmuş bir pazarda üye devletlerin kendi vergi sistemleri ile yapabilecekleriyle ilgili belirli kısıtlar vardır. Tam bir mali egemenlik hedefleyen bir üye devlet, bazı hususlarda tam mali egemenlik ile ekonomik

³⁸ Yabancı Sermaye Derneği (YASED), Türkiye'de Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Reformu Programı, <http://www.yased.org.tr/page.asp?PageID=1191>, 05 Şubat 2005.

³⁹ Akaya, Şahin, “Vergileme ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Kırküçüncü-Kırkdördüncü Seri- Yıl 2003, İstanbul, 2004, s.55.

⁴⁰ Akaya, a.g.m., s.56.

⁴¹ Scharrer, Hans-Eckart, “Wie groß kann Europa werden?”, Wirtschaftsdienst, Yıl:83, Sayı:1, 2003, s.2-3, http://www.hwwa.de/Publikationen/Wirtschaftsdienst/2003/wd_docs2003/wd0301scharrer.pdf, 18 Kasım 2003.

ve parasal birlik arasında bir seçim yapmaya mecburdur⁴². Önceki bölümlerde ifade edildiği gibi AB vergi rekabetini geleceğe taşıyabilecek yapıda gözükmemektedir ve Kurumlar Vergisi alanında ve Gelir Vergisi alanında düşük olmayan bir alt oran ve belirli bir üst oranda vergi uyumlaştırmasına gitmesi kuvvetle muhtemeldir. Ancak tam üyelik sürecinde olan Türkiye açısından durum daha farklı bir noktadadır. Tam üyelik sonrasında mevzuat alanında tam uyumu gerçekleştirme zorunda olan Türkiye, ki gelecekte AB’de Kurumlar Vergisi alanında uyumlaştırma gayretlerinin de artacağı düşünülmüşse, müzakere sürecinde bu durumdan yararlanarak vergi rekabetine girişmelidir. AB’deki mevcut rekabet önlenmezse Türkiye’nin durumu mevcut Kurumlar Vergisi oranıyla daha da zorlaşacaktır. Türkiye’yi vergi rekabetine zorlayan çeşitli nedenler vardır. Bunların başında AB ile olan gelişmişlik farkıdır.

Türkiye’nin AB’ye katılmasının yaratacağı ekonomik etkiler, Birlik bütçesinin gelir ve gider kalemlerinin bir yansıması olarak kendini gösterecektir. Türkiye’nin büyük bir tarım ülkesi olması, yüksek işsizlik oranı ve bölgeler arasındaki ekonomik dengesizlikler, Birliğe katılımını önemli ölçüde etkileyecek olan faktörlerdir⁴³.

Türk ekonomisindeki istikrarsızlıklar ve Türkiye’nin tam üyeliğinin bölgesel gelir transferi ve yardımlar şeklinde AB’ye getireceği mali yükler AB’yi Türkiye’nin üyeliği konusunda ürkün bir başka nedendir⁴⁴.

Türkiye’de 2003 yılında satın alma gücü paritesine göre kişi başına düşen GSYİH, AB-25’nin %28,5’i düzeyinde oluşmuştur. Cari fiyatlarla GSYİH AB-25’nin ancak %2’sini oluşturabilmiştir. Bu da 2004 yılında katılan on ülkenin toplamının yarısına yakın bir tutardır. Diğer taraftan AB-25’nin %0,2’lik yıllık nüfus artış oranına karşılık Türkiye %1,8’lik nüfus artışına sahiptir⁴⁵. Diğer yandan küreselleşme çağında

⁴² Vanistendael, Frans, “Avrupa Birliğinin Vergileme Yetkisi Üzerine Bir Not”, çev. Savaş Çelik, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 173, (Şubat 2003), s.139.

⁴³ Oktayer, Nagihan, “Avrupa Birliği’ne Muhtemel Bir Tam Üyelik Durumunda Türkiye’nin Birlik Bütçesine Mutlak Katısına İlişkin Bir Değerlendirme”, Avrupa Birliği’ne Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu, 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Hukuk Fakültesi, TÜRMÖB Yayınları-185, Ankara, 2002, s.275.

⁴⁴ Manisalı, Erol, İçyüzü ve Perde Arkasıyla Avrupa Çıkmazı: Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri, 4.Basım, Otopsi Yayınevi, İstanbul, 2002, s.43.

⁴⁵ EU - Kommission, Fragen Im Zusammenhang Mit Der Möglichen Mitgliedschaft Der Türkei In Der Europäischen Union, Arbeitsdokument Der Kommissionsdienststellen, COM(2004)656 final, Brüssel, 2004, http://europa.eu.int/commenlargement/report_2004pdfissues_paper_de.pdf, 13 Aralık 2004, s.13.

vergilemeye ilişkin sorunlar Türkiye'yi vergi rekabetine zorlayan bir başka nedendir. Bu konuda Tuncay Özilhan'ın tespitleri dikkat çekici:

“Ekonomimizde artık büyük ölçüde istikrar sağlandı. Şimdi gözlerimizi, sürdürülebilir büyümeye çevirdik. Bu noktada vergi sistemindeki aksaklıkların, Türkiye'nin uluslar arası rekabet arenasındaki artık en temel meselesi olduğunu görüyoruz. Vergi yükü, Türkiye'nin büyüme perspektiflerini karartacak boyutlara ulaştı. Küresel alanda yaşanan vergi rekabetinde vergi sistemi basitleşiyor ve vergi oranları düşüyor. Türkiye ise akıntıya karşı kürek çekiyor ve içinden çıkılmaz karmaşıklıklarla bir vergi sisteminin yanı sıra vergi oranlarını da devamlı olarak artırıyor. Bu durum sadece bizim gibi ülkelerde yapılan karşılaştırmada değil, gelişmiş ülkelerle karşılaştırıldığında da geçerli. Son 15 yılda, OECD ülkelerinde vergi yükü artışı ortalama % 3.5 iken, Türkiye'de bu oran % 18 olarak anormal yükseldi. Oysa ki, rakibimiz olan Doğu Avrupa ülkeleri ve İrlanda gibi son yıllarda hızla kalkınan ülkelerde vergi yükü düşüş eğilimi içinde⁴⁶.”

Kurumlar vergisi işletmeler tarafından ileri veya geriye doğru yansıtılabilir. İleri doğru yansıma olarak malın fiyatıyla bu mümkün olabilir. Dolayısıyla kurumlar vergisi tüketici tarafından yüklenilmiş olur. Bu durum üretilen malın talep elastikiyetiyle yakından ilişkilidir. Ayrıca rakip firmaların da aynı koşullarda vergilendiriliyor olması gerekir. Yani yurtdışı rakip firmaların varlığı durumunda verginin yansıtılması zorlaşabilecektir. Kurumlar vergisi bir başka şekilde geriye doğru ücretlere yansıtılabilir⁴⁷. Diğer yandan ücretlerin vergilendirilmesi de kayıtdışı ekonomiyi körüklemektedir. Türkiye'de 2002 yılı itibariyle işgücüne katılan yaklaşık 21.354.000 kişinin yarısından fazlası kayıt dışı faaliyette bulunmaktadır. Bunlardan kaynaklanan toplam gelir ve damga vergisi kaybı tahmini olarak 10 katrilyon TL (7,2 milyar dolar) olarak hesaplanmıştır⁴⁸.

⁴⁶ Özilhan, Tuncay, Vergi Arenası (I.Bölüm), Finans-Politik & Ekonomik Yorumlar, Yıl:40, Sayı:477, (Aralık 2003), s.18.

⁴⁷ Quitzau, Jörn, “Wer trägt die Last von Unternehmenssteuern?”, Deutsche Bank Research, Nr.288, 20. Januar 2004, http://www.dbresearch.de/PROD/DBR_INTERNET_DE-PROD/PROD0000000000072683.pdf, 08 Ocak 2005, s.5-6.

⁴⁸ Yereci, Burçin Ahmet, Oğuz Karadeniz, “Türkiye’de Kayıtdışı İstihdamın Vergi Kayıp Ve Kaçakları Üzerine Etkisi”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye

1990'larda hükümetin doğrudan vergileri toplama kabiliyetinde önemli bir gelişme olmazken dolaylı vergiler en önemli gelir kalemini oluşturdu⁴⁹. 2003 Yılı Katılım Öncesi Ekonomik Program'a göre aşağıdaki Tablo II-12'de görülebileceği üzere dolaylı ve dolaysız vergilerin gelişimindeki çarpıklığın 2002 yılındaki gerçekleştirmelerden sonra dolaylı vergiler lehine artarak devam edeceği öngörülmüştür.

Tablo II-12: Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Dağılımı (GSYİH'nın yüzdesi)

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Vergiler	23,0	25,5	27,1	24,2	26,7	25,2	24,8	25,2
Dolaysız	10,1	10,0	10,7	8,1	8,2	7,2	6,8	6,9
Dolaylı	12,5	15,1	16,0	15,6	17,5	17,4	17,5	17,7

Kaynak: DPT, 2003 Yılı Katılım Öncesi Ekonomik Program, <http://www.dpt.gov.tr/>, 26 Ocak 2004, s.17.

Kurumlar vergisi oranlarının düşürülerek doğrudan yabancı yatırımlara zemin hazırlanması suretiyle vergi tabanının uzun vadede genişletilmesi sağlanmalıdır. Gelir Vergisi'nde de benzer uygulamaları devreye sokarak üretimin önemli maliyet unsurlarından olan emeğin maliyetinin ucuzlatılması vergi oranlarını düşürmek suretiyle sağlanmalıdır. Ancak 2003 Yılı Katılım Öncesi Ekonomik Program'da Kamu Maliyesi başlığı altında yer alan gelir artırıcı tedbirlerden bazıları şöyledir⁵⁰:

- *Özel işlem ve özel iletişim vergilerinin süresi uzatılmıştır.*
- *Ek emlak vergisi ve ek motorlu taşıtlar vergisi alınmasına yönelik kanuni düzenlemeler yapılmıştır.*
- *Kurumlar vergisindeki bazı istisna ve muafiyetler azaltılmış ve kurum geçici vergi oranı kurumlar vergisi oranına yükseltilmiştir.*

Buradan da anlaşılacağı üzere kısa vadede vergi oranlarında bir değişiklik yapılması zor görünmektedir.

Sempozyumu (10-14 Mayıs 2004, Belek-Antalya), Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004, s.180-203.

⁴⁹ T.C.Merkez Bankası, *Küreselleşmenin Türkiye Ekonomisine Etkileri*, Ankara, 2002, <http://www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/kitaplar/kuresel.pdf>, 12 Şubat 2005, s.30.

⁵⁰ DPT, 2003 Yılı Katılım Öncesi Ekonomik Program, s.14-15.

Diğer bir sorun olarak Türkiye'nin yüksek kamu borcu düşüş eğiliminde olmasına rağmen ekonomik potansiyelin büyük bir kısmını kullanarak hala hem kamu hem de milli ekonomi karşısında büyük bir yer teşkil etmektedir. Orta vadeli planlamaya bile uygun olmayan borçların büyük bir kısmı kısa vadeli olduğundan bu borçların azalması da yatırımcının güvenine bağlı olmaktadır⁵¹. Yatırımların ülke dışına çıkması da bu bağlamda ayrı bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. 1980-2004 yılları arasında Türkiye'ye giren doğrudan yabancı yatırımların yarısına yakın bir miktar olarak 7 milyar dolarlık doğrudan sermaye yurtdışına çıkmıştır. Örneğin Bulgaristan'daki yabancı yatırımlar içerisinde Türkiye'den giden sermayenin önemli bir yeri vardır. Komşumuz olan ülkeye 1992-2002 yıllarında yapılan yatırımlar içerisinde Türkiye 11.sırada yer almaktadır. Miktar olarak, yaklaşık 600 milyon dolarla birinci sırada yer alan Almanya'nın dörtte biri kadar bir yatırım Türkiye'den akmıştır⁵².

Kısaca belirtmek gerekirse Türkiye, AB ülkeleriyle içinde bulunduğu şartlar gereği vergi rekabetine girişmek durumunda kalacaktır. Yapılması gereken bu alanda ivedilikle bir strateji belirlemek olmalıdır. Türkiye'nin çabaları yanında müzakere sürecinin, Doğu Avrupa ülkelerinde olduğu gibi Türkiye üzerinde de olumlu etkiler yapması şüphesizdir. Ekonomik istikrar, ticaretin geliştirilmesi ve yabancı sermaye akışının Türkiye'yi önümüzdeki 15 yıl içinde yıllık ortalama %4 büyüme oranına ulaştırabileceği tahmin edilmektedir⁵³.

⁵¹ Quaisser, Wolfgang, Alexandra Reppegather, "EU-Beitrittsreife der Türkei und Konsequenzen einer EU-Mitgliedschaft", Working Papers Nr.252, Osteuropa – Institut München, 2004, <http://www.lrz-muenchen.de/~oeim/frames-publ.htm>, 15 Aralık 2004.

⁵² Gövdere, Bekir, Serdar Öztürk, "Bulgaristan'daki Doğrudan Yabancı Yatırımlar", *Finans-Politik & Ekonomik Yorumlar*, Yıl:41, Sayı:481, (Nisan 2004), s.56.

⁵³ Deutsche Bank Research, "Türkei erhält Datum für Beitrittsverhandlungen", [http://www.dbresearch.de/servlet/reweb2.ReWEB?rwdsp1=0&rwnode=DBR_INTERNET_DE-PROD\\$ECONOMIC_DE&rwsite=DBR_INTERNET_DE-PROD&%24rwframe=0](http://www.dbresearch.de/servlet/reweb2.ReWEB?rwdsp1=0&rwnode=DBR_INTERNET_DE-PROD$ECONOMIC_DE&rwsite=DBR_INTERNET_DE-PROD&%24rwframe=0), 08 Ocak 2005.

II. TÜRK KURUMLAR VERGİSİNİN AVRUPA BİRLİĞİ'NE UYUMU

Küreselleşme eğiliminin bölgesel bütünleşmeler aracılığıyla hız kazandığı günümüzde Türkiye çeşitli alternatifler arasından tercihini, coğrafi ve siyasî koşulları da göz önüne almak suretiyle Avrupa Birliği'nden yana kullanmıştır⁵⁴. Bu bağlamda bir araç olarak vergi uyumlaştırması, birlikle olan ilişkiler bakımından da önemlidir⁵⁵.

A. Bazı Belgelerde Vergi Uyumu

Bu başlık altında Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi'nde ve İlerleme Raporları'ndaki vergi uyumuna yönelik açıklamalar ve bunun yanında Türkiye açısından önem arz eden doğrudan yatırımlara ilişkin açıklamalara kısaca değinilecektir.

1. Türkiye İçin Katılım Ortaklığı

Katılım Ortaklığı Belgesi'nde vergilendirme alanında kısa ve orta vadeli hedefler yer almaktadır. Vergilendirme alanında kısa vadeli hedefler şöyledir:

“Özellikle uygulanan oranlar, muafiyet işlemlerinin kapsamı ve vergi yapısı bakımından, özel tüketim vergisi ve KDV'nin uyumlaştırılmasına devam edilmesi ve ayırmacı uygulamalara yol açabilecek vergi önlemlerinin kaldırılması; çıkartılacak mevzuatın İşletmeler İçin Vergilendirme Usul ve Esasları ile uyumlu olmasının sağlanması⁵⁶.”

Orta vadeli öncelikler ise şu şekilde yer almaktadır:

“Vergi mevzuatının, özellikle KDV ve özel tüketim vergisi bakımından AB müktesebatı ile uyumlaştırılmasının tamamlanması⁵⁷.”

İşletmeler İçin Vergilendirme Usul ve Esasları daha çok zararlı vergi uygulamalarından kaçınmaya yönelik eylemleri içermektedir. Dolayısıyla vergi oranlarında bir uyumlaştırma gerektirmemektedir. Orta vadeli hedeflerde ise dolaysız vergilerle ilgili

⁵⁴ Tavşancı, Aykut, “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Yıl:24, Sayı:281, (Ocak 2005), s.112.

⁵⁵ Methibay, Yaşar, *Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s.315.

⁵⁶ DPT, “Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi”, Ankara, 2003, <http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/kob/2003.pdf>, 22 Şubat 2005, s.13.

⁵⁷ DPT, “Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi”, s.19.

bir açıklama bulunmamaktadır. Kısa vadeli ekonomik kriterler başlığı altında da: “Doğrudan yabancı yatırım girişinin kolaylaştırılması ve teşvik edilmesi⁵⁸” ve sermayenin serbest dolaşımı başlığı altında: “Türkiye’deki bütün ekonomik sektörlerde AB kaynaklı yabancı yatırımları etkileyen tüm kısıtlamaların kaldırılması⁵⁹” ifadesine yer verilmiştir. Bu konuda yatırım ortamının iyileştirilmesine ilişkin çalışmaların sürdüğünü daha önce belirtmiştik. Sanayi Politikası başlığı altında: “Türkiye’ye yönelik yabancı yatırımların teşvik edilmesi amacıyla bir strateji geliştirilmesi ve uygulanması⁶⁰” yer almaktadır. Türkiye’nin bu alanda daha ciddi bir çaba içine girmesi ve yatırım ortamının iyileştirilmesi ile ilgili çalışmaları tamamlarken doğrudan yabancı yatırımlara ilişkin bir strateji belirlemelidir. Avrupa Birliği ile tam üyelik için muhtemel olan 2015 tarihine kadar izleyeceği yabancı yatırım politikasını belirleyip açıklamalıdır.

2. İlerleme Raporları

2003 ve 2004 İlerleme Raporlarında vergilendirmeye ilişkin ifadeleri belirtmekle yetineceğiz. 2003 İlerleme Raporu: “Doğrudan vergilendirme alanında AB müktesebatına uyum amacıyla daha fazla çaba gösterilmesi gerekmektedir. İşletmeler için vergilendirme usul ve esaslarına ilişkin hususlara yoğunlaşılmalıdır⁶¹. Doğrudan yabancı yatırım girişini kolaylaştıran bir kanun yayımlanmış ancak söz konusu kanun henüz somut bir etki yaratmamıştır. Vergi toplama sistemindeki iyileştirmelere rağmen, kayıtdışı ekonominin büyüklüğünden kaynaklanan sorunlar yeterince çözümlenememiştir⁶²”. Kayıtdışı ekonomi ve dolayısıyla vergi tabanı ile ilgili açıklamalara sonraki başlık altında değinilecektir.

2004 İlerleme Raporunda da: “Dolaysız vergiler alanında AB müktesebatına uyum çabalarının sürmesi gerekmektedir. İşletmelerin vergilendirilmesiyle ilgi olan İşletmeler

⁵⁸ DPT, “Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi”, s.10.

⁵⁹ DPT, “Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi”, s.11.

⁶⁰ DPT, “Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi”, s.14.

⁶¹ DPT, Avrupa Birliği ile İlişkiler Genel Müdürlüğü, Türkiye’nin Avrupa Birliğine Katılım Sürecine İlişkin 2003 Yılı İlerleme Raporu, Ankara, 2003, <http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/uyelik/ilerle03.pdf>, 26 Ocak 2004, s.78.

⁶² DPT, Türkiye’nin Avrupa Birliğine Katılım Sürecine İlişkin 2003 Yılı İlerleme Raporu, s.135.

İçin Vergilendirme Usul ve Esaslar'a ilişkin ise, Türkiye temel kaideleriyle uyumlu olmayan vergisel önlemleri almaktan kaçınmalıdır⁶³ ” açıklamaları ile yetinilmiştir.

B. Uyumlaştırılması Gereken Alanlar

1. Vergi Tabanının Genişletilmesi

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üyeliği sürecinde vergi uyumlaştırmasının önemli bir ayağı olarak verginin tabana yayılması görülmektedir. Vergi oranlarının düşürülmesine paralel olarak vergi gelirlerinde meydana gelebilecek azalmayı önlemenin yolu vatandaşların vergi mükellefiyeti bilincine kavuşturulmasıdır⁶⁴.

T.C. 58. Hükümet Acil Eylem Planı'nda yapılması öngörülen çalışmalar arasında vergi tabanının genişletilmesi, vergi denetimlerinin etkinleştirilmesi ve gelir idaresinin yeniden yapılandırılması gibi çalışmalar vardır. Bu çalışmaların 6 ile 9 ay arasında gibi kısa bir zamanda yapılması planlanmıştır. Ancak vergi oranlarının hem dolaylı hem de dolaysız vergiler alanında düşürülmesi hedefi uzun vadeye bırakılmıştır. Bir taraftan uzun vadede vergi oranlarını düşürmeyi hedeflemekle birlikte diğer taraftan Özel İletişim Vergisi uygulamasıyla Özel İşlem Vergisi uygulamasının süresinin uzatılmasının planlanmış olması⁶⁵ bir çelişkiyi ortaya koymaktadır. Türkiye'de vergi sistemine bakış açısının küresel gerçeklerden uzak olduğu, vergi oranlarını artırmakla vergi gelirlerinin sürekli artacağı varsayımından hareket edildiği bu planla bir kere daha ortaya konulmuştur.

Türkiye'de vergi kaybının GSMH'ya oranına bakıldığında bu oranın ne kadar yüksek olduğu görülecektir. 1990 yılında %8,3 olan vergi kaybının GSMH'ya oranı, 2002 yılında %36,2'ye çıkmıştır. Ayrıca 1990-2002 yılları arasında hesaplanan vergi kaybı miktarı ilgili yılların bütçe açıklarından fazladır⁶⁶. Vergi gelirlerinde bu kadar

⁶³ EU - Kommission, “2004 Regelmäßiger Bericht über die Fortschritte der Türkei auf dem Weg zum Beitritt”, COM(2004)656 final, Brüssel, 2004, http://europa.eu.int/comm/enlargement/report_2004/pdf/rr_tr_2004_de.pdf, 09 Ekim 2004, s.107.

⁶⁴ Gumpel, Werner, “Perspektiven der Wirtschaftsbeziehungen zwischen der Türkei und Europa”, *Südosteuropa Mitteilungen*, Yıl:40, Sayı:2000/Nr.1, 66-67.

⁶⁵ DPT, T.C. 58.Hükümet Acil Eylem Planı, 03 Ocak 2003, s.41-43, <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/aep.pdf>, 30 Ağustos 2003.

⁶⁶ Haspolat, Ali, Duran Bülbül, “1980 Sonrası Türkiye'de Vergi Gelirleri-Bütçe Açıkları İlişkisinin Gelişim”, *Vergi Dünyası*, Sayı:281, (Ocak 2005), s.39.

büyük bir kaybın olması şüphesiz vergi tabanının genişletilememesinden kaynaklanmaktadır.

Aşağıdaki Tablo II-13’de görüleceği üzere Türkiye’de Gelir Vergisi mükellef sayısının nüfusa oranı %3’le Avrupa Birliği ülkeleri ve diğer gelişmiş ülkelerin çok gerisinde kalmaktadır. Personel başına düşen mükellef sayısının düşüklüğü de buradan ileri gelmektedir. Personel başına düşen mükellef sayısının bu kadar düşük olduğu bir ülkede vergilemenin daha etkin olması ve vergi yükünün daha yüksek olması beklenirdi.

Tablo II-13: Bazı Ülkelerde Gelir Vergisi Mükellef Sayısının Nüfusa Oranı, Vergi Yükü ve Personel Başına Düşen Mükellef Sayısı

Ülke	Gelir Vergisi Mükellef Sayısının Nüfusa Oranı (%)	Kişi Başına Düşen Vergi Yükü (\$)	Personel Başına Düşen Mükellef Sayısı
Avustralya	52	6.617	621
Avusturya	41	11.172	393
Belçika	62	11.120	313
Kanada	69	7.712	641
Çek Cumhuriyeti	17	2.654	143
Danimarka	76	15.606	571
Finlandiya	88	11.617	813
Fransa	56	10.686	492
Almanya	35	8.783	273
Yunanistan	33	4.507	321
Macaristan	39	2.436	392
İzlanda	73	10.787	492
İrlanda	47	8.635	311
İtalya	65	8.862	820
Japonya	16	8.044	423
Kore	9	2.821	291
Lüksemburg	31	22.135	317
Meksika	8	1.170	322
Hollanda	44	10.261	354
Yeni Zelanda	118	5.403	1.199
Norveç	87	18.433	644
Polonya	62	1.615	487
Portekiz	37	4.016	308
Slovakya	56	1.482	546
İspanya	35	5.788	643
İsveç	79	13.608	886
İsviçre	58	11.547	-
Türkiye	3	834	65

Ülke	Gelir Vergisi Mükellef Sayısının Nüfusa Oranı (%)	Kişi Başına Düşen Vergi Yüğü (\$)	Personel Başına Düşen Mükellef Sayısı
İngiltere	48	9.350	442
ABD	46	9.661	1.385

Kaynak: Öz, Semih, "Karşılaştırmalı Vergi İstatistikleri ve Uluslararası Vergilendirmede Geleceğe Yönelik Eğilimler", Vergi Sorunları, Sayı:196, (Ocak 2005), s.17.

2. Serbest Bölgeler ve Off-Shore Bankacılık

AB'de serbest bölgeler içinde üretim yapılmasıyla serbest bölge içinde üretim yapılması arasında rekabeti bozacak herhangi bir fark yaratılmamıştır. Depolama ve yeniden ihracat işlevleri ön plandadır. Vergisel teşvikler ancak geri kalmış yörelerde kurulan serbest bölge firmalarına tanınmaktadır. Türkiye'deki serbest bölge uygulamalarının AB mevzuatından büyük ölçüde farklı olduğu görülmektedir⁶⁷. Ayrıca OECD'nin 2000 yılındaki raporunda⁶⁸, Türkiye'deki serbest bölge uygulamaları İstanbul'daki Off-Shore* bankacılıkları ile birlikte, tercihli vergi sistemlerine yol açan uygulamalar listesinde yer almıştır. Yapılan çalışmalar sonucunda 2004 yılında yayınlanan yeni bir raporda Off-Shore bankacılıkla ilgili Türkiye açısından bir sorun kalmadığı görülürken devam eden ancak zararsız olan rejimler arasında serbest bölgeler yer almaktadır⁶⁹.

OECD bakımından olduğu gibi AB açısından da aykırılık taşıyan bu durumun devam ettirilmesi Türkiye'nin içinde bulunduğu makro ekonomik sorunların çözümü

⁶⁷ Organ, İbrahim, "Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması", Vergi Dünyası, Yıl:22, Sayı:266, (Ekim 2003), s.157-159.

⁶⁸ OECD, "Towards Global Tax Co-operation" (Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs): Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices", s.13-14, 2000, <http://www.oecd.org/dataoecd/9/61/2090192.pdf>, 06 Şubat 2005.

* Off-Shore sistemi (kıyı bankacılığı veya kıyı dışı bankacılık), bir ülkenin kıyısında, ancak hukuken o ülkeye dahil sayılmayan alanda yapılan bankacılığı ifade etmektedir. Bu kıyı ülkesinde ikamet etmeyenlerin yatırımlarını çekmek amacıyla kurulmuştur. Bu yatırımlar genellikle portföy yatırımları şeklinde yapılmaktadır. Off-Shore sistemi yatırımcısına, vergisiz veya düşük vergilemeden kaynaklanan yüksek faiz geliri elde edilmesi ve denetimden kaçılması gibi çeşitli avantajlar sunmaktadır (Bilici, Nurettin, "Vergi Cennetleri İle Mücadele", Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu (10-14 Mayıs 2004, Belek-Antalya), Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004, s.601.).

⁶⁹ OECD, "The Oecd's Project On Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report", 2004, <http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf>, 22 Şubat 2005, s.8-9.

açısından bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır⁷⁰. AB ülkelerinde, serbest bölgelerdeki faaliyetler için gelir ve kurumlar vergisi istisnası uygulamasına yönelik özel düzenleme yoktur. Sadece bölgeye ithal edilen mallar burada kaldıkları sürece gümrük vergisine tabi tutulmamaktadırlar. Ancak bölgeden başka ülkelere yapılan ihracat o ülkede gümrük vergisine tabi olmaktadır. Serbest bölgeler ekonomik koşullar ve daha genel olarak kalkınma düzeyi ile ilgili faktörlere göre ülkeler tarafından farklı olarak uygulanmaktadırlar. Ancak AB farklı prosedürle kurulan hem ticari hem özel serbest bölgeler, topluluk ve uluslararası ekonomi üzerinde farklı etkilerinin olacağını dikkate almaktadır. Bu nedenle serbest bölgelerde farklı uygulamalar olduğu zaman, AB'nin kuruluş anlaşmasınının 92. maddesini ihlal eden, belirli malların üretimi veya belirli hizmetlere tanınan avantajların rekabetin bozulmasını tehdit etmesi halinde komisyon müdahale edebilmektedir. Ancak anlaşma genel olarak rekabeti koruma amacıyla devletler tarafından garanti edilen yardımları veya teşvikleri mutlak olarak yasaklamamakta, çalışmasını sağlamaktadır. Komisyon, belirli zamanlarda belirli teşvikleri kaldırmak veya değiştirmek için önlemler alacak ve herhangi bir ulusal sistemin sürekli yenilenmesi koşulu altında üye ülkeler arasında işbirliğini koruyacaktır⁷¹.

3. AB Mevzuatına Uyum

Ulusal Program'da dolaysız vergiler alanında üstlenilecek mevzuat kapsamında şu maddeler yer almaktadır:

- 69/335/EEC: *Sermaye artırılmasına ilişkin dolaysız vergiler konusunda 17 Temmuz 1969 tarihli Konsey Direktifi*
- 77/799/EEC: *Dolaysız vergiler alanında Üye Devletlerin yetkili otoriteleri ile karşılıklı yardıma ilişkin 19 Aralık 1977 tarihli Konsey Direktifi*
- 90/434/EEC: *Farklı Üye Devletlerin şirketlerinin birleşmelere, bölünme, ve (devir) aktiflerinin transferlerine ve hisselerinin mübadelesine uygulanabilen ortak vergi sistemine ilişkin 23 Temmuz 1990 tarihli Konsey Direktifi*

⁷⁰ Organ, a.g.m., s.160.

⁷¹ Giray, Filiz, "Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler", *Vergi Dünyası*, Sayı: 272, (Nisan 2004), s.181-182.

- 90/435/EEC: Farklı Üye Devletlerin ana şirketlerine ve bağlı kuruluşlarına uygulanabilen ortak vergi sistemine ilişkin 23 Temmuz 1990 tarihli Konsey Direktifi

- 90/436/EEC: Bağlı kurumların karlarının düzeltilmesi bağlamında çifte vergilendirmenin kaldırılmasına ilişkin Sözleşme⁷².

Buna ilişkin ayrıca şöyle bir açıklamaya yer verilmiştir: “Topluluk bünyesinde işletme vergileri Direktifler ve Hakemlik Müessesesi olarak karşılıklı temeli üzerinde kurulu ikili bir mekanizma ile çalışır. Bunlarla ilgili koşulların üyelik kabulün gerçekleşmesinden önce tam olarak uygulanması beklenemez⁷³”.

Vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, vergi kanunlarının basit ve açık hale getirilmesi, vergi adaletinin sağlanması, vergi mevzuatının ekonomide meydana gelen son değişmelere uyum sağlaması amacıyla 4369 Sayılı Kanun’la bir dizi önlemler getirilmiştir. Bunları da şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Gelir ve kurumlar vergilerindeki istisna ve muafiyetlerin bir kısmı kaldırılarak sayısı azaltılmış, bir kısmının ise kapsamı daraltılmıştır.
- Gelir vergisi tarifesi yeniden belirlenmiş, en düşük vergi oranı %25’ten 15’e, en yüksek oran %55’ten %40’a dilim sayısı da 7’den 6’ya indirilmiş, vergi dilimleri yeniden düzenlenmiştir.
- Kurumlar vergisindeki vergi yükü fon payı dahil %44’ten %33 düzeyine çekilmiştir⁷⁴.

Vergi oranı ne kadar yüksek olursa olsun, üzerinden vergi hesaplanacak olan matrahın belirlenmesinde bir takım muafiyet ve istisnalar uygulanmak suretiyle matrah azaltılırsa o takdirde, vergi oranı gerçek kurum kazançlarına göre düşük olacaktır. Bu nedenle Türk vergi sisteminin rekabette sorun yaratmayacak şekilde AB vergi sistemine

⁷² DPT, AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı (Taslak), <http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/ulusalpr/up.doc>, 22 Şubat 2005, s.587-588.

⁷³ DPT, AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı (Taslak), s.569.

⁷⁴ Nohut, Mürüfet, “Avrupa Birliği’nin Vergi Politikası ve Türkiye Avrupa Birliği İlişkilerinin Vergi Boyutundan Değerlendirilmesi”, *Yeni Türkiye*, Avrupa Birliği Özel Sayısı, Cilt II, Yıl:6, Sayı:36, (Kasım-Aralık 2000), s.1352.

uyumu görüşülürken mutlaka söz konusu vergi yüküne tesir eden muafiyet ve istisnaların kaldırılması gerekecektir⁷⁵.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Kurumlar Vergisi'ne tabi şirketlerin devir ve birleşme durumlarında belli kriterleri taşınmaları koşuluyla (KVK madde 36/37) bu işlemler Kurumlar Vergisi'nden istisna edilmekteydiler. Ancak bu tür istisnalara benzer işlemlerden olan bölünme ve hisse değişimi gibi konularda herhangi bir hüküm bulunmamaktaydı. Bu nedenle, 03.07.2003 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 20.06.2001 tarih ve 4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 18.maddesi ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Bölünme ve Hisse Değişimi başlıklı 38.maddesi ve "Devir ve Bölünme Hallerinde Vergilendirme" başlıklı 39.maddelerinde değişiklik yapılarak 90/434/EEC sayılı AB mevzuatı ile uyum sağlanmıştır⁷⁶. Diğer konularda da büyük ölçüde uyumlu bir Türk mevzuatı bulunmaktadır.

AB vergilendirme alanında hem dolaylı hem de dolaysız vergilerle ilgili bugünkünden daha ileri bir vergi uyumlaştırmasını gerçekleştirecektir kuşkusuz. Bundan dolayı vergi uyumlaştırmasına ilişkin bu çalışmaların izlenmesi ve önlemlerin alınması gerekmektedir. Böylece tam üyeliğe giden süreçte Türkiye ile AB arasındaki vergi uyumlaştırmasında önemli sorunlar yaşanmayacak hem de tam üyelik sırasında uyumlanmış bir vergi sistemiyle vergi kurallarında ve vergi gelirlerinde beklenmedik önemli olumsuzluklar yaşanmayacaktır⁷⁷.

Şu anda Kurumlar vergisi alanındaki Türk mevzuatı Avrupa Birliği mevzuatına büyük ölçüde uyumludur. Bu alanda Avrupa Birliği mevzuatına tam uyum takvimi müzakere sürecinde belirleneceği Ulusal Program'da ifade edilmiştir.

⁷⁵ Günay, Ayşe, Özgür Saraç, "Avrupa Birliği'nde Vergi Sistemlerinin Uyumlaştırılması ve Tam Üyelik Sürecinde Türk Vergi Sisteminin Durumu", Yeni Türkiye, Avrupa Birliği Özel Sayısı, Cilt II, Yıl:6, Sayı:36, (Kasım-Aralık 2000), s.1382.

⁷⁶ Tavşancı, Aykut, "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi İle Uyumlaştırılmasının Dolaysız Vergiler Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları, Sayı:196, (Ocak 2005), s.233.

⁷⁷ Tunçer, Mehmet, "Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Politikası", Avrupa Birliği Ortak Politikalar ve Türkiye, ed.: Muhsin Kar, Harun Arıkan, Beta Yayınları, 2003, İstanbul, s.298.

SONUÇ

Vergi rekabeti küreselleşmenin ve bölgeselleşmenin vergi sistemleri üzerindeki etkilerinden biri durumundadır. Küreselleşme kaynaklı bu sorunun çözümünde yine küresel ya da uluslararası bir işbirliği gerekmektedir. Sermayenin vergiden kaçınmasına neden olan bu olgu dünyadaki gelir dağılımının daha da bozulmasına neden olacaktır. Hareketli üretim faktörleri daha düşük vergilendirildikleri veya hiç vergilendirilmedikleri ülkelere giderken çok az uluslararası hareket yeteneğine sahip olan emek faktörü böyle bir manevra kabiliyetinden yoksun durumdadır. Dolayısıyla emek üzerinde yüksek oranlı vergilendirmeye gidilebilmektedir. Vergi rekabetinin dünyadaki etkileri bu şekilde özetlenebilirken durumun Avrupa Birliği açısından da benzer nitelikli sorunlara yol açtığı ve açabileceği görülmektedir. Birlik içerisinde parasal birlik sürecinin de gerçekleşmesiyle birlikte vergi rekabeti sorununun daha fazla hissedilir hale geldiğini söylemek mümkün. Ancak vergileme yetkilerinin üye ülkelere bırakılması ve bu alandaki uyumlaştırmanın yetersizliği Avrupa Birliği'ni bu alanda önlem almaya zorlayacaktır. AB'nin vergilemeyle ilgili yasama gücü, Pazar bütünleşmesi koşullarına ve girişimler arasında serbest ve hakça rekabete ulaşmak ve işleyen bir ekonomik ve parasal birlikte gerekli asgari vergi bütünleşmesini sağlamak açısından zorunludur ve bu zorunluluğu derecesinde de artırılmalıdır. Birliğin bu alandaki yasama yetkisi boşluğunu Avrupa Adalet Divanı, içtihatlarıyla doldurmaya çalışmaktadır. Kuşkusuz Avrupa Birliği gibi büyük bir siyasal birliğe evrilme sürecinde olan bir topluluğun hukuku tamamen mahkeme içtihatları üzerine bina edilemez.

Birlik içerisinde hızlanacak olan bir vergi rekabeti yıkıcı etkileri beraberinde getirebilecektir. Piyasa koşullarının zarar görmesi, kamu hizmetlerinin finansmanı ve sunumunda etkinsizlikler, sosyal politikaların uygulanmasında güçlüklerin belirmesi, vergilemede ve gelir dağılımında adalet sorunlarının artması ve vergi gelirlerinin azalması yönünde ciddi sıkıntıların baskısı hissedilmektedir. Bu baskıların gelecekte daha da şiddetlenmesi beklenmelidir. Parasal birliğin gerçekleşmesiyle birlikte parasal birliğe üye ülkeler para politikasını araç olarak kullanamamaktadır. Sübsidiarite ilkesi gereği üye ülkeler maliye politikalarını uygulama yetkisini elinde bulunduruyor. Ancak

diğer taraftan parasal birliğin istikrarı için maliye politikası araçlarından kamu borçlanması ve kamu açıklarına da sınırlama getirilmiştir. Dolayısıyla üye ülkelerin elinde salt vergiler alanında bir yetki kalmaktadır. Bunun da dolaylı vergiler alanında uyumlaştırma ile kısıtlandığı göz önüne alınırsa üye ülkelerin elinde yalnızca dolaysız vergiler etkin bir maliye politikası aracı olarak kalmaktadır. Yatırımların özendirilmesi yönünde dolaysız vergilerin kullanılması ise bu alanda bir rekabete neden olmaktadır. Avrupa Birliği kurumlarına bu alanda açık yasama yetkisi verilmemiş olması da dikkate alındığında gelecekte yıkıcı etkileri olan bir vergi rekabetiyle karşı karşıya kalılabilecektir.

Ancak birliğe henüz üye olmamış olan Türkiye'nin üyelik sürecinden de yararlanarak güven ve istikrar ortamını yakalaması ve böylece vergi rekabeti uygulamalarına başvurarak bu durumdan karlı çıkması beklenebilir. Üyelik sürecinde olan bir devlet olarak yatırımları çekme potansiyeline çeşitli açılardan sahip olmakla birlikte vergiler alanında mümkün olduğu kadar, uyum sürecini de sekteye uğratmayacak bir biçimde, yabancı sermayeyi özendirebilir. Bu şekilde uyum için gerekli finansmanın sağlanması yoluna da gidilebilir.

AB vergi rekabetini geleceğe taşıyabilecek yapıda gözükmemektedir ve Kurumlar Vergisi alanında ve Gelir Vergisi alanında düşük olmayan bir alt oran ve belirli bir üst oranda vergi uyumlaştırmasına gitmesi kuvvetle muhtemeldir. Türkiye, AB ülkeleriyle içinde bulunduğu şartlar gereği vergi rekabetine girişmek durumunda kalacaktır. Yapılması gereken bu alanda ivedilikle bir strateji belirlemek olmalıdır. Türkiye'nin çabaları yanında müzakere sürecinin, Doğu Avrupa ülkelerinde olduğu gibi Türkiye üzerinde de olumlu etkiler yapması şüphesizdir.

Türkiye'deki doğrudan yatırımların %69'u AB ülkelerinden gelen yatırımlardır. Diğer OECD ülkelerinden gelen doğrudan yabancı yatırım miktarı da yaklaşık %20'dir. Bunun dışındakilerin payı ise %11'de kalmaktadır. Mevcut koşullarda yabancı yatırımların büyük bir kısmını AB'den alan Türkiye'nin üyelik sürecinde vergi rekabetine girişmek suretiyle bu potansiyeli daha da arttırabilir. Bunun yanında AB dışındaki ülkelerin de AB pazarına üyelik sürecinde olan Türkiye üzerinden girme isteğinin artması durumunda doğrudan yabancı yatırımlarda büyük artışlar sağlanabilir.

En gerçekçi ve etkin vergi teşviki önleminin, düşük ve genel bir vergi yükü olduğu kabul edilmelidir ve vergiler, etkin şekilde çalışan piyasalardaki iktisadi kararlara en az karışacak şekilde seçilmelidir. Türk vergi sistemi aşırı vergi yükü yüzünden; piyasa ekonomisi ile uyuşmamakta ve sermaye birikimini önleyerek neticede kayıt-dışı ekonomi yaratmaktadır.

Vergi dışı faktörleri göz ardı ettiğimizde, sermaye vergi sonrası getiri oranının yüksek olduğu ülkelere yatırılacağı için, vergilerin bu tür yatırımları geliştirmekte olan ülkelere yöneltilmesini etkilediği tartışılmayacak bir gerçektir. Ülkelerin uluslararası etkinlik hedefi açısından vergi tarafsızlığının sağlanmasını değil, esasen kendi refahlarını maksimize etmek amacıyla yönelik politikalar izledikleri gerçeğini unutmamak gerekir. Zaten ülkeler tek başlarına yatırımların dağılımında vergi tarafsızlığını sağlamaya çalışsalar bile bunu başarabilmeleri mümkün değildir. Bu nedenle tam üyelik sürecinde Türkiye, ulusal çıkarlarına en iyi hizmet eden vergi politikasını seçmelidir.

Avrupa Birliği'nin genişlemesiyle birlikte Birlik bütçesi üzerindeki yükün de artacağı muhakkaktır. Bütçenin alternatif finansman yolları arayışı daha güçlü bir şekilde ortaya çıkacaktır. Bu finansmanın vergiler yoluyla sağlanacağı düşünülerek bu bağlamdaki gelişmeler de takip edilmelidir.

Şüphesiz bir ülkenin, salt vergi rekabeti yoluna başvurmakla kalkınmasını sağlamasına imkan yoktur. Bu çalışmada vergi rekabeti, işletmelerin vergilendirilmesine indirgenerek incelenmiştir. Yalnızca Kurumlar Vergisi alanındaki bir vergi rekabetiyle Türkiye'nin doğrudan yabancı yatırım çekmesi mümkün değildir elbette. Bu alandaki rekabetle birlikte diğer ekonomik politikalar ile sosyal ve siyasal politikaların uyumlu izlenmesi gerekmektedir. Yatırım ortamının iyileştirilmesi çalışmaları hızla sürdürülmeli ve yurtiçi yatırım ve tasarrufları arttırmak hedeflenmelidir.

KAYNAKLAR

ACIR, Interjurisdictional Tax and Policy Competition: Good or Bad for the Federal System?, M-177, Washington, 1991, <http://www.library.unt.edu/gpo/acir/Reports/information/M-177.pdf>, 10 Mart 2005.

Akalın, Güneri, “XXI.Yüzyılda Piyasa Uyumlu Türk Vergi Sisteminin Stratejisi Nasıl Olmalıdır?”, Gelişme Stratejileri ve Makroekonomik Politikalar, 2004 İktisat Kongresi, Devlet Planlama Teşkilatı, İzmir, 5-9 Mayıs 2004.

Akaya, Şahin, “Vergileme ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Kırküçüncü-Kırkdördüncü Seri- Yıl 2003, İstanbul, 2004, s53-75.

Aksoy, Şerafettin, Kamu Maliyesi, 3.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

Aktan, Coşkun Can, “Global Ekonomik Entegrasyon ve Türkiye”, Dış Ticaret Dergisi, (Ocak 1999), [http:// www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/ocak99/global.htm](http://www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/ocak99/global.htm), 14 Şubat 2004.

Alan, Bülent, D-8: Yeni Bir Dünya, Yörünge Yayınları, y.y., t.y.

Arachi, Giampaolo, “Efficient Tax Competition with Factor Mobility and Trade: A Note”, International Tax and Public Finance, Volume: 8, Number: 2, (March 2001), ss.1/1-187.

Arda, Erhan, Ekonomi Sözlüğü, Alfa Yayınları, İstanbul, 2002.

Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü, Kurumsal İlişkiler Dairesi Başkanlığı, “Türkiye-Avrupa Birliği (AB) İlişkilerindeki Gelişmeler ve AB İle Dış Ticaretimiz”,

<http://www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/ozelsayiekim/AB%20yazi.htm>, 12 Kasım 2003.

Ay, Hakan, “Vergi Rekabeti”, Vergi Dünyası, Sayı 236, (Nisan 2001), ss.133-139.

Aydemir, Şinasi, Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1995.

Becker, Joachim, “Ab’nin Doğu Ve Güney Genişlemesi Üzerine:”, İktisat Dergisi, Sayı:454, (Ekim 2004) , ss.54-60.

Benk, Serkan, Globalleşmenin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), K.T.Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aralık, 2002.

Benk, Serkan, “Küreselleşme ve Vergi Rekabeti: Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Önemi”, Vergi Dünyası, Sayı: 273, (Mayıs 2004), ss.142-148.

Bıyık, Recep, Aydın Kıratlı, Vergi Teşvikleri ve Korumaları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2001.

Bilici, Nurettin, Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri: Genel Bilgiler İktisadi-Mali Konular Vergilendirme, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004.

Bilici, Nurettin, “Vergi Cennetleri İle Mücadele”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu (10-14 Mayıs 2004, Belek-Antalya), Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004.

Boss, Alfred, “Steuerharmonisierung oder Steuerwettbewerb?”, Kieler Arbeitspapier Nr.1178, 2003, <http://www.uni-kiel.de/ifw/pub/kap/2003/kap1178.pdf>, 09 Eylül 2004.

- Bozkurt, Veysel, “KÜRESELLEŞME: Kavram Gelişim ve Yaklaşımlar”, <http://www.isguc.org/vbozkurt1.htm>, 14 Şubat 2004.
- Böttcher, Barbara, “EU-Beitritt der Türkei – der Weg ist das Ziel”, Deutsche Bank Research, [http://www.dbresearch.de/servlet/reweb2.ReWEB?rwdspl=0&rwnode=DBR_INTERNET_DE-PROD\\$ECONOMIC_DE&rwsite=DBR_INTERNET_DE-PROD&%24rwframe=0](http://www.dbresearch.de/servlet/reweb2.ReWEB?rwdspl=0&rwnode=DBR_INTERNET_DE-PROD$ECONOMIC_DE&rwsite=DBR_INTERNET_DE-PROD&%24rwframe=0), 08 Ocak 2005.
- Bulutoğlu, Kenan, Kamu Ekonomisine Giriş, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 2003.
- Canbolat, İbrahim S., Uluslararası Sistem Avrupa Birliği: Bir Dönüşümün Analizi, 2.Baskı, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 1998.
- Canbolat, İbrahim S., Yeni Dünya ve Türkiye: Aşkın Olma Zamanı, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2000.
- Cangir, Niyazi, “Vergide Rekabet Ya Da Vergi Politikasının Değişen İşlevi – I”, Yaklaşım, Yıl:8, Sayı:91, (Temmuz 2000), ss.105-112.
- Çağan, Nami, “Avrupa Topluluğunda Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi”, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu (21-23 Mayıs 1990, Lara-Antalya), Hacettepe Üniversitesi İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1990.
- Çağan, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- Demircan, Esra Siverekli, “Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp Ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye

Maliye Sempozyumu (10-14 Mayıs 2004, Belek-Antalya), Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004.

Deutsche Bank Research, “Türkei erhält Datum für Beitrittsverhandlungen”, [http://www.dbresearch.de/servlet/reweb2.ReWEB?rwdspl=0&rwnode=DBR_INTERNET_DE-PROD\\$ECONOMIC_DE&rwsite=DBR_INTERNET_DE-PROD&%24rwframe=0](http://www.dbresearch.de/servlet/reweb2.ReWEB?rwdspl=0&rwnode=DBR_INTERNET_DE-PROD$ECONOMIC_DE&rwsite=DBR_INTERNET_DE-PROD&%24rwframe=0), 08 Ocak 2005.

Dış Ticaret Müsteşarlığı, Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü, 16-17 Aralık 2004 Tarihinde Brüksel’de Gerçekleştirilen Avrupa Konseyi Zirve Toplantısı Sonuç Bildirgesinin Türkçe Gayr-ı Resmi Tercümesi, <http://www.dtm.gov.tr/ab/SonGelismeler/zirveceviri.pdf>, 21 Mart 2005.

Dış Ticaret Müsteşarlığı, “Bölgesel Ekonomik Entegrasyonlar, Küreselleşme ve Dünya Ticareti”, <http://www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/sayi6/ticaret.htm>, 14 Şubat 2004.

Dış Ticaret Müsteşarlığı - Ekonomik Araştırmalar ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Dış Ticaret Dergisi, Sayı:31, (Nisan 2004), <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/Nisan2004/irlanda.htm>, 06 Şubat 2005.

Die Presse, “Wolfgang Clements einsamer Kampf”, <http://www.diepresse.at/Artikel.aspx?channel=e&ressort=eo&id=464804>, 10 Şubat 2005.

Die Welt, “Arbeitslosigkeit erhöht den Reformdruck”, <http://www.welt.de/data/2005/02/07/459810.html>, 07 Şubat 2005.

Die Welt, “Clement will Steuern vereinfachen”, <http://www.welt.de/data/2005/02/08/460215.html>, 09 Şubat 2005.

Die Welt, "Ein Regierungswechsel wäre bitter", <http://www.welt.de/data/2005/01/06/384084.html?s=1>, <http://www.welt.de/data/2005/01/06/384084.html?s=2>, 07 Ocak 2005.

DPT, AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Tükiye Ulusal Programı (Taslak), <http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/ulusalpr/up.doc>, 22 Şubat 2005.

DPT, Küreselleşme Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, DPT: 2544 – ÖİK: 560, Ankara, 2000, <http://ekutup.dpt.gov.tr/dunya/oik560.pdf>, 26 Ocak 2004.

DPT, 2004 Yılı Programı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005), <http://ekutup.dpt.gov.tr/program/2004.pdf>, 26 Ocak 2004.

DPT, T.C. 58.Hükümet Acil Eylem Planı, 03 Ocak 2003, <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/aep.pdf>, 30 Ağustos 2003.

DPT, 2003 Yılı Katılım Öncesi Ekonomik Program, <http://www.dpt.gov.tr/>, 26 Ocak 2004.

DPT, Avrupa Birliği ile İlişkiler Genel Müdürlüğü, Türkiye'nin Avrupa Birliğine Katılım Sürecine İlişkin 2003 Yılı İlerleme Raporu, Ankara, 2003, <http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/uyelik/ilerle03.pdf>, 26 Ocak 2004.

DPT, T.C. Ön Ulusal Kalkınma Planı (2004-2006), Ankara, 2003, <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/o-ukp.pdf>, 26 Ocak 2004.

DPT, Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi, Ankara, 2003, <http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/kob/2003.pdf>, 22 Şubat 2005.

DPT, Türkiye Ve Avrupa Entegrasyonu, VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No:2377, Ankara, 1995. AKTARAN: Hakkı M. Ay, “Avrupa Birliği’nin Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi’ndeki Gelişmeler”, Vergi Dünyası, Sayı:273, Mayıs 2004, ss.149-152.

Dura, Cihan, Hayriye Atik, Avrupa Birliği Gümrük Birliği ve Türkiye, 2.Baskı, Nobel Yayınevi, Ankara, 2003.

Dülgeroğlu, Ercan, Kalkınma Ekonomisi, VI.Basım (tıpkıbasım), VİPAŞ A.Ş. Yayın No:24, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, 2003.

Edizdoğan, Nihat, Kamu Maliyesi, 8.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2004.

Eichenberger, Reiner, “Führt der Steuerwettbewerb zu einem “Race to the bottom” ?”, Der Steuerwettbewerb- (k)ein Auslaufmodell?, Internationale Föderalismuskonferenz (Zürich, 12.-13. April 2002), Panel 2, <http://www.avenir-suisse.ch/download.php?id=335>, 14 Şubat 2005.

Ekmekçi, Esra, Küreselleşme ve Vergilemede Yeni Eğilimler, Kazancı Hukuk Yayınları No:167, İstanbul, 2003.

Engin, İsmail, “Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği ve Türkiye”, Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyum 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Hukuk Fakültesi, TÜRMOB Yayınları-185, Ankara, 2002.

Ertürk, Emin, Ekonomik Entegrasyon Teorisi ve Türkiye’nin İçinde Bulunduğu Entegrasyonlar, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1993.

Eurostat, Portrait of the European Union, Luxemburg, 2004, http://epp.eurostat.cec.eu.int/cache/ITY_PUBLIC/KS-60-04-523/EN/KS-60-04-523-EN.PDF, 08 Ocak 2005.

Eurostat, Regionen: Statistisches Jahrbuch 2004, http://epp.eurostat.cec.eu.int/cache/ITY_OFFPUB/KS-AF-04-001/DE/KS-AF-04-001-DE.PDF, 22 Şubat 2005.

Eurostat News Release, "Taxation in the EU25", 15/2005, http://epp.eurostat.cec.eu.int/pls/portal/docs/PAGE/PGP_PRD_CAT_PREREL/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2005/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2005_MONTH_01/2-28012005-EN-AP.PDF, 05 Şubat 2005.

Eurostat News Release, "Second Notification Of Deficit And Debt Data For 2003", 17/2004, http://epp.eurostat.cec.eu.int/cache/ITY_PUBLIC/2-23092004-AP/EN/2-23092004-AP-EN.PDF, 05 Şubat 2005.

Eurostat News Release, "Structure of government debt in the EU", 11/2005, http://epp.eurostat.cec.eu.int/pls/portal/docs/PAGE/PGP_PRD_CAT_PREREL/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2005/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2005_MONTH_01/2-21012005-EN-AP.PDF, 05 Şubat 2005.

Eurostat Yearbook 2004, http://epp.eurostat.cec.eu.int/cache/ITY_PUBLIC/1-01102004-AP/EN/1-01102004-AP-EN.PDF, 05 Şubat 2005.

EU, Steuerpolitik in der Europaeischen Union, Luxemburg, 2000, http://www.europa.eu.int/comm/publications/booklets/move/17/txt_de.pdf
29 Ekim 2004.

EU - Kommission, Fragen Im Zusammenhang Mit Der Möglichen Mitgliedschaft Der Türkei In Der Europäischen Union, Arbeitsdokument Der

Kommissionsdienststellen, COM(2004) 656 final, Brüssel, 2004, http://europa.eu.int/commenlargementreport_2004pdfissues_paper_de.pdf, 13 Aralık 2004.

EU - Kommission, “2004 Regelmäßiger Bericht über die Fortschritte der Türkei auf dem Weg zum Beitritt”, COM(2004) 656 final, Brüssel, 2004, http://europa.eu.int/comm/enlargement/report_2004/pdf/rr_tr_2004_de.pdf, 09 Ekim 2004.

Eyüpgiller, Saygın, “Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Uygulamalardan Vazgeçme Taahhütleri”, Vergi Dünyası, Sayı:249, (Mayıs 2002), ss.94-98.

Genschel, Philipp, “Der Wohlfahrtsstaat im Steuerwettbewerb”, MPIfG Working Paper 00/5, July 2000, <http://www.mpi-fg-koeln.mpg.de/pu/workpap/wp00-5/wp00-5.html>, 24 Temmuz 2002.

Giovannini, Alberto, Hines, James, “Capital flight and tax competition: are there viable solutions to both problems?”, European Financial Integration, ed. Alberto Giovannini and Colin Mayer, Cambridge University Press, 1996, ss.172-220.

Giray, Filiz, “Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler”, Vergi Dünyası, Sayı: 272, (Nisan 2004), ss.175-185.

Giray, Filiz, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri”, Vergi Dünyası, Sayı: 260, (Nisan 2003), ss.125-136.

Goodspeed, Timothy J., “Tax Competition, Benefit Taxes, And Fiscal Federalism”, National Tax Journal, Vol. LI, No: 3, 1998, ss.579-585.

- Gövdere, Bekir, Serdar Öztürk, “Bulgaristan’daki Doğrudan Yabancı Yatırımlar”, Finans-Politik & Ekonomik Yorumlar, Yıl:41, Sayı:481, (Nisan 2004), ss.48-59.
- Gumpel, Werner, “Perspektiven der Wirtschaftsbeziehungen zwischen der Türkei und Europa”, Südosteuropa Mitteilungen, Yıl:40, Sayı:2000/Nr.1, ss.65-72.
- Gurtner, Bruno, “Steuerflucht: Entwicklungsländer verlieren Milliarden”, Internationales Steuerdumping behindert den Kampf gegen die Armut, Beitrag aus GLOBAL+ Nr.2, Juni 2001, http://www.swisscoalition.ch/deutsch/pagesnav/framesE4.htm?T&T_StAvEn.htm, 19 Mart 2005.
- Güçlü, Sami, Mahmut Bilen, “1980 Sonrası Dönemde Gelir Dağılımında Meydana Gelen Değişmeler”, Yeni Türkiye Dergisi, Sayı 6, (Eylül - Ekim 1995), <http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/bilen95.pdf>, 12 Mart 2005, ss.160-171.
- Günay, Ayşe, Özgür Saraç, “Avrupa Birliği’nde Vergi Sistemlerinin Uyumlaştırılması ve Tam Üyelik Sürecinde Türk Vergi Sisteminin Durumu”, Yeni Türkiye, Avrupa Birliği Özel Sayısı, Cilt II, Yıl:6, Sayı:36, (Kasım-Aralık 2000), ss.1369-1387.
- Günaydın, İhsan, Serkan Benk, “Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslararası İşbirliğinin Önemi”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu (10-14 Mayıs 2004, Belek-Antalya), Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004.
- Güneş, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Kitabevi, İstanbul, 1998.
- Haspolat, Ali, Duran Bülbül, “1980 Sonrası Türkiye’de Vergi Gelirleri-Bütçe Açıkları İlişkinin Gelişim”, Vergi Dünyası, Sayı:281, (Ocak 2005), ss.33-41.

Hazine Müsteşarlığı, <http://www.hazine.gov.tr>

Heper, Fethi, Şennur Hoşyumruk, “Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum-
I”, Yaklaşım, Yıl:10, Sayı:116, (Ağustos 2002), ss.38-43.

Heinemann, Friedrich, “Steuerpolitik im Euro- Binnenmarkt: Harmonisierung oder
Wettbewerb ?”, Politik und Gesellschaft Online - International Politics and
Society, (2/1999), http://www.fes.de/ipg/ipg2_99/artheine.html, 22 Şubat
2005.

Hirst, Paul, Grahame Thompson, Küreselleşme Sorgulanıyor, 3.Baskı, Dost Kitabevi,
Ankara, 2003.

Horner, Frances M., “The OECD, Tax Competition and The Future of Tax Reform”,
Head of Tax Competition Unit, Fiscal Affairs, OECD, January 2000,
<http://www.oecd.org/daf/FSM/taxcompetitionarticle.html>, 05 Ocak 2003,
Çev.: Ersan Öz, “OECD, Vergi Rekabeti ve Vergi Reformunun Geleceği”,
Maliye Dergisi, Sayı:145, (Ocak-Nisan 2004), ss.205-214.

İTO, Küreselleşme ve Gümrük Birliği: Çalışma Yaşamında Dönüşüm Çelişkiler ve
Fırsatlar, 2.Baskı, haz.: Prof.Dr. Nusret Ekin, Yayın No: 1999-47, Fırat
Basım San.Tic.Ltd.Şti., İstanbul, Şubat 1999.

İyibozkurt, Erol, İktisada Giriş, 8.Basım, Ekin Kitabevi, Bursa, 2002.

İyibozkurt, Erol, Türkiye-AB Gümrük Birliği, 2.Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa,
1996.

Kapusuzoğlu, Tuncay, “Transfer Fiyatlandırması Nedir?”, Vergi Dünyası, Sayı:205,
(Eylül 1998), ss.55-69.

- Karaca, Yüksel, “Zararlı Vergi Rekabeti: OECD Bünyesindeki Çalışmalar”, Banka-Mali ve Ekonomik Yorumlar, Yıl:40, Sayı:1, (Ocak 2003), ss.5-34.
- Karaca, Yüksel, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada ?”, Vergi Dünyası, Sayı:238, (Haziran 2001), ss.90-99.
- Karluk, Rıdvan, Avrupa Birliği ve Türkiye, 8.Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ, İstanbul, 2005.
- Karluk, Rıdvan, Uluslararası Ekonomik Mali ve Siyasal Kuruluşlar, 5.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.
- Karluk, Rıdvan, “Türkiye’de Yabancı Sermaye Yatırımlarının Büyümeye Katkısı”, Ekonomik İstikrar, Büyüme ve Yabancı Sermaye, www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/kitaplar/kitap2/buyumeistikrar_yabser.doc, T.C. Merkez Bankası İnsan Kaynakları Genel Müdürlüğü Eğitim Müdürlüğü, haz.:Ali Tahran, Ankara, 2001.
- Karluk, Rıdvan, “Dünya Ekonomisinde Küreselleşme ve Bölgeselleşme Eğilimleri ve GB-Bölgesel Ekonomik Gelişmeler”, Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye, Sayı:19-20, (Eylül-Aralık 1995), ss.4-19.
- Kazgan, Gülten, Küreselleşme ve Ulus-Devlet / Yeni Ekonomik Düzen, 3.Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2002.
- Kazgan, Gülten, Küreselleşme ve Yeni Ekonomik Düzen, Altın Kitaplar Yayınevi, İstanbul, 1997.
- Kongar, Emre, Küresel Terör ve Türkiye, Remzi Kitabevi, İstanbul, 2001.

Lloyd, P.J., “Globalisation And Competition Politicies”, Weltwirtschaftliches Archiv, Vol.134, Nr.2, (1998), p.161-185.

Manisalı, Erol, İçyüzü ve Perde Arkasıyla Avrupa Çıkmazı: Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri, 4.Basım, Otopsi Yayınevi, İstanbul, 2002.

Meriç, Metin, Hakan Ay, “Küreselleşme Olgusunun Vergi Kayıp Ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu (10-14 Mayıs 2004, Belek-Antalya), Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004.

Methibay, Yaşar, Avrupa Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996.

Milliyet, “AB’den Türkiye’ye “ekonomik kriz” Uyarısı”, <http://www.milliyet.com.tr/2005/02/02/>, 02 Şubat 2005.

Mumcu, Necati, Pür Dış Ticaret Teorisi ve İktisadi Gelişme, Ofset Matbaacılık, İstanbul Üniversitesi Yayın No:1477, İstanbul, 1969.

Muter, Naci B., Birol Kovancılar, “Doğrudan Yabancı Yatırımlara Yönelik Teşvik Rekabeti-Türk Kamu Mali Yapısı Üzerine Olası Etkileri: Türk Vergi ve Teşvik Sistemine Yönelik Öneriler”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu (10-14 Mayıs 2004, Belek-Antalya), Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004.

Müller, Walter, “Die Europäische Politik gegen den “schädlichen Steuerwettbewerb” – aktuelle Entwicklung, Chancen und Risiken”, haz. Britzelmaier, B., Geberl,

S., Tagungsband zur Tagung in Vaduz – Liechtenstein im Juni 2002, Physika-Verlag, Heidelberg, 2002, <http://www.wirtschaft.uni-kassel.de/Reding/files/Publikationen/download/Aufsatz%20Europaeische%20Politik.pdf>, 02 Temmuz 2003.

Nadaroğlu, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, 5.Baskı, Okan Yayınları, İstanbul, 1983.

Nohut, Mürüfet, “Avrupa Birliği’nin Vergi Politikası ve Türkiye Avrupa Birliği İlişkilerinin Vergi Boyutundan Değerlendirilmesi”, Yeni Türkiye, Avrupa Birliği Özel Sayısı, Cilt II, Yıl:6, Sayı:36, (Kasım-Aralık 2000), ss.1342-1356.

Oates, Wallace E., “Fiscal Competition or Harmonization? Some Reflections”, National Tax Journal, Vol. LIV, No.3, (September 2001), ss.507-512.

Oates, Wallece E., Robert M. Schwab, “Economic Competition Among Jurisdictions: Efficiency Enhancing or Distortion Inducing?”, Journal of Public Economics, 35 (1988), p.333-354.

OECD, The Oecd's Project On Harmful Tax Practuces: The 2004 Progress Report 2004, <http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf>, 22 Şubat 2005.

OECD, Towards Global Tax Co-operation (Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs): Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices”, 2000, <http://www.oecd.org/dataoecd/9/61/2090192.pdf>, 06 Şubat 2005.

OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, 1998, <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>, 17 Mart 2005.

- Oktayer, Nagihan, “Avrupa Birliği’ne Muhtemel Bir Tam Üyelik Durumunda Türkiye’nin Birlik Bütçesine Mutlak Katkısına İlişkin Bir Değerlendirme”, Avrupa Birliği’ne Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumunu, 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Hukuk Fakültesi, TÜRMOB Yayınları-185, Ankara, 2002.
- Öncel, Türkan, S.Yenal Öncel, “Uluslararası Vergi Rekabeti”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Kırküçüncü-Kırkdördüncü Seri- Yıl 2003, İstanbul, 2004, s.1-25.
- Organ, İbrahim, “Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması”, Vergi Dünyası, Yıl:22, Sayı:266, (Ekim 2003), ss.142-160.
- Öz, Semih, “Karşılaştırmalı Vergi İstatistikleri ve Uluslararası Vergilendirmede Geleceğe Yönelik Eğilimler”, Vergi Sorunları, Sayı:196, (Ocak 2005), s.11-22.
- Özdağ, Ümit, Avrupa Birliği’nin Türkiye Politikaları, ASAM Yayınları, Sayı:1, Ankara, 2003.
- Özilhan, Tuncay, Vergi Arenası (I.Bölüm), Finans-Politik & Ekonomik Yorumlar, Yıl:40, Sayı:477, (Aralık 2003), ss.5-39.
- Özler, İsmail H., Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2004.
- Palamut, Mehmet E., “Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye’nin AB Karşısındaki Konumu”, Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumunu 17. Türkiye Maliye Sempozyumu,

Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Hukuk Fakültesi, Türmob Yayınları-185, Ankara, 2002.

Parasız, İlker, Para Ekonomisi, 2.Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1999.

Parasız, İlker, “Avrupa Merkez Bankaları Sistemi (ESCB ya da AMBS) ve Para Politikaları Stratejileri”, Avrupa Birliği ve Türkiye, ed. M. Şükrü Erdem, Sibel Mehter Aykın, Ezgi Kitabevi, 2003, ss.237-256.

Pfäller, Alfred, “Steuerharmonisierung in der Europaeischen Union: Argumente Und Gegenargumente”, <http://oraefes.de:8081/fes/docs/ANALYSEEINHEIT/STEUERHARMON.htm#13>, Ağustos 2003.

Quaisser, Wolfgang, Alexandra Repegather, “EU-Beitrittsreife der Türkei und Konsequenzen einer EU-Mitgliedschaft”, Working Papers Nr.252, Osteuropa – Institut München, 2004, <http://www.lrz-muenchen.de/~oeim/frames-publ.htm>, 15 Aralık 2004.

Quitza, Jörn, “Wer trägt die Last von Unternehmenssteuern?”, Deutsche Bank Research, Nr.288, 20. Januar 2004, http://www.dbresearch.de/PROD/DBR_INTERNET_DE-PROD/PROD0000000000072683.pdf, 08 Ocak 2005.

Savaş, Vural Fuat, Çağımızın Deneyi Euro, Siyasal Kitabevi, İstanbul, 1999.

Seyidoğlu, Halil, Uluslararası İktisat: Teori Politika ve Uygulama, 14.Baskı, Güzem Yayınları, İstanbul, 2001.

Scharrer, Hans-Eckart, “Wie groß kann Europa werden?”, Wirtschaftsdienst, Yıl:83, Sayı:1, 2003, http://www.hwwa.de/Publikationen/Wirtschaftsdienst/2003/wd_docs2003/wd0301scharrer.pdf, 18 Kasım 2003.

Schildknecht, Kurt, “Thesen”, Der Steuerwettbewerb- (k)ein Auslaufmodell?, Internationale Föderalismuskonferenz (Zürich, 12.-13. April 2002), Panel 2, <http://www.avenir-suisse.ch/download.php?id=335>, 14 Şubat 2005.

Sonnleitner, Heidi, Roland Sams, Martin Schenk, Matthias Ruhri, “Soll die EU die Steuern zentral regulieren?”, http://www.kfunigraz.ac.at/fwiwww/home-dt/allg/m241_9.pdf, Eylül 2003.

Soros, George, Küreselleşme Üzerine, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2003.

Soydan, Billur Yathı, Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergiler, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 2002.

Spengel, Christoph, Wiegard, Wolfgang, “Warum Steuern ein Problem sind”, Süddeutsche Zeitung, Nr.51, 03 März 2005.

Stiglitz, Joseph E., Kamu Kesimi Ekonomisi, çev. Ömer Faruk Batırel, 2 Baskı, Marmara Üniversitesi Yayın No:549, İstanbul, 1994.

Stiglitz, Joseph, “Stiglitz’in Dünya Ekonomisiyle İlgili Değerlendirmeleri”, <http://www.ntvmsnbc.com/news/268027.asp>, 07 Haziran 2004.

Strahm, Rudolf, “Thesen”, Der Steuerwettbewerb- (k)ein Auslaufmodell?, Internationale Föderalismuskonferenz (Zürich, 12.-13. April 2002), Panel 2, Avenir Suisse – Think Thank For Economic and Social Issues, <http://www.avenir-suisse.ch/download.php?id=335>, 14 Şubat 2005.

Süddeutsche Zeitung, “Folgen der EU-Erweiterung: Osteuropa lockt mit niedrigen Steuern”, <http://www.sueddeutsche.de>, 10 Aralık 2003.

Süddeutsche Zeitung, “Opposition drängt auf weitere Steuerreform”, Nr.48, 28 Februar 2005.

Süddeutsche Zeitung, “Wiegard gegen Sofortmassnahmen”, Nr.49, 01 März 2005.

Süddeutsche Zeitung, “Mehr als 5,2 Millionen Arbeitslose”, Nr.49, 01 März 2005.

Şener, Orhan, Kamu Ekonomisi, 7.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ, İstanbul, 2001.

Şenyüz, Doğan, “Vergilemede Yeni Yaklaşımlar”, 2002’de Türkiye’de Maliye ve Vergi Politikaları Göstergeleri Işığında Beklentiler, (Panel, 10 Mayıs 2002), Demirtaş Sanayiciler Derneği Yayını No:3., y.y., t.y.

Şenyüz, Doğan, “Vergilemede Global Eğilimler”, Bursa Bilanço, Sayı 37-38, (Ağustos-Eylül 2002), ss.22-30.

Şiriner, İsmail, Murat Aydın, “Mali Egemenliğin Sınırlandırılması: Vergilendirme Yetkisi ve IMF”, Vergi Sorunları, Sayı:196, (Ocak 2005), s.188-207.

Tanzi, Vito, “Globalleşme Ve Vergilemedeki Mali Boşluklar”, çev.:Hüseyin Şen, Vergi Dünyası, Yıl:20, Sayı:241, (Eylül 2001), ss.165-169.

Tavşancı. Aykut, “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi İle Uyumlaştırılmasının Dolaysız Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”. Vergi Sorunları, Sayı:196, (Ocak 2005), ss.222-237.

Tavşancı, Aykut, “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Yıl:24, Sayı:281, (Ocak 2005), ss.112-123.

- T.C.Merkez Bankası, Küreselleşmenin Türkiye Ekonomisine Etkileri, Ankara, 2002, <http://www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/kitaplar/kuresel.pdf>, 12 Şubat 2005.
- Tiebout, Charles, “A Pure Theory of Local Government Expenditures”, Journal of Political Economy, 64 No.5, (October, 1956), p.416-424.
- Tunçer, Mehmet, “Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Politikası”, Avrupa Birliği Ortak Politikalar ve Türkiye, ed.: Muhsin Kar, Harun Arıkan, Beta Yayınları, 2003, İstanbul.
- Turhan, Salih, Vergi Teorisi, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1977.
- Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr/tdksozluk/SOZBUL.ASP?GeriDon=0&EskiSoz=&kelime=rekabet>, 09 Eylül 2004.
- Türk, İsmail, Kamu Maliyesi, 2.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996.
- Türkan, Ercan, Türkiye’de Ekonomik Aktivite İçinde Yabancı Sermaye Payı, T.C.Merkez Bankası Yayını, 2005, http://www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/kitaplar/yabanci_sermaye.pdf, 12 Şubat 2005.
- TOBB, Vergilemede Global Eğilimler: AB ve Türk Vergi Sistemi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, TOBB Genel Yayın No:359 – BÖM - 59, Ankara, 2001.
- Tokatlıoğlu, Mircan Yıldız, Avrupa Brliği’nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, Alfa Kitabevi, İstanbul, 2004.
- UNCTAD, World Investment Report 2004, United Nations, 2004, http://www.unctad.org/en/docs/wir2004_en.pdf, 16 Eylül 2004.

United Nations, World Economic and Social Survey 2004, New York, 2004, <http://www.un.org/esa/policy/wess/wess2004files/part1web.pdf>, 07 Ocak 2005.

United Nations, World Economic Situation and Prospects 2004, <http://www.un.org/esa/policy/wess/wesp2004.pdf>, 07 Ocak 2005.

Vanistendael, Frans, “Avrupa Birliğinin Vergileme Yetkisi Üzerine Bir Not”, çev. Savaş Çelik, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 173, (Şubat 2003), ss.127-144.

Vanistendael, Frans, “No European Taxation Without European Representation”, EC Tax Review, 2000-3, ss.142-143, çev.:Soydan, Billur Yatlı, “Avrupa’da Temsilsiz Avrupa Vergisi Olmaz”, Vergi Dünyası, Sayı:238, (Haziran 2001), ss.137-139.

Volker, Arnold, “Steuergerechtigkeit und internationaler Steuerwettbewerb”, Diskussionspapier Nr.267, Hagen, 1999, <http://www.fernuni-hagen.de/FBWIWI/DP/DP267.pdf>, 19 Mart 2005.

Weber, Andrea, Standortwahl und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, Schriftenreihe des Zentrums für europäische Studien, Trier, 1998, <http://www.uni-trier.de/Zes/schriftenreihe/036.pdf>, 04 Kasım 2004.

Welt am Sonntag, “Wir senken weiter die Steuern”, <http://www.wams.de/data/2005/02/06/459313.html>, <http://www.wams.de/data/2005/02/06/459313.html?s=2>, 06 Şubat 2005.

Welt am Sonntag, “Mit Schulden zu mehr Wirtschaftswachstum”, <http://www.wams.de/data/2005/01/23/392204.html?s=1>, <http://www.wams.de/data/2005/01/23/392204.html?s=2>, 23 Ocak 2005.

- Williams, David, "Social Security Taxation", Tax Law Design and Drafting, ed. Victor Thuronyi, Volume 1, Chapter 11, International Monetary Fund, 1996, <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch11.pdf>, 05 Şubat 2005.
- Wilson, John Douglas, "Theories of Tax Competition", National Tax Journal, Volume LII, No.2, (June 1999), p.269-304.
- Yabancı Sermaye Derneği (YASED), Türkiye'de Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Reformu Programı, [http:// www.yased.org.tr/page.asp?PageID=1191](http://www.yased.org.tr/page.asp?PageID=1191), 05 Şubat 2005.
- Yabancı Sermaye Derneği (YASED), Yatırım Ortamını İyileştirme Çalışmaları-Doğrudan Yabancı Yatırımlar, [http:// www.yased.org.tr/genel/turk/yoik.ppt](http://www.yased.org.tr/genel/turk/yoik.ppt), 12 Şubat 2005.
- Yenal, Oktay, İktisat Siyaseti Üzerinde İncelemeler, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Genel Yayın No:425, Eylül 1999.
- Yereli, Burçin Ahmet, Oğuz Karadeniz, "Türkiye'de Kayıtdışı İstihdamın Vergi Kayıp Ve Kaçakları Üzerine Etkisi", Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu (10-14 Mayıs 2004, Belek-Antalya), Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004.
- Yetkiner, Erkan, "Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri", Vergi Dünyası, Sayı:235, (Mayıs 2001), ss. 92-94.
- Yıldız, Mircan, "Bütünleşme Biçimleri ve Avrupa Birliği", Dış Ticaret Dergisi, Sayı 15, (Ekim 1999), ss.89-118, <http://dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/ekim99/butun.htm>, 14 Şubat 2004.

Yıldız, Mircan, “Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması”, Uludağ İİBF Dergisi, Cilt 17, Sayı 2, (Aralık 1999), <http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/7/mircan/mircan.htm>, 14 şubat 2005.

Yıldız, Mircan, “Ekonomik ve Parasal Bütünleşmede Maliye Politikası: Devletin Ekonomik İşlevleri Açışından Bir İnceleme”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 32, Sayı 4, (Aralık 1999), ss.29-45.

<http://www.europa.eu.int>



ÖZGEÇMİŞ

1978 yılında İsviçre’de doğdum. 1985-1991 öğretim yıllarında İsviçre’nin Solothurn kantonunda Primarschule ve 1991-1992 öğretim yılında Sekundarschule’de eğitim gördüm. Daha sonra eğitimime Türkiye’de devam ettim ve ortaokul 2. sınıftan başlayarak 1992-1994 yıllarında Konya’da Özel Elmas Lisesi’nde ortaokulu bitirdim. Yine aynı okulda 1997 yılında lise eğitimimi tamamladım.

1997’de Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü’nde eğitimime devam ederken ikinci yarıyılıda Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü’ne yatay-geçiş yaptım. Lisans düzeyindeki bu eğitimimi 09.07.2001 tarihinde tamamladım. 2005 yılında da Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali İktisat Bilim Dalı’ndan yüksek lisans derecesi aldım.