

Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Vergi Rekabetinin, 2008 Küresel Finans Krizi Eşliğinde, Vergi Hasılatı ve Yapısına Etkileri¹

Yrd. Doç. Dr. Yunus DEMİRLİ

Abant İzzet Baysal Üniversitesi

İİBF, Maliye Bölümü

Mali Hukuk Anabilim Dalı

demirli_y@ibu.edu.tr

Doç. Dr. Yaşar AYYILDIZ

Abant İzzet Baysal Üniversitesi

İİBF, Maliye Bölümü

Mali Hukuk Anabilim Dalı

yasarayildiz@ibu.edu.tr

Özet

Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinin 2000 yılı sonrasında bölgesel vergi rekabeti kapsamında başvurdukları vergi indirimleri, gelişmiş Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkeleri de önlem almaya ve vergi rekabetine katılmaya zorlamıştır. Bu dönemde vergi rekabetini etkileyen bir diğer gelişme ise 2008 Finans Krizi olmuştur. AB üyesi ülkeler kriz döneminde de, vergi oranları ve oran dışında sağladıkları vergi kolaylıkları ile vergi rekabetini sürdürmüştür. Çalışma, 2000 sonrası dönemde, 2008 Finans Krizinin etkilerini de hesaba katarak, vergi rekabeti sonucu AB üyesi olan ülkelerde vergi hasılat yapısındaki değişimleri ortaya koymayı amaçlamıştır. Çalışma sonucunda; 2000 yılından itibaren Avrupa’da vergi oranları üzerinden yapılan rekabetin, kriz süresince yavaşladığı, vergi rekabeti ve krize bağlı olarak ülkelerin vergi hasılat yapısının değiştii görülmüştür. Bu dönemde vergi hasılatının GSYİH’ya oranının önce arttığı, krizden sonra ise düştüğü, tüketim vergilerinin 2008 öncesi ve sonrasında vergi hasılatı içindeki ağırlığının artış eğilimini sürdürdüğü ve dolaysız vergilerin vergi hasılatı içindeki ağırlığının kriz sonrasında hızla azaldığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Rekabeti, Vergi Hasılatı, Avrupa Birliği

The Effects of Tax Competition in the EU Member States, with the 2008 Global Financial Crisis, on Tax Revenue and Tax Structure

Abstract

Central and Eastern European countries that apply tax reductions under the regional tax competition after 2000, are also forced developed European Union (EU) member states to take measures to participate in the tax competition. Another development in this period affecting the tax competition is the 2008 financial crisis. EU countries during the crisis, with tax rates and tax benefits they provide out of proportion, continued to tax competition. Our study aimed to reveal the changes in the tax revenue structure of the EU member states after the tax competition by adding the effects of the 2008 Financial Crisis in the post-2000 period. As a result of study, it was observed that, since 2000, the competition in the tax rates in Europe slowed down during the crisis, depending on the tax competition and the crisis, countries structure of tax revenues has changed. During this period, tax revenue ratio to GDP increased before, but it decreased after the crisis, consumption taxes before and after 2008, maintained their upward trend in the weight of tax revenues and the weight of tax revenue of direct taxes has decreased after the crisis.

Keywords: Tax Competition, Tax Revenues, the European Union

JEL Classification Codes: H20, H27

¹ Bu makale, 10-14 Haziran 2015 tarihinde Makedonya’da düzenlenen International Congress on Economics and Business (ICEB’15)’de sunulan “*Yatay Vergi Rekabeti ve 2008 Krizinin Vergi Hasılatları Üzerine Etkileri: AB Ülkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*” adlı tebliğden geliştirilmiştir.

GİRİŞ

Küreselleşme sürecinde; dışa kapalı ve korumacı ulus devletlerinin, dışa açık ve rekabetçi ekonomilere dönüşme çabası içine girdiği görülmektedir. 1980 sonrası dönemde ulaşım ve iletişim teknolojilerinin sunduğu olanaklara ve ekonomik serbestleşmelere bağlı olarak üretim faktörü hareketliliğinin her geçen yıl arttığı, özellikle sermaye ve bilgi gibi mobil üretim faktörlerinin vergi avantajı sunan ülke ya da bölgelere doğru hareketlendiği görülmektedir. Bu hareketleri vergi indirimleri ve teşvik politikaları ile kendilerine çekebilen ülkelerin ekonomik başarıları, durumları birbirine benzeyen ülkeler arasında vergi rekabetini artırmıştır.

2000 yılı sonrasında Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinde doğrudan yabancı sermaye akışının sunduğu ekonomik fırsatlardan yararlanmak amacıyla başlayan sermaye çekme yarışı, Avrupa’da bölgesel vergi rekabetini hızlandırmıştır. Eski Doğu Bloku ülkelerinin vergi indirimleri aracıyla başlattıkları rekabet, sermaye çıkışları nedeniyle gelişmiş AB üyesi ülkeleri de önlem almaya zorlamış ve gelişmiş bölge ekonomileri de “vergi toplama ve optimal vergi tabanı oluşturmada yaşadıkları zorluklar nedeniyle” (Aktan ve Vural, 2004:1) vergi rekabetine katılmıştır.

Avrupa’da 2008 Finans Krizine kadar vergi indirimleri aracılığıyla devam eden bölgesel vergi rekabeti, krizin ortaya çıkardığı fiskal öncelikler nedeniyle azalmıştır. Kriz sonrası dönemde özellikle üye ülkelerde krizin etkilerini azaltmak amacıyla küçük işletmeleri destekleyici ve özel sektör yatırımlarını uyarıcı vergi teşvikleri yürürlüğe konulmuştur (European Commission, 2014: 21). Dolayısıyla kriz dönemine kadar vergi oranları üzerinden yürütülen vergi rekabeti, kriz sonrasında teşvikler yoluyla sürdürülmüştür.

2000 yılı sonrasında gerek vergi oranları gerekse vergi teşvik araçları kullanılarak yürütülen rekabet ülkelerin vergi hasılat yapısını değiştirmiştir. Bu çalışma, 2000 sonrası dönemde, 2008 Finans Krizinin etkilerini de hesaba katarak, vergi rekabeti sonucu AB üyesi olan ülkelerde vergi hasılat yapısındaki değişimleri ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu kapsamda ilk olarak vergi rekabetine kavramsal olarak değinilerek, AB üyesi ülkelerde 2000 yılı sonrasında vergi politikalarındaki değişim ele alınmıştır. Ardından AB üyesi olan ülkelerin kriz öncesi ve sonrası dönemde efektif vergi oranlarında yaptıkları değişiklikler ve bu ülkelerin vergi hasılat yapılarında meydana gelen değişimler dolaylı-dolaysız vergiler ile gelir-tüketim, ücret-sosyal güvenlik, servet ve çevre vergisi hasılatının GSYİH’ya oranı bağlamında tespit edilerek, dönemsel karşılaştırmalar yapılmıştır.

1. Amacı ve Kapsamı Bakımından Avrupa’da Vergi Politikalarının Değişimi

Küreselleşme sürecinde artan serbestleşme hareketleri, doğrudan yatırımların mobilitesini artırmıştır. Geçiş ekonomileri ve gelişmekte olan ülkeler bu hareketlilikten daha fazla pay alabilmek, gelişmiş ekonomiler ise sermaye çıkışını azaltabilmek amacıyla vergi reformları yapmışlardır. Vergi rekabeti kapsamında değerlendirilebilecek olan bu reformlar, ülkelerin küreselleşme süreci içindeki ekonomik aktiviteleri kendi lehlerine çevirmek amacıyla yaptıkları müdahalelerdir. Ancak, küreselleşme hareketlerine bağlı olan bu müdahaleler “devletlerin, vergi toplama ve optimal bir vergi tabanı oluşturmada zorluklarla karşılaşmalarına neden olmakta ve bağımsız mali politikalar uygulama yeteneklerini azaltmaktadır” (Aktan ve Vural, 2004:1).

Uluslararası vergi rekabeti, rekabet temelli vergi reformu politikaları sonucu doğmuş bir kavramdır. Yereli (2005:19) vergi rekabetini, küreselleşme sürecinde artan mali bütünleşme ve ekonomik entegrasyon sonucu efektif vergi oranlarının düşürülmesi olarak tanımlamıştır. Efektif vergi oranları², özellikle çok uluslu girişimlerin yatırım ve yerleşim kararlarını belirlemede önemli bir faktördür (Giray, 2005: 94) ve vergi oranları dışında başka vergisel ayrıcalıklar da vergi yükünü azaltabilir (Olsen ve Osmundsen, 2001:254’ten aktaran Giray, 2005:94). Bu nedenle uluslararası vergi rekabetinde önemli olan doğrudan yatırım veya sermaye çekmeye elverişli bir vergi sisteminin

² Efektif vergi oranları; toplulaştırılmış vergi hasılatı ve milli gelir istatistikleri kullanılarak elde edilen vergi oranlarıdır (Ünlükaplan ve Arısoy, 2010:15).

dizaynıdır. Bu durum ülkeleri doğrudan ya da dolaylı yollarla efektif vergi oranlarını indirmeye ve azalan gelir kayıplarını telafi etmeye yönelik etkinlik artırıcı düzenlemeler yapmaya zorlamaktadır.

Vergi rekabetini, amacı ve etkisi bakımından farklı tanımlamak da mümkündür. Amacı bakımından “uluslararası vergi rekabeti, farklı vergilendirme yetkisine sahip olan idarelerin yabancı sermaye çekebilmek, yerli sermayeyi ise kaçırmamak için cazip vergi hükümleri uygulamaları bakımından rekabet içinde bulunmaları olarak tanımlanabilir” (Ferhatoğlu, 2006a:86). Uluslararası vergi rekabeti etkisi bakımından ise bir devletin vergi politikalarındaki değişiklikten aynı bölge ya da statüdeki diğer ülkelerin vergi politikalarını gözden geçirecek ölçüde etkilenmesi olarak da tanımlanabilir. Bu tanımları çoğaltmak mümkün olmakla birlikte, literatürdeki tanımlardan hareketle vergi rekabetinin üç unsuru olduğu söylenebilir (Giray, 2005: 95):

- (i) Birey veya işletmelerin uluslararası rekabet gücünü artırarak yabancı yatırımları çekmeye yönelik uygulanması,
- (ii) Uluslararası vergi rekabetini kapsamı,
- (iii) Rekabet kapsamında sağlanacak vergi avantajlarının çeşitli vergisel teşvikler yoluyla gerçekleştirilmesi.

Vergi rekabeti, ekonomik sonuçlarına (yararlı-zararlı) ve uygulama düzeyine (yatay-dikey) göre farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır. Çalışmamız AB bünyesinde vergi rekabetinin etkilerini bölgesel olarak araştırma amacına yönelmiştir. Bu amaç, vergi rekabeti sınıflandırması içinde yatay vergi rekabetinin alanına girmektedir. Armağan ve İçmen (2012:146), “yatay vergi rekabetini, bağımsız ülkelerin hareketli vergi kaynağı üzerindeki vergileme koşullarını değiştirerek, diğer ülkelerin vergi hasılatını etkilemeleri” olarak tanımlamaktadır. 2000 yılı sonrasında, Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinin sermaye çekme yarışı, AB üyesi olan ülkelerin de vergi hasılatındaki azalmayı telafi etmek için önlemler almalarına neden olmuş, bu dönemde Avrupa’da yatay vergi rekabeti gözlemlenmiştir.

Bölge ülkelerinin yatay vergi rekabeti kapsamında kullandıkları araçlar da farklıdır. 2000 sonrası dönemde, geçiş ekonomilerinin düz oranlı vergi sistemine geçiş ile birlikte kurumlar/gelir vergisi oranı, diğer ülkelerin ise ikili gelir vergisi sistemine geçiş sonucu menkul varlıklar üzerindeki vergi oranı aracını kullandıkları görülmektedir. Doğrudan yatırımların çekilmesinde; vergi rekabeti kapsamında sağlanan oran indirimleri ve teşvik araçları yanında, yatırım ortamının iyileştirilmesine yönelik regülasyonlar, ülkenin ekonomik durumu ve stratejik konumu gibi başka faktörlerin de etkili olduğu bilinmektedir. Hatta mevcut politikaların konjoktüre göre değiştirildiği de görülmektedir. Örneğin 2008 Finans Krizi sonrasında AB üyesi ülkelerde uygulanan vergi teşviklerinin daha seçici olduğu ve yüksek katma değerli sektörlere ve küçük ticaret ve hizmet erbabını korumaya yönelik olarak uygulandığı görülmektedir (European Commission, 2014: 21-22). 2000 sonrasında vergi rekabetinin amaç ve araçları bakımından gerçekleşen bu değişim Tablo 1’de özet olarak verilmiştir.

Tablo 1: Avrupa’da Vergi Politikası Amaç ve Araçlarının Değişimi

Dönemler	Vergi Politikası:	Geçiş Ekonomileri	Gelişmiş Ekonomiler
2000-2008 (Kriz Öncesi)	Amaçları	Sermaye girişlerini artırmak, doğrudan yatırım çekmek	Sermaye çıkışlarını / kaçışlarını azaltmak
	Araçları	Radikal vergi indirimleri yoluyla efektif vergi oranlarının düşürülmesine yönelik politikalar (Düz Oranlı Vergi Sistemi)	Mobil faktörler (menkul kıymetler vb) üzerindeki vergi oranlarının düşürülmesine yönelik vergi politikaları (İkili Gelir Vergisi Sistemi)
2008-2012 (Kriz Sonrası)	Amaçları	Rekabet ve kriz nedeniyle azalan vergi hasılatının artırılması, ortaya çıkan sosyal sorunların çözümü ve emek üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi	Kriz nedeniyle küçülen ekonomilerin büyümesini sağlamak, katma değeri artırmak, sosyal nedenler ve emek üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi

	Araçları	Vergi oranı indirimleri, teşvik ve fiskal amaçlı vergi politikaları	Seçici teşvik uygulamaları, sosyal amaçlı vergi uygulamaları, tüketim vergileri tabanını genişletici vergi politikaları
--	-----------------	---	---

Kaynak: Tarafımızca düzenlenmiştir.

Ülkeler açısından vergi rekabeti, bir yandan kamu harcamalarında etkinlik sağlama ve kaynakların daha rasyonel kullanımı anlamında refah artırıcı etkiler sağlarken, diğer yandan uluslararası yatırım kararlarının sapması sonucu bazı ülkelerin vergi hasılatında kayıpların ortaya çıkması nedeniyle kaynak dağılımını bozarak haksız vergi rekabetine neden olabilmektedir (Öz ve Yaraşır, 2009:6).

Tablo 1'den de görülebileceği üzere, 2008 Finans Krizi öncesinde vergi politikası kapsamında geçiş ekonomisi niteliğindeki Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinde yürütülen politikalar amaca bağlı olarak sistemsel değişikliklerle yapılmıştır. Bu ülkelerin çoğunda düz oranlı vergi reformu ile efektif vergi oranları düşürülerek doğrudan yabancı sermaye girişleri hızlandırılmaya çalışılmıştır. Avrupada vergi rekabetinin kaynağı olan bu politikalar, gelişmiş ülkeleri de etkilemiş ve önleyici vergi politikaları üretmeye zorlamıştır. Bu kapsamda gelişmiş Avrupa ülkelerinin sermaye çıkışlarını yavaşlatmak amacıyla sermaye kazançları üzerindeki vergi oranlarını indiren politikalar izlediği gözlemlenmiştir.

2008 Krizi sonrasında ise; Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinin, vergi rekabeti ve kriz nedeniyle azalan vergi hasılatını telafi etmek ve vergi sisteminin ortaya çıkardığı mali sorunları çözmek amacıyla sektörel oran indirimleri ve teşvik amaçlı vergi uygulamalarına; gelişmiş AB üyesi ülkelerin ise, büyümeyi ve katmadeğer artışı sağlayıcı politikalara başvurdukları gözlemlenmiştir. Son yıllarda AB üyesi ülkelerin 2008 Finansal Kriz sonrası politikalarla daha da artan vergileme eşitsizliklerini gidermeye yönelik çabalar içine girdikleri görülmektedir. Toplam vergi yükü %40 dolaylarında olan ve bu yükün %51'i emek ya da ücretlilere yüklenen AB'de emek vergi yükünü hafifletmek ve emek vergi yükündeki indirimi dolaylı vergilere kaydırarak vergi tabanını genişletmek son yıllarda yapılan vergi reformlarının özünü oluşturmaktadır (Batirel, 2016: 160/161, 168).

2. AB Üyesi Ülkelerde 2000 Yılı Sonrası Vergi Rekabeti

Küreselleşme hareketlerine bağlı olarak her geçen dönem daha da büyüyen yabancı sermaye yatırımları, gelişmekte olan ülkeler için fırsatlar sunmaktadır. Ülkeler, bir yandan yabancı sermaye çekmek öte yandan da diğer ülkelerle rekabet avantajını eski seviyesinde tutabilmek amacıyla yabancı sermayeye ayrıcalık tanıyan politikalar geliştirmektedir. Şüphesiz bu ayrıcalıkların en önemlisi ise vergisel olanlardır ve ülkelerin 2000 yılı sonrasında bu aracı sıklıkla kullanması bu dönemde vergi rekabetinin artmasına yol açmıştır.

Dünyada 1990'lı yıllardan itibaren artan vergi rekabetinin, 2000'li yıllarda yoğun olarak görüldüğü bölgelerden birisi de Avrupa'dır. Yatay vergi rekabetinin görüldüğü bu bölgede, vergi rekabeti nedeniyle radikal vergi indirimleri gerçekleşmiştir. 2000'li yıllarda Doğu Avrupa ülkeleri arasında düz oranlı vergi uygulamasıyla başlayan vergi rekabeti, bu ülkelerin yatırım çekebilmek için birbiri ardına vergi oranlarında indirim gitmelerine neden olmuştur.

Orta ve Doğu Avrupa'da oran indirimleriyle başlayan vergi rekabetine karşın, başta Almanya ve Fransa olmak üzere sanayileşmiş Avrupa ülkeleri; oran indirimlerinin yatırım saptırıcı etkileri nedeniyle vergi uyumlaştırma politikalarını savunmuşlardır (Ferhatoğlu, 2006b:175). Ancak AB'nin, dolaylı vergiler alanında gösterdiği uyumlaştırma çabalarının, kazanç/sermaye vergileri konusunda aynı hassasiyetle uygulanmadığı bilinmektedir. Bu nedenle Birlik üyesi Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri birbiri ardına radikal vergi indirimleriyle, daha fazla yabancı sermaye çekmek amacıyla, vergi rekabetine dâhil olmuştur. Sonuçta; bu dönemde Slovakya dışında düz oranlı vergi reformu gerçekleştiren geçiş ekonomilerinde yabancı sermaye yatırımları, geçiş öncesi dönemin üç yıllık ortalamasından daha büyük olmuştur (Hadler, Moloji ve Wallace, 2007: 32).

Geçiş ekonomilerindeki düz oranlı vergi reformları ve vergi indirimleri, beraberinde AB üyesi ülkelerin kurumlar vergisi oranlarını indirmelerine neden olmuştur. Ancak her ülkenin bu indirimler yanında kendi mevzuatı içinde vergi matrahlarına etki eden ayrıcalıklı düzenlemelere yer vermesi nedeniyle, vergi rekabeti kapsamında yapılan oran karşılaştırmaları sağlıklı sonuçlar vermemektedir.

Bu bakımdan literatürde vergi hasılatının gayrisafi yurtiçi hasılaya oranı, kanuni vergi oranı (KVO) ve efektif vergi oranı (EVO) gibi göstergeler kullanılmaktadır (Algan ve Gedik, 2011:287). Bu çalışmada AB üyesi ülkeler arasında yapılan karşılaştırmalar; doğrudan yatırımlara yönelik vergi rekabetini göstermesi ve portföy yatırımlarını dışarıda bırakması bakımından finansal sektör dışı ortalama efektif vergi oranları (OEVO) üzerinden yapılmıştır.

OEVO; matraha etki eden gider, indirim, istisna vb. düzenlemeler dikkate alındıktan sonra hesaplanan fiilen ödenmesi gereken vergi tutarının, vergi öncesi gelire oranı olarak tanımlanmaktadır (Öncel, 2005:9). Efektif vergi oranlarını ölçüt olarak almanın temel avantajı; kanuni vergi oranlarını değil, fiili olarak gerçekleşmiş vergi ödemelerinin dikkate alınmasıdır (Ünlükaplan ve Arısoy, 2010:15). Böylelikle vergi oranı dışında, mükelleflerin yararlandığı çeşitli vergisel ayrıcalıklar da efektif vergi oranı hesabına (OEVO) dahil olmaktadır. Tablo 2'de 2000 yılından bu yana AB üyesi ülkelerin finansal sektör dışı ortalama efektif vergi oranları (OEVO) verilmiştir. Vergi rekabetinin 2008 Finansal Krizinden nasıl etkilendiğini görebilmek amacıyla efektif vergi oranlarındaki değişim 2000-2008 ve 2008-2013 yılları arasında ayrı hesaplanmıştır.

Tablo 2: AB Üyesi Ülkelerin Ortalama Efektif Vergi Oranları (Finansal Sektör Dışı)

Ülkeler	OEVO*				Vergi Oranı Değişimi (Puan)			Vergi Oranı Değişimi (%)		
	2000	2008	2009	2013	2000-2013	2000-2008	2008-2013	2000-2013	2000-2008	2008-2013
Belçika	34,5	24,9	24,7	26,5	-8,0	-9,6	1,6	-23,10	-27,80	6,50
Bulgaristan	28,1	8,9	8,8	9,0	-19,1	-19,2	0,1	-68,00	-68,40	1,20
Çek Cumhuriyeti	23,6	18,4	17,5	16,7	-6,9	-5,2	-1,7	-29,30	-21,90	-9,40
Danimarka	28,3	22,6	22,6	22,0	-6,3	-5,7	-0,6	-22,30	-20,10	-2,80
Almanya	40,4	28,2	28,0	28,2	-12,2	-12,2	0,0	-30,20	-30,20	0,00
Estonya	20,4	16,5	16,5	16,5	-3,9	-3,9	0,0	-19,20	-19,10	0,00
İrlanda	9,4	14,4	14,4	14,4	4,9	5,0	0,0	52,60	0,00	0,00
Yunanistan	30,4	21,8	30,5	24,1	-6,3	-8,6	2,2	-20,90	-28,20	10,20
İspanya	36,5	32,8	32,8	33,7	-2,8	-3,7	0,9	-7,60	-10,10	2,70
Fransa	36,6	34,6	34,7	34,3	-2,3	-2,0	-0,3	-6,30	-5,40	-0,90
Hırvatistan	---	16,5	16,5	16,5	0,0	0,0	0,0	---	0,00	0,00
İtalya	31,3	27,3	27,5	25,1	-6,2	-4,0	-2,2	-19,90	-12,90	-8,10
Kıbrıs	27,5	10,6	10,6	15,6	-11,8	-16,9	5,0	-43,10	-61,50	47,70
Latviya	22,7	13,8	13,8	12,1	-10,6	-8,9	-1,7	-46,70	-39,20	-12,30
Litvanya	19,1	12,7	16,8	13,6	-5,5	-6,4	0,9	-28,80	-33,50	6,90
Lüksemburg	32,6	25,9	25,0	25,5	-7,1	-6,7	-0,4	-21,70	-20,60	-1,40
Macaristan	19,7	19,5	19,5	19,3	-0,3	-0,2	-0,1	-1,80	-1,00	-0,70
Malta	32,2	32,2	32,2	32,2	0,0	0,0	0,0	0,00	0,00	0,00
Hollanda	32,3	23,7	22,8	22,3	-10,1	-8,7	-1,4	-31,20	-26,80	-6,00
Avusturya	29,7	23,0	22,7	23,0	-6,7	-6,7	0,0	-22,50	-22,60	0,00
Polonya	27,1	17,4	17,5	17,5	-9,6	-9,7	0,1	-35,30	-35,80	0,60
Portekiz	31,5	23,7	23,7	27,1	-4,4	-7,8	3,4	-13,90	-24,80	14,40
Romanya	22,7	14,8	14,8	14,8	-7,8	-7,9	0,0	-34,60	-34,80	0,00
Slovenya	20,9	20,0	19,1	15,5	-5,5	-0,9	-4,6	-26,10	-4,40	-22,70
Slovakya	25,8	16,8	16,8	20,3	-5,6	-9,0	3,4	-21,50	-34,90	20,50
Finlandiya	27,2	24,5	23,6	22,3	-4,9	-2,7	-2,1	-17,90	-10,00	-8,80
İsveç	23,8	24,6	23,2	19,4	-4,4	0,0	-5,2	-18,30	0,00	-21,10
İngiltere	28,7	28,0	28,3	24,2	-4,5	-0,7	-3,8	-15,70	-2,40	-13,50
Ortalama	26,5	21,4	21,6	21,1	-5,4	-5,1	-0,3	---	---	---

Kaynak: Eurostat, 2014: 264 yararlanılarak hazırlanmıştır.

* OEVO: Ortalama Efektif Vergi Oranı

Tablodaki verilerden hesaplanacağı üzere, 2000-2008 yılları arasında 28 AB ülkesinden 24'ü vergi oran ve tabanındaki düzenlemeler sonucu ortalama efektif vergi oranlarını düşürmüşlerdir. Malta ve Hırvatistan bu dönemde değişiklik yapmazken, İrlanda ve İsveç'te oranların yükseldiği görülmektedir. Bölgesel vergi rekabetin hızlandığı bu dönemde, vergi oranlarını düşürmeye bu dört ülke dışarıda bırakıldığında, vergi indirimine giden 24 ülkenin, finansal sektör dışı vergi oranlarını (OEVO) 2000 yılına göre yaklaşık olarak 7 puan indirdikleri hesaplanabilir.

Tablodaki verilerden; OEVO indirimlerinin 2008 Finansal Krizinden sonra değiştiği, 2008-2013 yılları arasında 28 AB üyesi ülkeden sadece 12'sinin³ indirime gittiği ve bu ülkelerin ortalama olarak 2 puanlık (%9) bir indirim yaptığı, bu dönemde tüm AB üyesi ülkelerin ise ortalama 0,3 puan indirim⁴ yaptığı; 2008 Finansal Krizin de etkisiyle daha önce vergi indirimine giden üye ülkelerden 8'inin⁵ vergi oranlarını artırdıkları görülmüştür. Kriz döneminde, vergi rekabetinin azalması, hatta bazı ülkelerin vergi oranlarını artırıcı tedbirler alması vergi rekabetinin yol açtığı finansman ihtiyacı ile de açıklanabilir. Zira, 20 üye ülkenin 2009 yılı verilerine göre resesyon sürecinde vergi kesintilerinin hakim politika olduğu, ülkelerin dörtte birinin gelir artırıcı tedbirler aldığı (EuroStat, 2011:13) bilinmektedir.

3. AB Üyesi Ülkelerde Vergi Hasılat Yapısının Değişimi

2000 yılı sonrasında AB ve üyelik dışındaki Doğu Avrupa ülkelerinde vergi hasılatını değiştiren iki temel politika olduğu söylenebilir. Bunlardan birincisi; 2000-2008 yılları arasında ağırlığı hissedilen ve Tablo 2'de görülebilen yatay vergi rekabetidir. İkincisi ise; 2008 sonrasında ortaya çıkan ve hem yatay vergi rekabeti hem de Küresel Finansal Krizin ortaya çıkardığı vergi hasılatı azalışını telafi etmeye yönelik politiklardır.

Avrupa'da, 2000 yılı sonrasında geçiş ülkelerinin radikal vergi indirimleri ile hızlanan bölgesel vergi rekabeti ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre farklı etkiler göstermiştir. AB bölgesinde vergi rekabeti sonucu ülkelerin vergi hasılatında değişimler meydana gelmiştir. Bu değişim kriz sonrasında farklılaşmış ve finansal krize bağlı olarak ülkeler önlem alma yoluna gitmiştir. AB üyesi ülkelerin vergi hasılat ve sistemindeki değişimler; 2000-2008 yılları arasında vergi rekabetine bağlanırken, 2008 sonrası dönemde Finansal Krizin baskın etken olmasına ya da vergi oranları üzerinden yürütülen rekabetin doyum seviyesine ulaşmasına bağlanabilir.

AB üyesi ülkelerde 2000 yılı sonrasında vergi rekabeti ve finansal krize bağlı olarak vergi hasılat yapısında önemli değişimler gözlenmiştir. Bu çalışmada vergi rekabeti ve finansal krizin AB üyesi ülkelerin vergi hasılatı üzerindeki etkisi; ilk olarak GSYİH içinde merkezi hükümet vergi hasılatının değişimi, ardından da merkezi hükümet vergi yapılarındaki değişimi saptamak üzere GSYİH içindeki dolaylı-dolaysız vergilerin ve tüketim, kazanç/sermaye, ücret, sosyal güvenlik, servet ve çevre vergilerinin ağırlığındaki değişim ile ortaya konulmuştur.

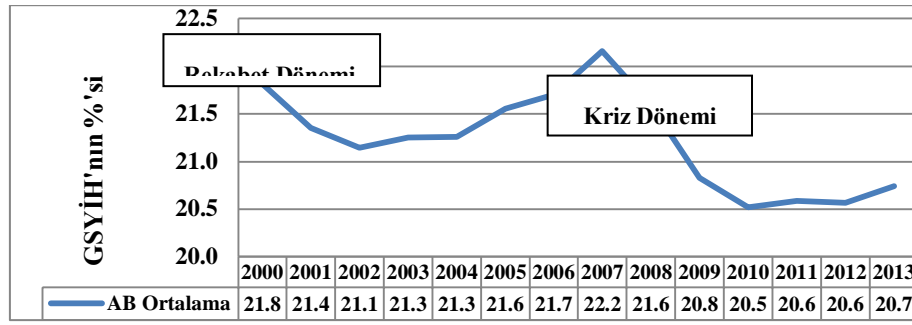
3. 1. Merkezi Hükümetlerde Vergi Hasılatının Değişimi

Grafik 1'de, AB üyesi ülkelerin 2000-2013 yılları arasında GSYİH içinde vergi hasılatının aritmetik ortalaması verilmiştir. 2008 yılına kadar ağırlıklı etkinin vergi rekabeti, sonrasında ise krizin etkisi ile AB üyesi ülkelerin ortalama vergi hasılatı 1,5 puanlık bir dalgalanma göstermiştir. 2008 yılına kadar olan dönemde vergi hasılatının GSYİH'ya oranı 2000'li yılların başlarında azalmış, ardından kriz dönemine kadar artış göstermiştir.

³ Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Fransa, İtalya, Latviya, Lüksemburg, Macaristan, Hollanda, Slovenya, Finlandiya, İsveç ve İngiltere.

⁴ Bu dönemdeki indirimlere yapılan en büyük katkılar İsveç, Slovenya, İngiltere, İtalya, Finlandiya, Hollanda gibi ülkelere gerçekleştirilmiştir.

⁵ Belçika, Bulgaristan, Yunanistan, İspanya, Kıbrıs, Litvanya, Portekiz ve Slovakya.



Kaynak: Eurostat, 2014: Tablo 30'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 1: AB Üyesi Ülkelerde Merkezi Hükümetlerin Vergi Hasılatı Ortalaması

2000 yılından 2008'e kadar olan dönemde efektif vergi oranının %28,1'den %8,9'a düşüren Bulgaristan, oran aracılığıyla yaptığı rekabetten avantajlı çıkmış ve bu dönemde vergi hasılatının GSYİH'ya oranını %17,5'ten %23,1'e çıkararak %32 oranında artış sağlamıştır (Eurostat, 2014: Tablo 30, 91). Bu dönemde Litvanya, Polonya, Portekiz gibi küçük ve orta ölçekli ekonomiler yanında, sermaye kaçışları nedeniyle önlem alan Hollanda ve İngiltere de vergi hasılatını artıran ülkeler olmuştur (EuroStat, 2014: Tablo 30).

2007 yılına kadar olan dönemde ortalama vergi oranları düşerken vergi hasılatının artması, doğrudan ve portföy yatırımlarının artması yanında, vergi tabanının genişletilmesi, vergi uyumunun ve vergi idarelerinin etkinliklerinin artırılması ile açıklanabilir. Hatta diğer etkiler sabit kabul edilirse hasılat artışı Laffer Etkisi ile de açıklanabilir. 2008 sonrasında ise Finansal Kriz ve sermaye akışının azalması gibi sebeplerle vergi oranı artışları olmasına ve vergi harcamaları azaltılmasına rağmen, vergi hasılatının GSYİH'ya oranında 2010 yılına kadar yaklaşık %7,5 oranında düşüş, bu yıldan sonra ise bir miktar toparlanma görülmüştür.

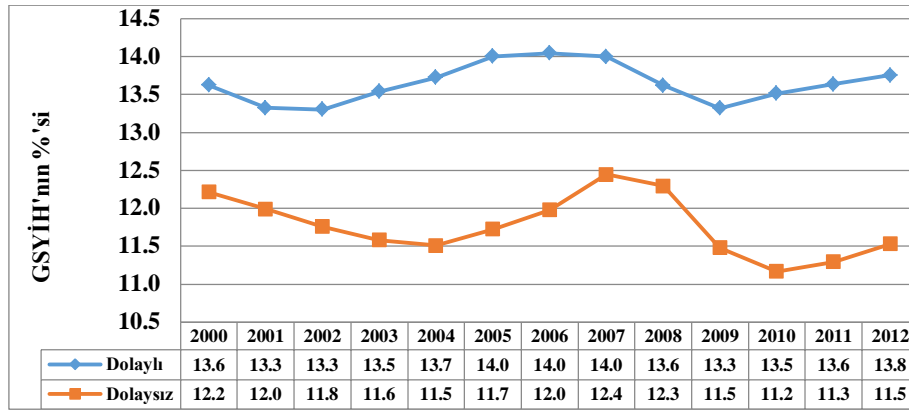
3.2. Merkezi Hükümet Vergi Hasılat Yapılarının Değişimi

Vergi rekabeti ve krizin etkisini üzerinde görebileceğimiz temel göstergelerden biri de vergi sisteminin hasılat yapısıdır. Bu etkinin her vergi bakımından farklılaşacağı söylenebilir. EuroStat'ın bir raporunda (2011:11); krizin vergi hasılatı üzerindeki etkisinin vergi çeşitlerine bağlı olarak değişebileceği; bu kapsamda vergi matrahı genişliğine ve verginin artan oranlılığına bağlı olarak ayırt edici iki etkisinin olabileceği; kurumlar, ticari gelir, taşımacılık vergileri gibi bazı vergilerin resesyon sürecinden daha fazla etkilenebileceği, zorunlu tüketim maddeleri üzerindeki vergi hasılatındaki düşüşün ise normal olarak daha ılımlı olabileceği ifade edilmiştir. Bu bakımdan çalışmada, AB üyesi ülkelerde dolaylı-dolaysız vergi hasılatının ve vergi hasılat yapılarının değişimi iki alt başlıkta açıklanmıştır.

3.2.1. Dolaylı-Dolaysız Vergi Hasılatının Değişimi

Dolaylı ve dolaysız vergi oranlarındaki değişimin vergi hasılatı üzerinde farklı etkiye sahip olduğu bilinmektedir. Ekonomide ortaya çıkabilecek değişimler; dolaysız vergilerde, tarh ve tahsil dönemlerinin genel olarak yıllık olması nedeniyle vergi hasılatına daha geç yansırken, dolaylı vergilerde fiyat mekanizması nedeniyle kısa dönemde hasılatına yansiyabilirler (Kanlı, 2007). Dolaylı vergiler, vergi tabanının genişliği ve vergi baskısının nispeten az olması nedeniyle hasılat potansiyeli yüksek olan vergilerdir. Bu vergiler, genellikle gelişmekte olan ülkelerde en büyük kamu gelir kaynağını oluşturmakta (Demircan, 2003: 111) ve bu nedenle fiskal amaçlarla kullanılmaktadır.

Gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergiler ise, doğrudan yatırımlar, ekonomik büyüme ve istihdam gibi makroekonomik büyüklükler üzerindeki doğrudan etkileri nedeniyle bu tür makroekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesinde temel maliye politikası aracı olarak kullanılmaktadırlar. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde reel yatırımların teşviki amacıyla bu yatırımları etkileyen vergilerin indirilmesi yanında tüketimden alınan vergilerin artırılması önerilmektedir (Güngör, 2016: 145).



Kaynak: Eurostat, 2014: Tablo 4 ve 14'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

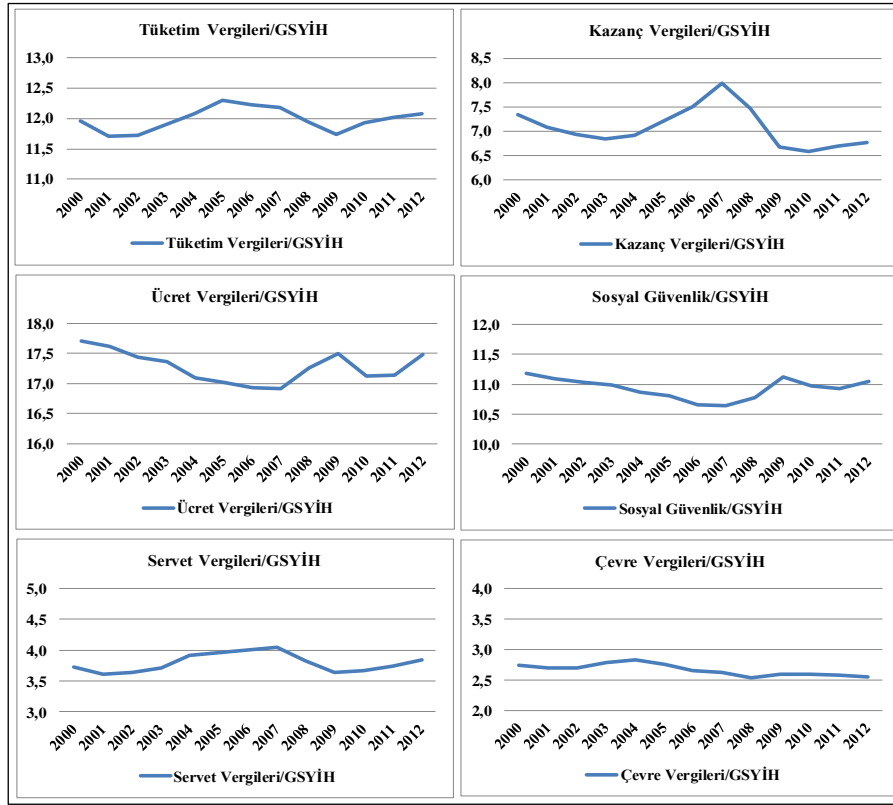
Grafik 2: AB Üyesi Ülkelerde Dolaylı-Dolaysız Vergi Hasılatı Ortalaması

AB üyesi ülkeler 2000'li yılların başlarından itibaren vergi rekabetinin bir parçası olarak özellikle dolaysız vergi oranlarında indirimler yaparak vergi rekabetine katılmışlardır. Grafik 2'den görülebileceği üzere bu ülkelerde dolaysız nitelikteki kazanç/sermaye vergilerinin GSYİH'ya önemli dalgalanmalar gözlemlenmiştir. Aynı grafikte tüketim üzerinden alınan dolaylı vergilerin GSYİH'ya oranlarında da benzer değişimler gözlemlenmekle birlikte bu dalgalanmaların daha düşük olduğu görülmektedir.

Grafik 2 incelendiğinde, vergi rekabetinin etkilerinin daha ağırlıkta olduğu 2007 yılına kadar, dolaylı vergilerin toplam hasılat içindeki ağırlığı net bir artış trendi gösterirken, dolaysız vergilerin ise önce azaldığı, ardından eski seviyesini bir miktar geçtiği görülmektedir. Bu dönemde ülkelerin vergi hasılatına bakarak, vergi rekabeti nedeniyle artan finansman ihtiyaçlarını dolaylı vergileri artırarak telafi etmeye çalıştıkları söylenebilir. 2008 Finansal Krizi sonrasında ise, dolaysız vergi hasılatının ekonomik küçülmeye bağlı olarak tüketimden daha hızlı düştüğü, dolaylı vergi hasılatının ise 2009 yılından itibaren toparlanma eğiliminde olduğu, bu toparlanmanın dolaysız vergi hasılatına daha geç yansıdığı görülmektedir.

3.2.2. Vergi Hasılatının Vergi Türlerine Göre Değişimi

AB bölgesinde 2000 yılı sonrasında vergi politikalarını değiştiren temel olaylar olarak gördüğümüz vergi rekabeti ve 2008 Finans Krizinin, vergi sisteminin hasılat yapısında vergi türlerine göre farklı etkiler göstermesi beklenmelidir. Çünkü gelir, harcama, servet üzerinden alınan vergiler farklı fiskal ya da ekstra fiskal politikalar için kullanılabilen ve bu politikalar sonucu vergi hasılatı uygulanan politikalara ve ekonomik konjoktüre göre değişebilmektedir. Bu değişimi gözlemlemek amacıyla Grafik 3'te, AB üyesi ülkelerin vergi hasılat yapısındaki değişim; tüketim, sermaye/kazanç, ücret, sosyal güvenlik, servet ve çevre vergileri gibi temel vergiler bakımından ayrı ayrı verilmiştir.



Kaynak: Eurostat, 2014: Tablo 40, 44, 54, 66 ve 76'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 3: AB Üyesi Ülkelerde Vergi Hasılat Yapılarının Değişimi (%)

Vergi hasılat yapısı içinde vergi rekabeti nedeniyle ortaya çıkan etkilerin kriz dönemine kadar devam ettiği, 2008 yılı sonrasında ise maliye politikalarının resesyon sürecinin atlatılmasına yöneldiği söylenebilir. Bu nedenle AB üyesi ülkelerin GSYİH içindeki vergi hasılatı; tüketim vergileri bakımından, teorik tahminlere de uygun olarak, hem vergi rekabetinin hem de 2008 Finansal Krizinin sürdüğü dönemde artış göstermiş; gelir/kazanç vergileri bakımından, rekabetin etkinliğine bağlayabileceğimiz bir nedenle 2008 yılına kadar artmış, bu yıldan sonra krizin etkisiyle ciddi oranda düşüş göstermiştir.

Emek üzerindeki vergi yükünün ağırlığının iktisadi büyüme hızını düşürdüğü ve rekabet gücünü zayıflattığı kabul edilmektedir (Batirel, 2016: 168). Bu nedenle son yıllarda AB üyesi ülkelerin istihdam üzerindeki vergi yüklerini düşürmeye çalıştıkları söylenebilir. Grafik 3'ten izlenebileceği üzere; ücret ve sosyal güvenlik vergileri bakımından rekabet ve kriz dönemlerinde trend değişimleri görülmektedir. Rekabet döneminde reel ücretlerdeki düşüşe bağlı olarak azalan ve esnekliği düşük olan ücret ve sosyal güvenlik vergileri kriz döneminde milli gelirdeki daralmalar nedeniyle nispi olarak artmıştır.

Grafik 3'ün alt kısmında yer alan servet ve çevre vergileri hasılatının seyri diğer vergilere göre daha durağan seyretmiştir. Servet vergileri bakımından, vergi rekabetinin yoğun olduğu dönemde mobilitesi az olan bu kaynak üzerindeki vergilemeye ve gelir artışına bağlı olarak vergi hasılatının arttığı, beklenildiği üzere kriz döneminde azalma gösterdiği ve toparlanma süreci ile yeniden bir artış trendi içine girdiği görülmektedir. Çevre vergileri hasılatının ise, kriz öncesi dönemde durağan seyrettiği, sonrasında ise hafif düşme eğiliminde olduğu görülmektedir.

SONUÇ

2000 yılı sonrasında AB üyesi ülkelerin vergi hasılatına ve politikalarına etki eden iki temel süreç söz konusudur. Bunlardan biri vergi rekabeti, diğeri ise finansal krizdir. AB üyesi ülkelerin vergi hasılatı üzerinde yaptığımız inceleme ve değerlendirmeler sonucunda ülkelerin vergi hasılat yapısına etki eden

ortak faktörlerden; 2008'e kadar vergi rekabetinin, 2008 sonrası dönemde ise Küresel Finans Krizinin daha etkili olduğu görülmüştür.

Vergi rekabetinin etkili olduğu (2008'e kadar) dönemde; AB üyesi ülkelerden 24'ünün oran indirimine gittiği ve efektif vergi oranlarını ortalama %24,8 düşürdükleri, vergi rekabetiyle birlikte oran indirimlerine rağmen vergi hasılatının GSYİH'ya oranını artırdıkları, vergi hasılatı içinde dolaylı vergilerin ağırlığının arttığı, kazanç/sermaye vergileri hasılatında artışlar olduğu, ücret ve sosyal güvenlik vergisi hasılatının düştüğü, servet vergileri hasılatının kısmi olarak arttığı, çevre vergileri hasılatının ise durağan bir seyir izlediği görülmüştür.

Finansal krizin etkili olduğu (2008 sonrası) dönemde ise; vergi oranı rekabetinin azaldığı, bazı ülkelerin vergi oranlarını artırmasına rağmen 12 ülkenin oran indirimi yaptığı, vergi hasılatının GSYİH'ya oranının ciddi bir düşüş gösterdiği, sosyal güvenlik ve ücret vergileri hasılatının arttığı, tüketim vergilerinin aksine dolaysız vergilerin vergi hasılatı içindeki ağırlığının kriz sonrasında azaldığı; servet ve çevre vergilerinin vergi hasılatı içindeki ağırlığının durağan seyir izlediği görülmüştür. Bu gözlemler sonucunda vergi rekabetinin, beklendiği üzere sermaye/kazanç vergileri üzerinde yoğunlaştığı sonucuna ulaşılmıştır.

KAYNAKÇA

- Aktan, Coşkun Can ve İstiklal Y. VURAL. (2004). “Vergi Rekabeti”, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı: 22, Ocak-Haziran, ss.1-18.
- Algan, Neşe ve M. Akdoğan GEDİK. (2011). “Vergi Rekabetine İlişkin Göstergeler: Avrupa Birliği Üyesi Ülkeler İçin Bir Değerlendirme”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 20, Sayı 1, ss.287-302.
- Armağan, Ramazan ve Murat İÇMEN. (2012).”Vergi Rekabeti ve Türkiye’ye Yansımaları”, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 17, Sayı 2, ss.145-172.
- Batirel, Ömer Faruk. (2016). “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Son Vergi Reformları”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:1, Özel Sayı:29, Bahar 2016/, ss.159-169
- Demircan, Esra Siverekli. (2003). “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 21, Temmuz-Aralık 2003, ss.97-116.
- European Commission. (2014). *Tax Reform in EU Member States: Tax Policy Challenges for Economic Growth and Fiscal Sustainability*, European Commission Economic and Financial Affairs, Brussels-Belgium, http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/, Erişim: 11.03.2015.
- Eurostat. (2011). Focus On the Crisis: The Main Impact on EU Tax System, Taxation Trends in The European Union, Publication Office of European Union, Luxembourg.
- Eurostat. (2014). Taxation Trends in The European Union, Data for The EU Member States, Iceland and Norway, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf, Erişim: 26.03.2015.
- Ferhatoğlu, Emrah. (2006a). “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 7, Sayı 1, Haziran, ss.79-96.
- Ferhatoğlu, Emrah. (2006b). “Avrupa’da Düz Oranlı Vergi Sistemi Çalışmaları ve Başarısı”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 298, ss.170-176.
- Giray, Filiz. (2005). “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, *Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 9, ss.93-122.
- Güngör, Kamil. (2016). “Vergi Yapısında Bir Reform Önerisi Olarak Vergi İndirimleri Politikası ve Türk Vergi Sistemi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: XVIII, Sayı: 1, Haziran 2016, ss.133-147.
- Hadler, Sandra; MOLOI, Christine ve Sally WALLACE. (2007). “Flat Rate Taxes; A Policy Note”, International Center for Public Policy Working Paper Series at AYSPS, GSU Paper 0706, *International Center for Public Policy*, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.
- Kanlı, Murat. (2007). *Dolaylı Vergiler ve Kayıtdışı Ekonomi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Öncel, S. Yenal. (2005). “Kurumlar Vergisinde Değişim ve Uluslararası Vergi Rekabeti”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 47. Seri, ss.1-20.
- Öz, Ersan ve Sevinç YARAŞIR. (2009). “Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 52. Seri, ss.1-40.
- Ünlükaplan, İlder ve İbrahim ARISOY. (2011). “Türkiye Ekonomisi İçin Efektif Vergi Oranlarının Hesaplanması”, *Ege Akademik Bakış*, Cilt 11, Sayı 1, ss.15-24.

Yereli, A. Burçin. (2005). "Macroeconomics Effects of Tax Competition In Turkey", *South-East Europe Review*, Volume 8, Number 1, May, ss.19-38.