



İyi Yönetişim ve Avrupa Birliği Vergi Politikası Kapsamında Yerel Vergi Gelirlerinin Analizi

Neslihan YILMAZ*

ÖZ

Avrupa Konseyi tarafından 2008 yılında İyi Demokratik Yönetişimin ilkelerini kapsayan Yerel Düzeyde Yenilikçilik ve İyi Yönetişim Stratejisi kabul edilmiştir. Bu doğrultuda Avrupa Konseyi ve Avrupa Birliği (AB) temel hak ve özgürlükler ve çoğulcu demokrasinin güçlendirilmesi amacıyla birlikte faaliyet göstermektedir. Çalışmada, AB vergi uyum politikası, iyi demokratik yönetim ilkeleri genelinde incelenerek; Üye Devletlerin 2008-2022 yerel vergi gelirleri ilişkisi Unweighted Pair Group Method with Arithmetic Mean (UPGMA) metodu, Cluster Analiz (CA) yöntemi ile değerlendirilmiş ve yerel vergi gelirlerinin dağılımı, Principal Component Analysis (PCA) çerçevesinde incelenmiştir. Uygulama sonucunda, yerel vergi gelirleri dağılımının, vergilendirme yetkisi ve yerel mali özerklik düzeyince değişkenlik gösterebildiği bulgusuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İyi Yönetişim, Avrupa Birliği, Vergi Politikası, Yerel Vergilendirme

JEL Sınıflandırması: H2, H7, F53

Analysis of Local Tax Revenues within Good Governance and Tax Policy of the European Union

ABSTRACT

In 2008 The Local Level Innovation and Good Governance Strategy was adopted by the Council of Europe which covers the principles of Good Democratic Governance. In this scope, the Council of Europe and the European Union (EU) work together to strengthen fundamental rights and freedoms and pluralistic democracy. In the study, EU tax compliance policy was examined in terms of good democratic governance principles; The relationship with local tax revenues of the Member States between the 2008-2022, was evaluated by the Cluster Analysis (CA) method using the Unweighted Pair Group Method with Arithmetic Mean (UPGMA). Besides, the distribution of local tax revenues and analyzed within the framework of Principal Component Analysis (PCA). As a result of the practice, it has been found that the distribution of local tax revenues can vary according to the taxation and the level of local fiscal autonomy.

Keywords: Good Governance, European Union, Tax Policy, Local Taxation

JEL Classification: H2, H7, F53

Geliş Tarihi / Received: 12.02.2024 Kabul Tarihi / Accepted: 03.03.2024

Bu eser Creative Commons Atıf-Gayriticari 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.



* Doç. Dr. Uşak Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, neslihan.yilmaz@usak.edu.tr, ORCID:0000-0001-9350-9866

1. GİRİŞ

İyi yönetim kavramı ve yönetimden yönetişime geçişin Avrupa Konseyi özelinde gelişimi, 2008 yılında belirlenen İyi Demokratik Yönetişimin ilkeleri ve Yerel Düzeyde Yenilikçilik ve İyi Yönetişim Stratejisine dayanmaktadır. On iki ilkedен oluşan temel değerler ifadesi aynı zamanda demokratik yönetişimin de göstergesi kabul edilir. Böylece kamu kurum ve kuruluşlarına yönelik hedeflenen dönüşüm sürecinin, kamusal hizmet sunumu ile kamu maliyesi ve çatısı altındaki yerel yönetimler maliyesi alanında etkileri gözlenebilmektedir. Yerel düzeyde etkin mali yönetim anlayışının tesisi açısından verimlilik, şeffaflık, hesap verebilirlik gibi ilkelerin önemli katkıları bulunmaktadır. 2014 yılında Avrupa Konseyi ve Avrupa Birliği (AB) politika yaklaşımlarını bütünleştirerek uyum odaklı bir strateji benimsemişlerdir. Söz konusu strateji ve ilkeler kapsamında AB Üye Devletleri'nde idari ve mali yönden merkezi yönetim çatısında yer alan idarelerin ve özellikle yerel yönetimlerin mali yeterlilik düzeylerinin iyileştirilmesi amaçlanır.

Yerel yönetimlerin mali özerkliğinin gelişimi, idarelerin hizmet sunum kapasitelerini ve hane halkının kamu hizmetlerine erişim imkanını doğrudan etkiler. Bu sebeple AB Üye Devletleri'nin birçoğu yerel yönetim birimlerinin harcama sorumlulukları ile finansman kapasitelerini güçlendirme yönünde düzenlemelere yer verir. Bu bağlamda merkezi yönetim transferlerine duyulan ihtiyacın oransal olarak değişimi söz konusudur. Yerel mali özerklik unsurlarından biri olarak yerel vergilendirme yetkisinin kullanımı ve yerel vergi gelirlerinin oransal gelişimi belirleyici öneme sahiptir. Merkezi yönetimden yerel yönetimlere yönelik idarelerarası transferler ile birlikte vergilerin yerel yönetim birimleri açısından en önemli gelir kaynağı olduğu değerlendirilir.

Çalışmada, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi kararıyla onaylanan ilkelerin yerel düzeyde kaynak yönetiminin sağlanmasındaki önemi sebebiyle öncelikle iyi yönetim ilkelerinin Avrupa Konseyi ve AB yönüyle değerlendirmesine yer verilecektir. Ardından Birlik vergi uyum politikası bağlamında vergi uyumlaştırması süreci incelenecektir. AB'de yerel vergilendirme yetkisinin gelişimi, hizmette yerindelik, yerel mali özerklik ve yerel vergiler çerçevesinde ele alınacaktır. Veri ve metodoloji kısmında AB Üye Devletleri arası yerel vergi gelirleri ilişkisi değerlendirilerek ülkelerin yerel vergi politikalarının yakınlık ve farklılıklarının gelişimi incelenecektir. Benzer vergi politika ve sistemlerine sahip ülke gruplarının kendi aralarında nasıl dağılım gösterdikleri, Birlik Üye Devletleri'nin bölgesel dağılımı ve iyi yönetim ilke ve stratejileri bağlamında gelişimi değerlendirilecektir.

2. İYİ YÖNETİŞİM İLKELERİNİN AVRUPA KONSEYİ VE AVRUPA BİRLİĞİ PERSPEKTİFİ

İlkeler ve değerler, iyi yönetişimin temellerini oluşturur ve kamu politikalarının yürütülmesi, kamu hizmetlerinin sunumu konularında yönlendirici etkiye sahiptir. Avrupa Konseyi tarafından ilkelerin, temel ve kalıcı nitelikte olması gerektiği savunulurken değerlerin ise sabit olabildiği, zaman içerisinde koşullar değiştikçe gelişim gösterebileceği ileri sürülür. İdarelerin faaliyetleri açısından yönetişim kavramına vurgu yapılmakla birlikte iyi yönetişimin de aynı düzeyde öneme sahip olduğu gözlenmektedir (EC, 2017: 1). Yönetişim, karar alma sürecinde alınan kararlar ile etkilenenlerin karar alma sürecine katılımını ifade etmesi sebebiyle yönetim kavramından farklıdır (Yılmaz, 2019: 216). İlkeler farklı düzeylerde öneme sahip olmakla birlikte birbirinin de tamamlayıcısı niteliğindedir. Dolayısıyla bir bütün halinde uygulanması beklenir. Böylece küresel, ulusal, bölgesel ve yerel tüm yönetim düzeylerinde geçerli olabilecek bir politika uyum sürecine ulaşılması hedeflenir.

Avrupa Konseyi tarafından iyi demokratik yönetişimin ilkeleri; katılım, temsiliyet, seçimlerin adil yapılması, duyarlılık, etkililik ve verimlilik, açıklık ve şeffaflık, hukukun

üstünlüğü, etik davranış, yetkinlik ve kapasite, yenilik ve değişime açık olma, sürdürülebilirlik ve uzun dönemli yönelim, sağlam mali yönetim, insan hakları, kültürel çeşitlilik ve sosyal kaynaşma, hesap verebilirlik olarak sıralanmaktadır (CE, 2018: 18-20). Söz konusu ilkeler doğrultusunda kaynakların etkin ve verimli yönetimi amaçlanmakla birlikte bütçeleme sürecinin her aşamasında halkın katılımı ile şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlanabildiği ölçüde gelir artışı ve adil bir dağılım sürecinin yürütülebileceği savunulur.

Avrupa Toplulukları tarafından 2001 yılında yayınlanan Beyaz Kitap'ta ise iyi yönetim prensipleri; açıklık, katılım, hesap verebilirlik, verimlilik ve uyum şeklinde sıralanır. Açıklık; kurumların faaliyetlerini açık bir şekilde yürütmesini ifade eder. Birliğin çalışmaları ve aldığı kararlar Birlik Üye Devletleri'ne doğrudan iletilmelidir. Ayrıca kurumsal işleyişin Üye Devlet vatandaşları için erişilebilir olması ve etkin biçimde paylaşılması gerekir. Söz konusu işleyiş karmaşık kurumsal yapılara sahip idarelere yönelik güvenin artması açısından önemlidir. Katılım; Birlik politikalarının kalitesi, etkinliği ve gelişim sürecinden uygulama aşamasına kadar politika sürecinin tüm safhalarına iştirak edilmesini esas alır. Katılımcılık arttığı sürece kurumlara duyulan güvenin artması da olasıdır. Birlik politikalarının gelişimi ve uygulanması süreçlerinde önemli etkisi bulunmaktadır (EC, 2001: 18-20). Her düzeydeki kamu kurumunun yönetim kalitesini ölçmesine ve iyileştirmesine, dolayısıyla hizmet sunum sürecinin geliştirilmesine imkan sağlaması sebebiyle ilkelerin, Birlik bünyesinde işbirliği içerisinde uygulanmasını beklenir.

Hesap verebilirlik; yasama ve yürütme süreçlerindeki sorumluluk alanlarının net bir ayrıma sahip olması anlamına gelir. Birlik kurumlarının yanı sıra Üye Devletleri'nin kurumsal yapılarının gelişim sürecinde de politikalarının her düzeyde uygulanmasını amaçlar. Her yönetim düzeyinde hesap verebilme sorumluluğunun tesis edilmesi istenir. Verimlilik; Birlik politikalarının, ihtiyaçlara yönelik etkili ve beklentiyi karşılayacak sürede yönetimini konu alır. Ayrıca politika önceliklerini, olası etkilerini ve geçmiş deneyimlerin değerlendirilmesini içerir. Bu kapsamda etkililik, Birlik politikalarının dengeli bir biçimde uygulanmasına ve karara bağlanmasını ifade eder. Uyum; Birlik politika ve eylemlerinin tutarlı ve kolay anlaşılır olmasını ifade eder. Birliğin genişleyen etki alanı ve ihtiyaçların çeşitliliği ile tutarlı bir işleyiş öne sürülmektedir (EG, 2001: 7). Bu bağlamda bölgesel ve yerel politikaların Birlik politikaları ile uyumu ve üye ülkeler düzeyinde koordinasyonu gerekli görülmektedir.

Yerel, bölgesel, uluslararası ve ulusötesi yönetim arasındaki eklemlenme, uluslararası işbirliğini koordine etmenin yanı sıra çok düzeyli politikanın geliştirilmesini ve uygulanmasını da teşvik etmektedir. Özellikle çok düzeyli yönetim sistemlerinde politika belirleyicilerin, politika oluşturma sürecinde etkinliği sağlayacak gelişmeleri dikkate almaları beklenir (EC, 2022a: 24). Hukukun üstünlüğüne dayalı kurumların ve politikaların; hesap verebilirliği, şeffaflığı, etkinliği ve güvenilirliği arttırılabildiği ölçüde temel hakların korunmasına yönelik düzenlemelerin, demokratik yönetimi güçlendireceği savunulur (EC, 2022b: 146). Bu doğrultuda AB Ekonomik ve Mali İşler Konseyi (ECOFIN), Birlik üyesi olmayan üçüncü ülkelere yönelik vergi konularında iyi yönetimin sağlanması ve vergi kaçakçılığı ile mücadele önceliğiyle ortak politika ve standartlar belirlenmesine yönelik çalışmalar başlatmıştır.

İyi yönetim, vergi sistemleri açısından şeffaflık, etkin bilgi alışverişi ve adil vergi rekabeti olarak ifade edilir. Ancak, bu standartlar yıllar içerisinde değişim göstermiş; ECOFIN vergi konularında yönetim, şeffaflık, bilgi alışverişi, adil vergilendirme sağlanabilmesi amacıyla matrah erozyonu ve kar kaymasını önlemeye yönelik eylem planları geliştirilmesini öngörmüştür. Standartların geliştirilmesinin temel gerekçesi, AB'nin vergi politikası alanında da koordinasyon ve işbirliğini güçlendirmeye yöneliktir. AB Komisyonu, uluslararası etkili vergilendirme alanı için Birliğin uluslararası öneme sahip siyasi ve ekonomik rolüne vurgu yapar (Johanna ve Valderrama, 2019: 454). Vergi politikalarına ilişkin AB Üye Devletleri ve AB üyesi olmayan ülkeler arası işbirliği ve koordinasyonunun sağlanması açısından söz konusu iyi yönetim ilkelerine uyum, belirleyici öneme sahiptir.

3. AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ UYUM POLİTİKASI

Vergilendirme, ekonomik ve mali açıdan devletler için temel gelir kaynağıdır. Birlik Üye Devletleri, kamu gelirleri ile kamusal hizmetlerin sunumu aşamasında ortak belirli politikalar izler. Birlik politikalarının amacı, vergi sistemleri açısından Üye Devletlerarası ilişkileri düzenlemek ve uyum içerisinde gelişimine imkân vermektir (Cavlak ve İnce, 2015: 11). Vergi yükü, ülkelerin kamu maliyesinin analizinde dikkate alınan önemli kavramlardan biridir ve kamu kaynaklarının, kamu harcaması ve yatırım harcamalarına yönlendirilmesini konu alır. AB, ortak maliye politikası oluşturulması aşamasında sağlayamadığı başarıyı, mali kurallar aracılığıyla sağlamayı hedefler. Bu bağlamda vergi, Üye Devletler tarafından rekabet üstünlüğü sağlamayacak biçimde kullanılması gereken ve rekabet şartlarını belirleyen önemli bir değişkendir (Bilici, 2004: 108, 2013: 135, 2018: 46). Vergilemeye ilişkin uluslararası standartların benimsenmesi, adil vergileme ve uluslararası maliye açısından önem taşıdığı gibi vergi politikası farklılıklarından kaynaklı uluslararası vergileme sorunlarının önlenmesine de katkı sağlamaktadır.

Vergi uyumlaştırması, ülkelerin vergi sistemlerinin ortak politikalarda buluşmak koşuluyla yakınlaştırılmasını ifade eder. Vergi sistemlerinin uyumlu hale getirilmesi ile Üye Devletlerarası mevcut rekabet eşitsizliklerinin önlenmesi, serbest dolaşım önündeki engellerin kaldırılması, üretim faktörlerinin yol açabileceği uyuşmazlıkların giderilmesi sağlarken siyasi ve ekonomik bütünleşmenin de güçlendirilmesi hedeflenir (Güngör, 2001: 52). Vergi uyumlaştırması ayrıca ortak pazarın işleyişine engel olan durumların önlenmesi, üye devletlerin vergi sistemleri açısından gerekli hukuki ve idari önlemleri tek taraflı olarak alınmasını da kapsar. Başka bir ifade ile vergi uyumlaştırması, ortak bir vergi politikası izlenmesi amacıyla ülkelerin vergi sistemlerinin düzenlenmesidir. Bu doğrultuda vergi uyumlaştırması, Üye Devletlerarası ekonomik ve mali ilişkilerin güçlendirilmesi, sürekliliğin sağlanması ve zararlı vergi rekabetine yol açan eşitsizliklerinin giderilmesi amacıyla vergi mevzuatlarının birbirine yakınlaştırılması sürecidir (Yıldız, 2006: 554). Süreç olarak değerlendirilmesinden de anlaşılacağı üzere, Üye Devletler adına süreklilik göstermesi beklenen ve dönemsel olarak yapılabilecek düzenlemelerin tamamına katılımı konu alan, güncel gelişme ve değişmelere göre tekrar eden bir yapıya sahiptir.

Üye Devletlerin vergi sistemlerinin koordinasyonuna yönelik yapılan düzenlemeler, ülkelerin milli gelir düzeylerinin yüzdesi olarak vergilendirmede ve vergi yapılarında farklılıklara yol açabilmektedir. Özellikle ülkelerin kamu harcama düzeyleri önemli ölçüde farklılık göstermekte, bu durum vergi politikaları açısından belirleyici olabilmektedir. Birlik, vergi sistemleri aracılığıyla gerçekleşen yeniden dağıtımın kapsamını şu şekilde ifade eder; eğer vergi rekabeti, kamu hizmeti sunumu ile vergilendirme arasında etkinliği artırırsa vergi politikalarına yönelik merkezi olmayan bir yaklaşım sürdürülmesinde sakınca görülmemektedir. Bu kapsamda oluşacak mali rekabet ortamı, AB sınırlarında dibe doğru yarıya yol açabileceği için Birlik, vergi politikası uyumlaştırmanın gerekliliğinden yanadır (Hoeller vd., 1996: 20). Üye Devletlerin vergi sistemlerinin farklı olmasından kaynaklı Birlik, çeşitli vergi politikası sorunlarıyla karşılaşmaktadır. Bu aşamada mobil üretim faktörlerinin vergilendirmesinde yaşanan sorunların belirleyici olduğu gözlenmektedir. Bir vergi politikası stratejisi olarak vergi uyumlaştırmasının, Birlik içi rekabet bozucu etkilerin önlenmesi açısından da yönlendirici olduğu değerlendirilir.

Ülkelerin ulusal vergi mevzuatlarına ilişkin düzenlemeleri, özellikle sınır ötesi mal ve hizmetler açısından farklı vergileme stratejilerini gerektirir. Bu nedenle, AB'nin öncelikle dolaylı vergileri uyumlu hale getirmesi gümrük birliğinin işleyişini güvence altına alacak bir düzenleme olarak değerlendirilir. Buna karşılık kişisel ve kurumlar gelir vergileri, esas olarak sermaye ve emeğin hareketliliğini etkilediğinden ortak pazar açısından belirleyici öneme sahiptir. Dolaysız vergiler içinse görece daha az gelişmiş bir vergi politikası koordinasyonu söz konusudur. Özellikle Üye Devletler'in adil olmayan vergi uygulamalarının önlenmesi yoluyla dengenin sağlanması amaçlanır (Keuschnigg vd., 2014: 4).

Uyumlaştırma sürecinin üç temel aşaması bulunur. Bunlardan ilki; hangi vergi türünün uyumlaştırılacağına belirlenmesidir. İkinci aşamada, vergi matrahının uyumlaştırılması gerçekleşir ve son olarak vergi oranı uyumlaştırılması ile süreç tamamlanır. Ayrıca, ülkeden ülkeye değişkenlik gösterebilecek belirli vergi uyumlaştırma seviyeleri de tanımlanabilmektedir. Bunlar; Üye Devletlerin tamamında farklı vergiler uygulanması, vergilerin bir kısmının ortak olması, bazı vergi türlerinde kısmi uyumlaştırma ve tüm Üye Devletlerde aynı vergilerin uygulanması şeklindedir. Üye Devletler açısından standart bir vergi uygulamasına gidilmesi halinde, farklı vergi matrahları arasında nominal uyumlaştırma söz konusu olabilecektir (Danuse, 2008: 90). Uyumlaştırılmış vergi matrahları farklı seviyelerde ve farklı ülke grupları özelinde değerlendirilebilir. Vergi oranlarının farklı veya aynı olması halinde vergi matrahlarının uyumlaştırılması süreci değişkenlik gösterecektir. Yerel düzeye indirildiğinde de bu farklılık, ülkeler arasında farklı ve değişken vergi yapılarının gelişimine yol açabilecektir.

Birlik, 1962 tarihli Neumark Raporu ve 1970 tarihli Tempel Raporu ile kurumlar vergisi sisteminde belirli başlıklarda uyum sağlamaya yönelik bir dizi düzenleme öngörmüş; Komisyon bu kapsamda 1975'te bir direktif önerisi ile vergi matrahının uyumlaştırılmasına yönelik teklif taslağı sunmuştur. Üye Devletin katılımının sağlanamaması sebebiyle hayata geçirilememiş; AB Üye Devletleri, ekonomik entegrasyonun vergileme alanında daha fazla iş birliğinin gerekli olduğuna dair 77/799/EEC sayılı Konsey Direktifi kabul edilmiş ve böylece ulusal vergi makamları arası işbirliğinin sağlanması amaçlanmıştır (ECR, 2023: 1). Vergi uyumlaştırılmasına yönelik doğrudan bir yetkinin bulunmaması nedeniyle dolaysız vergiler açısından aynı stratejiler uygulanmamıştır. Bu doğrultuda Ruding Raporu (1992) ile Üye Devletlerarası vergi politikası farklılıklarının ortak Pazar açısından yol açtığı aksaklıklar, sistematik olarak ele alınmaktadır. Kurumlar vergisi açısından vergi uyumlaştırması, verginin körelmesi tehdidi oluşturmazken diğer vergi türleri için aynı etki söz konusu değildir (Keuschnigg vd., 2014 :4-8). Dolayısıyla vergi uyum politikasının her Üye Devlet özelinde olduğu gibi her vergi özelinde de ayrıca değerlendirilmesi gerekir. Söz konusu vergilerin her ülke için farklı yönetim düzeylerinde ve farklı uygulama şekilleri ile varlık göstermesi, yerel yönetimlerin sahip oldukları vergilendirme yetki sınırları dahilinde değerlendirilmesini gerektirir.

Devletler vergi gelirleriyle kamu harcamalarını finanse ederken kamu politikalarına da yön verir. AB'de vergileme Üye Devletlerin yetkisindedir. Ülkeler yönetsel ve idari yapı farklılıklarına bağlı olarak bu yetkinin merkezi yönetimden yerel ya da bölgesel idari bölümlere devredilebilmektedir. Amaç, Üye Devletlerin ulusal vergi sistemlerinin Topluluk kurucu Antlaşma hükümleri ile uyumunu sağlayabilmektir (Oral, 2005: 268). Avrupa bütünlüşmesi kapsamında vergileme sürecinin koordinasyonu, Üye Devletlerarası işbirliğini gerektirir. Ulusal vergi sistemleri, özellikle parasal birlik sağlandıktan sonra önemi artan ve sorun oluşturabilecek konulardan biri haline gelmiştir. Vergi matrahları, üretim faktörlerinin artan mobilitesi, finansal hizmetler alanında gözlenen gelişmeler birer teşvik unsuru olarak değerlendirilmektedir. Vergi sonrası kazancı artıracak her türlü vergi politikası aracı veya uygun ekonomik koşullara sahip ev sahibi ülkeler söz konusu hareketliliğin yönünü belirleme açısından önemli diğer faktörlerdir (Hoeller vd., 1996: 20).

Üye Devletlerarası vergi yapısı farklılıkları, faktör hareketliliğinin yönünü değiştirebildiği gibi ulusal hükümetlerin sınır ötesi sermaye hareketliliğine ilişkin teşvik politikaları geliştirmesine de yol açmaktadır. Ülkelerin vergilendirme yetkilerinin kullanımında farklı etkiler doğabilmektedir. Vergi gelirinin tahsisi açısından sınır ötesi mali dışsallıklar ortaya çıkabilecek ve ülkelerin bir kısmı avantajlı ya da dezavantajlı konuma geçebilecektir. Ulusal hükümetler arasında ve vergileme ilkelerinin farklılık göstermesi nedeniyle Birlik çatısında uluslararası vergileme ilkelerine ortak uygulama alanı getirilmesi amaçlanır (Hoeller vd., 1996: 20). Birlik politikalarıyla, zararlı vergi rekabeti koşullarının oluşmasına neden olabilecek sistemlerin ve mobil üretim faktörlerinin düşük oranlı ancak verimsiz vergilendirilmesine yol açabilecek uygulamaların önüne geçilmesi beklenir.

Avrupa Birliği İşleyişine İlişkin Antlaşma, vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin yer aldığı temel dayanak olmakla birlikte vergilendirmeye ilişkin mevcut direktiflerin de ilgili AB birincil mevzuatıyla çelişmemesi beklenir. Vergilendirmeye ilişkin Birlik mevzuatında yer alan vergi avantajlarının da Birlik mevzuatı ile çelişmemesi gerekir. AB kurucu antlaşmalarının öncelikli amacı sınırlamaları kaldırmak olmasına rağmen vergilemeye ilişkin hükümlere yönelik Üye Devletlerin iç hukuk düzenlemelerinin uyumu da gerekli görülmektedir (Helminen, 2021: 11). Üye Devletler arası entegrasyon süreci, uluslararası vergi hukuku çatısında ve AB Vergi Hukuku özelinde farklı direktifleri içermekte ve ülkelerin ilgili düzenlemelere katılımını gerektirmektedir.

Vergi uyumlaştırması sürecinde karşılaşılan güçlüklerin temel nedeni Birlik Üyesi ülkelerin, özellikle dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasına yönelik politikaların, egemenlik yetkisinin bir parçası olarak değerlendirilmesidir. Uyumlaştırma sürecinde çoğunlukla Üye Devletlerin gelir vergisi yerine kurumlar vergisi yüklerinin uyumlaştırılması alanında yoğunlaşmıştır (Atılgan Yaşa ve Özen, 2015: 44). AB'ye yeni üyelerin katılımı, Birliğin vergi yapısındaki çeşitliliği ve dolayısıyla farklılıkları artırmıştır. Yeni Üye Devletlerin vergi yükünün eski üye Devletlere göre daha düşük oranda gelişim göstermesi uyum sürecini gerektiren temel nedenlerdendir. Bu bağlamda Birlik vergi yükü ve vergi gelirlerinin Üye Devletlerarası ekonomik dağılımında farklılıklar gözlenmektedir (Ay ve Talaşlı, 2008: 144).

Birlik vergi politikası aracı olarak vergi uyumlaştırmasına ilişkin bir diğer itici güç ise küresel düzeyde yaşanan ekonomik krizler olarak ifade edilir. Kriz sonrası dönemlerde ülkeler vergileri hızla artırmak zorunda kalmakta ve bu durum, uluslararası vergi rekabeti ve yerel vergi yükün dağılımına ilişkin bozulmalara neden olmaktadır. Bu çerçevede özellikle yerel yönetim birimlerinin mali kapasite ihtiyacı, tamamlayıcı olarak ortaya çıkmış ve Birlik ortak vergi politikasına duyulan ihtiyacı artırmıştır (Bénassy vd., 2014: 2). Birlik politikaları çerçevesinde, bilgi alışverişine yönelik getirilebilecek düzenlemelerle, idareler arası işbirliği ve koordinasyonun sağlanabilmesi ve vergilendirilebilir gelirin daha sağlıklı tespit edilmesi amaçlanır. Ayrıca Direktiflerde yer alan düzenlemelerin, Üye Devletler tarafından katılım gösterilebildiği ölçüde, öngörülen sürelerde tesis edilmesi ve geliştirilmesi hedeflenir.

4. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE YEREL VERGİLENDİRME

Yerel yönetimlerin temel amacı, hane halkının hizmetlere yüksek kalitede erişimini sağlamaktır. Bu bağlamda vergiler, yerel yönetimlerin önemli bir gelir kaynağı olarak her ülkenin belirlediği biçimde ancak farklı vergi sistemleri aracılığıyla şekillenir. Yerel yönetimlerin vergi oranlarını (mevzuatla belirlenen sınırlar dahilinde) belirleme yetkisi bulunmakla birlikte, vergi politikalarının güçlendirilmesine yönelik düzenlemelere de gidilebilmektedir. Pek çok Avrupa ülkesinde yerel yönetimlerin işleyişi, mali yapılarının yeterliliği, yerel düzeydeki kamusal hizmetlerin sunumundaki denklik ile doğrudan ilişkili kabul edilir (Herczyński, 2018: 5). Genel olarak yerel vergilerin taşınması gereken beş özellik bulunmaktadır. Bunlardan ilki yerel yönetim birimlerin vergi uygulaması konusunda karar verme yetkisine sahip olmasıdır. Yerel yönetimlerin vergi matrahını ve vergi oranını belirleyebilmeleri ve kendi vergi uygulamalarını gelir sağlayabilme kapasitelerini sağlamaları şeklinde ifade edilir (Ulusoy ve Tekdere, 2020: 39). Merkezi olarak belirlenen politikaların daha az esnek ve yerel koşullara duyarlı olması olasıdır. Yerel düzeyde vergi politikası farklılıkları, eşit muamele kuralları nedeniyle tekdüze gelişim gösterebilir. Bu sebeple tüketici gruplarının optimal olmayan boyutu, adem-i merkezizetiğin güçlenmesine yol açmaktadır (Hoeller vd., 1996: 7,8).

AB'de vergilemeye ilişkin hükümlerinin temel özelliği, AB Konsey'inin Komisyon önerilerine, Parlamento'ya danışarak oybirliği ile karar vermesidir. Vergi alanında kabul edilen hükümler arasında Üye Devletler'in mevcut düzenlemelerine ilişkin direktifler ve Konsey

kararları bulunmaktadır. Vergilendirmeye ilişkin alınan tüm kararlarda oybirliğinin sağlanması şartı aranır. Bu durumun, Avrupa'nın ihtiyaç duyduğu vergi koordinasyonu düzeyine ulaşılmasını zorlaştırdığı düşüncesiyle Komisyon, belirli vergi alanlarında nitelikli çoğunluk oylamasına geçiş için teklifler sunmakta ancak Üye Devletler tarafından reddedilmektedir (EP, 2022: 1). Konsey, Üye Devletlerin mevcut ve planlanan vergi reformları ile büyüme, istihdam ve sosyal harcamalar üzerinde önemli etkiler gözleneceğini ileri sürer. Üye Devletler'in kurumsal düzenlemeler ile mali yapı çerçeve kararları üzerindeki çalışmalarının güncellenmesi, performans bütçelemesi ve harcama değerlendirmeleri öncelikli hedefler arasında yer alır (EC, 2008: 9). Bu doğrultuda yerel düzeyde vergilendirme yetkisinin hangi sınırlar dahilinde kullanılacağına ilişkin Üye Devlet yerel yönetim birimleri, öncelikli politika ve hedef değişkenleri doğrultusunda karar alma serbestisine sahiptirler.

AB, yerel yönetimlerin güçlü mali yapılarla sahip olabilmeleri amacıyla Üye Devletler'in ulusal ve yerel vergi reformlarını destekleyen politikalar sergiler. Böylece yerel düzeyde kapasite oluşturulmasının yanı sıra çok yıllık bütçeleme ile yerel yönetimler maliyesinin güçlendirilmesi amaçlanır. Yerel düzeyde etkin vergilendirme yetkisi kullanımı bu açıdan son derece önemlidir. Doğrudan yerel kaynakların finansmanı ile bağlantılı Üye Devletlere ait mevzuat düzenlemesine ilişkin tavsiyeler ile yerel vergi tahsilatını geliştirmeye yönelik kararlar yol gösterici niteliktedir (EC, 2016: 131). Birlik ayrıca çevresel yönetişimin gelişimine yönelik sosyal yardım mekanizmasının güçlendirilmesini destekler. Bu yardımlar aynı zamanda yerel düzeyde vergi sisteminin modernizasyonu da kapsamaktadır (Börzel vd., 2008: 27).

Yerel yönetimlerin finansmanında, özellikle merkezi yönetimden yerel yönetim bütçelerine yönelik transferler ile farklı yerel yönetim düzeyleri için de geçerli olan bir gelir akışı sağlanmaktadır. Yönetişimin farklı düzeyleri arasında yerel yönetimlerin ihtiyaçlarına uygun ve harcama sorumluluklarının dağılımına hizmet eden, ülkelere özgü finansman yöntemleri geliştirilmesi önerilir. Avrupa ülkelerinin yerel yönetim finansman sistemlerinin işleyişi, yerel yönetimler maliyesinin denetim ve kontrol mekanizmaları ile desteklenmektedir. Çoğu Avrupa ülkesinde özellikle belediyelerin merkezi yönetim bütçesinden yapılan transferlere yüksek düzeyde bağımlılığı sürerken, vergi ve diğer gelir kaynaklarından elde edilen gelirler oransal olarak azalış gösterir (Herczyński vd., 2018: 4,5). Yerel niteliği bulunan kamusal hizmetlerin sunum sürecindeki etkinliğin artırılabilmesi amacıyla yerel mali yapıların güçlendirilmesinin yanı sıra, idareler arası transfer mekanizmalarının da merkezi yönetime yerel mali bağımlılık düzeyini artırmayacak biçimde yapılandırılması önerilir.

Birlik, ayrıca vergilemeye ilişkin veri alışverişini uluslararası düzeyde geliştirmek amacıyla İdari İşbirliği Direktifini uygulama kapsamına almıştır. Buna göre; avukatlar veya finans kurumları gibi araçların vergileme sürecine ilişkin bilgilerin otomatik olarak değişimini sağlayacak biçimde, yerel vergi makamlarına belirli vergi düzenlemelerini bildirme yükümlülüğü getirilmiştir (EP, 2022: 5). Geliştirilmesi amaçlanan tüm bu düzenleme ve uygulamalar kapsamında yerel düzeyde kaynak kullanımında ve dağılımında etkinlik ile hizmette yerindenlik anlayışının eş zamanlı sağlanması amaçlanır. Bu kapsamda AB'de yerel yönetimlerin uyguladıkları vergi politikası, hizmette yerellik ve yerel mali bağımlılık açısından iki farklı şekilde değerlendirilebilmektedir.

4.1. Hizmette Yerellik ve Vergilendirme

Yerel yönetimlerin temel varoluş amacı, yerel düzeydeki ihtiyaçlara ve mevcut şartlara ilişkin duyarlılığı artırmak ve hane halkının karar alma süreçlerinde daha fazla temsil edilmesini teşvik etmektir. Yerel sınırlarda yaşayan fertlerin karar alma sürecinin bir parçası olması için fırsatlar sunarken vatandaşların yerel düzeyde kamu programları üzerinde daha fazla kontrol sahibi olmasını sağlayarak siyasi istikrara da katkı sunar. Mali adem-i merkeziyetçilik etkin bir

biçimde yapılandırıldığı takdirde, ekonomik büyüme ve yerel yönetimlerin vergilendirilebilir kaynaklarında artış gözlenmektedir (Grđinić vd., 2019: 3). AB Üye Devlet yerel yönetim birimleri, yerel düzeyde önemli ölçüde mali kaynak ayırmakta ve yardım mekanizmaları çerçevesinde programlar ve doğrudan işbirliği anlaşmaları geliştirmektedir. AB stratejik yaklaşımı, yerel yönetimlerin Birlik kalkınma politikasına katılımını konu alır. Artan katılım, finansal kaynakların hacmi yapılandırılmış, koordineli Birlik yaklaşımının temelini ortaya koymakta ve yerel yönetimlerin kalkınma işbirliğini amaçlamaktadır (COEC, 2008: 2,3).

Yerel vergi gelirlerini belirleyen faktörlerin etkisi kısa ve uzun dönemde farklılık göstermekte ve merkezi yönetim vergi gelirleri yerel vergi gelirlerini doğrudan etkileyebilmektedir. Gelirlerin yerinden yönetimi, yerel vergi gelirlerini olumlu yönde etkiler. Avrupa ülkelerinde gerçekleştirilen mali yerelleşmenin özellikle yerel düzeyde vergilendirme yetkisinin kullanımı açısından desteklediği gözlenir. Mali adem-i merkeziyetçilik, yerel mali özerkliği ve yerel düzeyde ülke ekonomilerini güçlendirmeyi amaçlarken, işsizlik artışını da önlenmeyi sağlar. Bu doğrultuda mali yerelleşme, gelir ve harcamaların yerelleştirilmesinin olumsuz etkilerini uzun vadede sadece ulusal değil, yerel düzeyde de gidermeyi amaçlar (Maličká vd., 2012: 120,121). Harcamaların adem-i merkeziyetçiliğinin, gelirlerin yerelleştirilmesine göre bölgesel ekonomik yapı ile daha yakın ilişkili olduğuna dair değerlendirmeler bulunmaktadır. Buna göre, yerel harcamalar ile idareler arası transferler arasındaki ilişki ile yerel vergiler karşılaştırıldığında, yerel düzeyde gelir harcama dengesinin merkezi yönetime mali yönden bağımlılık olmaksızın karşılandığı gözlenmektedir (Onofrei vd., 2022: 2).

Yerel vergilendirme ve yerinden yönetim düzeyi açısından Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı madde 9, yerel yönetimlerin mali kaynaklarının bir kısmının yerel vergilerden sağlanacağını ve tüzüğün sınırları dahilinde oran belirleme yetkisine sahip olduklarını hüküm altına almıştır. Şartname adem-i merkeziyetçiliğin güçlendirilmesine dikkat çekerken aynı zamanda yerel vergilerin düzeyine karar verme konusunda her yerel yönetim birimine özerklik verilmesini ileri sürmektedir. Esas olarak yerel hesap verebilirliği güçlendirmek ve sorumluluk derecesinin artırılması amaçlanır. Yerel hizmetlerin yerel yönetimlerin sorumluluk alanları ile orantılı olmasının, harcama yetkileri ile finansman sorumluluğunun bir bütün olarak sağlanmasının, hesap verebilirliğin gereği olduğu ifade edilir (CE, 1999: 15). Mali adem-i merkeziyetçilik, merkezi hükümetin alt-ulusal düzeylerine kaynakların yeniden tahsisini konu alır. Kaynak düzenlemeleri genellikle merkezi idare ve yerel idareler ya da bölgeler arasında çeşitli faktörlere dayalı olarak yürütülür. İdarelerin tüm düzeylerinde mevcut kaynaklar dahilinde yerel mali yönetim kapasitesi değerlendirilir. Politika yapıcılar tarafından etkin kaynak tahsisi sağlayabilmek amacıyla belirlenen öncelikler; verimlilik, ekonomik istikrar, gelirin yeniden dağılımı ve bölgelerarası eşitsizliklerin giderilmesi olarak sıralanmaktadır. Adem-i merkeziyetçilik, idari ve mali sorumlulukların beraber yürütülmesini gerektirir (EC, 2007: 17,20).

Yerel yönetimlerin idari ve mali açıdan güçlendirilmesi, vergiler öncelikli olacak biçimde yerel finansmanın kaynaklarının artırılması ve merkezi yönetim transferlerine olan ihtiyacın oransal olarak azaltılması ile doğrudan ilişkili kabul edilir. Yerel düzeyde vergilendirme yetkisinin kullanımında, yetki ikamesinin farklı ancak birbiriyle ilişkili boyutları bulunmaktadır. Üye Devletler, vergi politikalarının uyumunu sağlayabilmek amacıyla işbirliği yaparak vergi sistemlerine ilişkin kuralları belirleme yoluna gidebilir. Bu doğrultuda vergilendirme yetkisinin kullanımından kaynaklı uyuşmazlıkların giderilebilmesi amaçlanır. Böylece vergi tabanının dolayısıyla vergi matrahının tespitine ilişkin belirsizliklerin de giderilmesi sağlanacaktır. Yerel düzeyde vergi politikalarını belirlerken Üye Devletler kendi vergi sistemleri için uygun düzenlemeler yapabilmekte, üzerinde anlaşmaya varılan kurallara uygun şekilde diğer ülkelerle veri alışverişi ve işbirliği sağlayabilmektedir (Cnossen, 2001: 11). Verginin geliri yeniden dağıtıcı etkisi kapsamında yerel düzeyde en temel gelir kaynağı olarak yerel vergiler ve yerel mali bağımlılık dengesi, en az hizmette yerindenlik ve yerel vergilendirme yetkisinin kullanımı kadar öneme sahiptir.

4.2. Yerel Vergiler ve Yerel Mali Bağımlılık

Yerel yönetimlerin idari ve mali özerk yapısı, hem bağımsız karar alma hakkını hem de faaliyetlerini finanse edebilme serbestisini içerir. Bu kapsamda yerel mali özerklik, yerel idarelerin merkezi otoritenin müdahalesinden bağımsız olması; yerel yönetim birimlerinin tanımlanmış hedeflere ulaşma konusunda karar alma özgürlüğünün bulunması ve yerel kimliğin yansması olarak ifade edilir (Grđinić vd., 2019: 3). Yerel yönetimlerin harcamalarını, öz gelirleri ve vergilendirme yetkileri çerçevesinde finanse etmeleri halinde hesap verilebilirliğin çok daha etkin sağlanacağı savunulur. Bu doğrultuda yerel vergiler; vergi paylaşımı düzenlemelerinin yanı sıra yerel düzeyde tahsil edilen vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Paylaşılan vergi gelirleri ile dikey mali eşitliğin sağlanması amaçlanmakta, belirli düzeyde yerel mali özerklik sağlanabilmektedir. Bu bağlamda AB çatısındaki her yerel yönetim biriminin yerel vergi oranının belirlenmesine yönelik bağımsız karar alma yetkisi bulunur (CE, 1999: 15).

Yerel yönetimlerin yerel düzeyde kamusal hizmetlerin sunulması ve finansmanına ilişkin kamu gelirlerinin toplanmasına yönelik sorumluluk alanlarının geliştirilmesi olarak mali yerelleşme, aynı zamanda kamu hizmetlerinin etkinlik ve hesap verebilirlik açısından gelişimine de katkı sağlar. Mali yerelleşme ile idare ve hizmetten yararlananlar arası etkileşimin güçlendirilmesi amaçlanır (Esener, 2022: 258). Katılımcılık ise bütçeleme süreci açısından, kamu kaynaklarının ne şekilde tasarruf edilmesi gerektiğine dair karar alma sürecine katılımı ifade eder. Bu doğrultuda katılımcılık, halkın kamu kaynaklarının tahsisine doğrudan katılabilmesi anlamına gelir (Sakinç ve Bursalioğlu, Aybarç, 2014: 2). Birbiri ile ilişkilili bu kavramlar özellikle yerel yönetimlerin, merkezi yönetime yerel mali bağımlılık oranının azalması açısından önem taşır.

AB Üye Devletleri, hareketli vergi tabanının elde tutmaya çalışırken, tercihli kişisel gelir vergisi ve dibe doğru yarışma katkıda bulunan kurumlar vergisi oranlarını düşürerek veya özel taban daraltma uygulaması getirerek uluslararası vergi rekabeti alanına dahil olabilmektedir (Godar vd., 2023: 1). Optimal vergileme açısından değerlendirildiğinde farklı yönetim düzeyleri arası vergi tahsisi, mali yerelleşmenin klasik maliye açısından karşılaştığı en önemli sorun olarak ifade edilir (Kyriaco ve Sagalés, 2018: 3). Bu doğrultuda yerel düzeyde tesis edilebilecek adil vergi rekabeti ortamı açısından yürütülen vergi uyum süreci ve reform çalışmaları kapsamında, tercihli olmayan vergi rejimlerini içerecek düzenlemelerin öncelikli olması beklenir.

Yerel yönetimlerin vergi gelirlerinde gözlenecek olası bir düşüşten, kamusal mal ve hizmet sunum süreci doğrudan etkilenir. Dolayısıyla yerel yönetimlerin vergi matrahında gözlenebilecek bir kayıp, diğer bir ülke yerel yönetim biriminin vergi matrahının artmasına neden olurken aynı zamanda yerel vergi oranlarında gözlenen artış olumlu bir dışsallığa da yol açabilecektir (EC, 2011: 67). AB, yerel düzeyde vergi parametrelerinin temel ekonomik koşullardaki farklılıklardan ziyade, vergi rejimlerinden doğan etkin vergi oranlarındaki farklılaşmadan kaynaklandığını ileri sürer. Buna göre belirli gelir veya giderler için geçerli olan çeşitli özel oranların yanı sıra ek ücretler ve kar üzerinden alınan yerel vergi oranları dahil olmak üzere yasal kurumlar vergisi oranları belirlenebilir (EC, 2022b: 317).

Avrupa ülkeleri genelinde yerinden yönetim anlayışı, yerel yönetimlerin sundukları hizmetler ve kamu kesiminin kaynak tahsisi açısından değişkenlik gösterir. Özellikle emlak vergileri verimlilik açısından yerel yönetimlerin öncelikli gelir kaynağını oluşturur (EC, 2009: 47). Ayrıca Birlik Üyesi Devletler tarafından uygulanan çevre vergileri, özellikle (işgücü gibi) farklı faktörlerden alınan vergilerde yapılacak indirim uygulamalarını finanse edebilecek alternatif bir gelir kaynağı olarak değerlendirilebilir (Hayrulloğlu, 2022: 482). Dolayısıyla iyi yönetim ilkeleri ve AB vergi uyum politikası kapsamında yerel vergi gelirlerinin gelişimi, farklı ulusal mevzuat düzenlemelerine tabi olmakla birlikte Üye Devletler nezdinde bağlayıcılığı bulunan çeşitli uygulama alanları ile bütünleştirilmeye çalışılmaktadır.

Birçok Üye Devlet, sermaye gelirinin üzerindeki düşük vergi oranı uygulamalarının yanı sıra temettü vergilemesinde çifte vergilendirmeyi azaltmak amacıyla oluşabilecek marjinal efektif vergi baskısının azaltılmasını hedefler. Bu bağlamda emlak vergileri, yerel düzeydeki kamusal hizmetlerin sunumu açısından yerel idarelerin kullanımına en uygun vergilerdendir. Merkezi idarenin transferleri gibi diğer finansman usullerine göre yerel vergiler, seçmenlerin ihtiyaçları ve tercihlerine duyarlı olmayı ve yerel idarelere daha fazla esneklik sağlanmasını gerektirir (Karabacak, 2001: 33). Özellikle eğitim ve sağlık gibi önemli sosyal alanlarda yerel yönetimlere devredilmiş geniş özerklik ve yerel düzeydeki hizmetlerin en iyi nasıl organize edileceğine ve finanse edileceğine dair karar verme yetkisi belirleyici öneme sahiptir (Herczyński vd., 2018: 6). Yerel yönetimlerin öz gelirlerinin, yerel vergi gelirleri ağırlıklı olacak şekilde gelişimi hedeflenir. Üye Devletler özelinde farklı uygulama şekilleri bulunmakla birlikte yerel vergilerin, öz gelirlerin ilk kalemini oluşturmaları sebebiyle Birlik politikaları nezdinde bütünleştirici yönü bulunmaktadır.

5. VERİ VE METODOLOJİ

Çalışmada UPGMA (Unweighted Pair Group Method With Arithmetic Mean) yöntemi ile kümeleme analizine (Cluster Analysis) yer verilmektedir. Analizde farklı ekonomik gelişmişlik düzeylerine sahip AB Üyesi 27 ülkenin 2008-2022 dönemi yıllık verilerinden yararlanılmıştır. AB Üye Devletleri genel bütçe vergi gelirlerinin yüzdesi olarak yerel vergi gelirleri AB Eurostat ve OECD veri tabanından yararlanılarak derlenmiştir. Çalışma kapsamında ayrıca PCA (Principal Component Analysis) yöntemi ile de veriler ve Üye Devletler arasındaki ilişki değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Küme adı verilen homojen grupların sayısı, çeşitli kriterlere göre eş zamanlı olarak birden fazla birimin sınıflandırılmasına imkân sağlar (Velickhov ve Stefanova, 2017: 580). Önemli bir diğer uygulama detayı, bir küme ile diğeri arasındaki "mesafeyi" belirlemek için kullanılan bağlantı ölçüsüdür. Uzaklıkların ortalamasını almak için yaygın olarak kullanılan yaklaşımlardan biri, Aritmetik Ortalamalı Ağırlıklandırılmamış Çift Grup Yöntemidir (UPGMA) (Cornish, 2007: 3). S veri kümesindeki iki n-küme arasındaki mesafeyi tanımlamanın çeşitli yolları bulunmaktadır, eğer $x = (x_1, \dots, x_n)$ ve $y = (y_1, \dots, y_n)$ o zaman x ve y arasındaki mesafe şu şekilde tanımlanır (Zaiontz, 2023: 1);

$$dist(x, y) = \sqrt{\sum_{i=1}^n (x_i - y_i)^2}$$

Mesafeyi en aza indirmek mesafenin karesini en aza indirmeye eşdeğer olduğundan, bunun yerine $dist^2(x, y) = (dist(x, y))^2$ 'ye bakılır. Eğer k tane C_1, \dots, C_k kümesi ve karşılık gelen ağırlık merkezleri c_1, \dots, c_k varsa, S'deki her x veri elemanı için k-ortalamar algoritması, $dist^2(x, c_j)$ 'yi en aza indiren j değerinden oluşur (Zaiontz, 2023: 1). Buna göre;

$$C_j = \left\{ x: \min_h dist^2(x, c_h) = j \right\}$$

Eğer ağırlık merkezlerinin S veri kümesine ait olmasını gerektirmiyorsa, o zaman genellikle 4. adımda C_j kümesi için yeni ağırlık merkezi c_j'yi o kümedeki tüm elemanların ortalaması olacak şekilde tanımlanır;

$$c_j = \frac{1}{m_j} \sum_{x \in C_j} x$$

Burada m_j, C_j'deki veri öğelerinin sayısıdır. S'deki herhangi bir veri öğesi ile ona en yakın ağırlık merkezi arasındaki mesafenin karesini bir hata değeri olarak düşünüldüğünde sistem genelinde en aza indirmeye çalışılır (Zaiontz, 2023: 1).

$$SS_E = \sum_{j=1}^k \sum_{x \in C_j} dist^2(x, c_j)$$

Bu sınıflandırmanın seçilmesindeki amaç, AB Üye Devletleri arasındaki yerel vergi gelirlerine yönelik benzerlik ve farkların gelişimini değerlendirebilmektir. Böylece ülkelerde mevcut benzer ve farklı durumların karşılaştırması yapılabilen ve ülkeler bu doğrultuda gruplandırılabilir. Yöntem, çok sayıda gözlem ve kümeleme değişkeninin analizi yoluyla ülkeleri nispeten homojen gruplara ayırabilir (Forte ve Nancy Santos, 2015: 32). Kümeleme analizinin ilgili ve alakasız değişkenler arasında ayırım yapacak bir mekanizması yoktur. Bu nedenle kümeleme analizine dahil edilen değişkenlerin seçimi kavramsal düşüncelerle desteklenmelidir (Cornish, 2007: 1).

Temel bileşen analizinin (PCA) temel fikri ise bir veri setinin boyutluluğunu azaltmaktır. Çok sayıda birbiriyle ilişkili değişkenden oluşan ve varyasyonun mümkün olduğu kadar korunduğu veri setinde geçerlidir. Bu, yeni bir değişkenler kümesine (temel değişken) dönüştürülerek elde edilir. Birbiriyle ilişkisiz olan ve ilk birkaçının, çoğu bilgiyi muhafaza edeceği şekilde sıralanan bileşenler orijinal değişkenlerin tümünde mevcut olan varyasyonları ifade eder (Mishra vd, 2017: 61). Tablo 1'de Kümeleme analizi değişkeni, AB üyesi ülkelerde genel bütçe vergi gelirlerinin yüzdesi olarak yerel vergi gelirleri şeklinde ifade edilmiştir. AB Üyesi 27 ülkenin genel bütçe vergi gelirleri içerisinde sahip olunan pay ölçütünde değişken yerel vergi gelirleri yüzdesi ele alınmış; UPGMA ve PCA açısından ayrı ayrı analiz edilmiştir. Verilerin son raporlanma tarihinin Ekim 2023 olması nedeniyle süreç, iyi yönetim ilkelerinin Avrupa Konseyi özelinde gelişim gösterdiği 2008 yılı ile 2022 yıllarını kapsamaktadır. Söz konusu değişkene ilişkin uygulama sonuçları, 2008-2022 yılları arası Üye Devletlerin yerel vergi politika ve stratejileri hakkında değerlendirme yapma imkânı sunmaktadır.

Tablo 1: Kümeleme Değişkeni

Değişken Adı	Değişken Açıklaması
Yerel Vergi Gelirleri	AB Üyesi Ülkelerde Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Yüzdesi Olarak Yerel Vergi Gelirleri

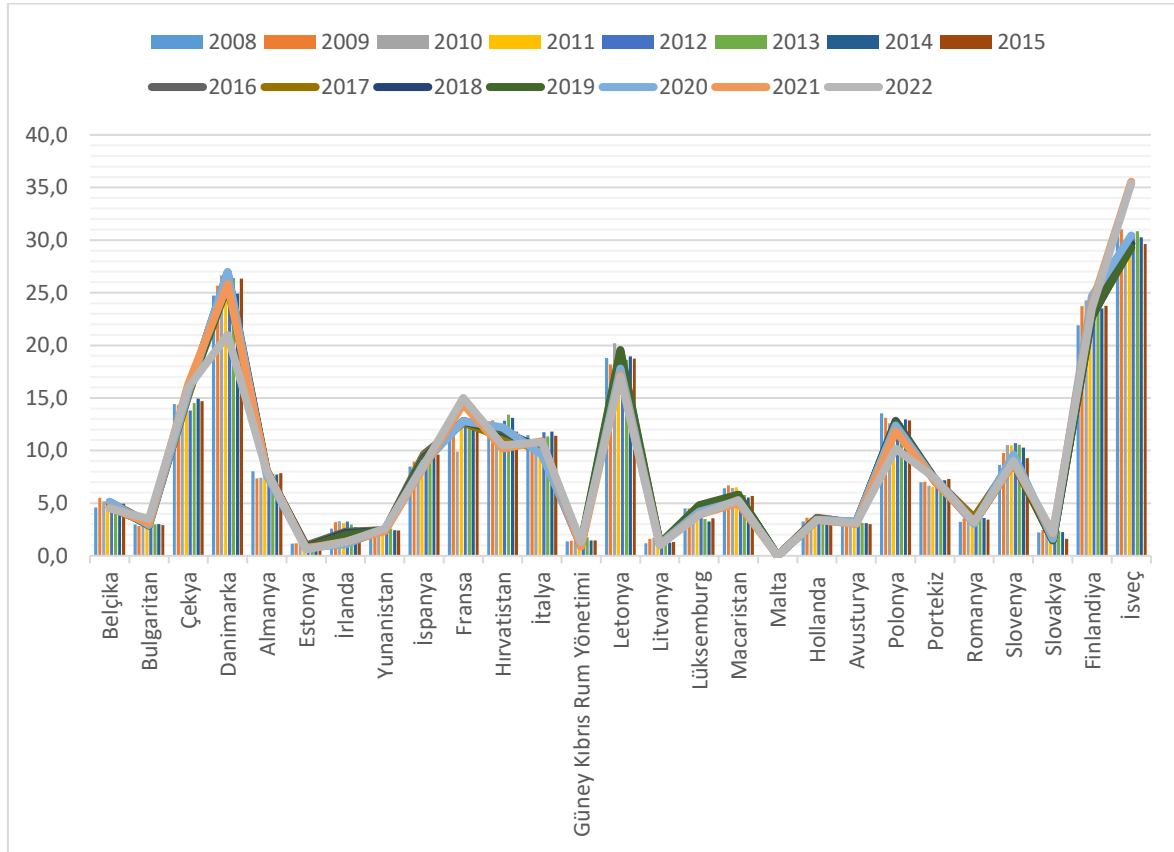
Kümeleme analizinde yer alan AB Üye Devletleri genel bütçe vergi gelirlerinin yüzdesi olarak yerel vergi gelirlerine ait veriler, ayrıca ülkelerin birbirlerine olan yakınlık ölçülerini tanımlama ve sınıflama imkânı sunar. Tablo 2'de 27 AB Üyesi Devletin genel bütçe vergi gelirleri yüzdesi olarak yerel vergi gelirlerinin gelişimine yer verilmektedir.

Tablo 2: AB Üye Devletler Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Yüzdesi Olarak Yerel Vergi Gelirleri (2008-2022)

Ülkeler	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Belçika	4,6	5,5	5,2	5,1	4,7	4,8	4,7	5,0	5,1	4,9	4,6	5,0	5,2	4,6	4,5
Bulgaristan	3,0	2,8	2,9	3,0	3,0	3,0	3,0	2,9	3,1	3,0	3,0	2,9	2,9	3,1	3,5
Çekya	14,4	14,3	14,0	13,9	13,8	14,5	14,9	14,7	15,3	15,2	15,6	15,5	15,5	16,3	16,0
Danimarka	24,7	25,7	26,7	26,7	26,3	26,4	24,9	26,4	26,7	26,5	26,9	25,7	27,0	25,8	21,0
Almanya	8,0	7,4	7,4	7,6	7,8	7,8	7,7	7,9	8,0	8,1	8,1	8,0	7,7	8,1	8,0
Estonya	1,2	1,2	1,4	1,5	1,3	1,1	1,1	1,0	1,0	0,9	0,8	0,8	0,8	0,7	0,6
İrlanda	2,6	3,2	3,3	3,1	3,2	3,0	2,7	2,5	2,3	2,2	2,2	2,0	1,1	1,3	1,3
Yunanistan	2,3	2,3	2,3	2,3	2,4	2,6	2,4	2,4	2,4	2,4	2,4	2,4	2,5	2,3	2,6
İspanya	8,5	8,9	9,0	9,1	9,3	9,7	9,8	9,6	9,6	9,5	9,3	9,2	8,8	8,5	8,6
Fransa	11,4	12,2	9,9	12,3	12,4	12,1	12,2	12,4	12,7	12,6	12,8	12,8	12,8	14,4	15,0
Hırvatistan	12,5	12,9	12,1	12,1	12,8	13,4	13,1	11,8	11,8	11,2	11,8	12,0	12,2	10,2	10,5
İtalya	11,5	10,8	10,8	11,0	11,7	11,3	11,8	11,4	9,9	10,0	10,2	10,0	9,6	10,9	10,8
GKRY	1,4	1,4	1,4	1,4	1,3	1,8	1,5	1,5	0,9	1,1	1,1	1,1	1,0	0,9	1,3
Letonya	18,8	18,2	20,2	19,2	18,7	18,6	19,0	18,7	18,9	19,3	18,2	19,6	17,8	17,2	17,0
Litvanya	1,2	1,6	1,8	1,6	1,6	1,2	1,2	1,3	1,3	1,2	1,2	1,1	1,1	1,0	1,0
Lüksemburg	4,5	4,5	4,3	4,6	4,0	3,5	3,3	3,6	3,9	4,1	4,6	4,8	4,2	3,9	3,9
Macaristan	6,4	6,7	6,5	6,5	6,1	5,8	5,5	5,7	5,7	5,7	5,8	5,8	5,2	5,0	5,3
Malta	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Hollanda	3,3	3,6	3,6	3,7	3,8	3,8	3,8	3,8	3,6	3,6	3,5	3,4	3,4	3,4	3,4
Avusturya	3,1	3,2	3,2	3,2	3,1	3,1	3,1	3,0	3,1	3,1	3,2	3,2	3,3	3,0	3,1
Polonya	13,5	13,1	12,6	12,3	12,6	12,6	13,0	12,9	12,8	12,7	12,7	12,6	12,4	11,9	10,2
Portekiz	7,0	7,0	6,7	6,5	6,7	6,9	7,2	7,3	7,3	7,1	7,2	7,3	7,2	7,1	7,4
Romanya	3,2	3,6	4,0	3,8	3,6	3,7	3,6	3,4	3,6	3,6	3,2	3,1	3,0	3,2	3,2
Slovenya	8,6	9,8	10,5	10,5	10,7	10,6	10,3	9,3	9,2	9,1	8,9	8,8	9,6	8,8	9,0
Slovakya	2,2	2,5	2,4	2,3	2,4	2,3	2,3	1,6	1,6	1,5	1,5	1,4	1,6	2,1	2,2
Finlandiya	21,9	23,7	24,3	23,1	22,7	23,4	23,5	23,7	23,1	23,5	22,7	22,8	24,7	23,9	23,5
İsveç	30,9	31,0	29,6	29,7	30,6	30,8	30,3	29,6	29,7	29,7	29,6	29,3	30,4	35,6	35,4

Kaynak: Eurostat Data (https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics), OECD Database (<https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/table-1-4-attribution-tax-revenues-sub-sectors-generalgoverment-total-tax-rev.htm>) verilerinden yararlanılarak yazar tarafından derlenmiştir.

Buna göre, yerel vergi gelirleri dağılımının ülkeler arasında oransal olarak değişkenlik gösterdiği gözlenmektedir. Bu değişimde sahip olunan ekonomik yapı ve gelişmişlik düzeyi farklılıklarının yanı sıra yönetsel yapı farklarının da etkisi olduğu söylenebilir. Özellikle yerel vergilendirme yetkisinin kullanımında uygulanan bölgesel ve ulusal politikaların farklılaşması söz konusu oranların değişimi üzerinde belirleyici öneme sahiptir. Ayrıca ülkelerde mevcut vergi teşvik mekanizmaları ile özellikle doğrudan yabancı sermaye akımları ve çok uluslu şirketlerin yatırım kararları üzerinde belirleyici nitelikteki vergi oranı indirimleri veya sıfır oranlı vergileme dikkat çekmektedir. Agresif boyutlara ulaşan uygulama örneklerinden dolayı gözlenen oransal gelişim seyri oldukça değişkendir. Grafik 1’de AB Üyesi Ülkelerde Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Yüzdesi Olarak Yerel Vergi Gelirleri Dağılımı Grafiğine yer verilmektedir. Yıllara göre oransal dağılımın seyri, artış ve azalış trendini eş zamanlı içermekte ve farklı ülke gruplarını kapsayabilmektedir.



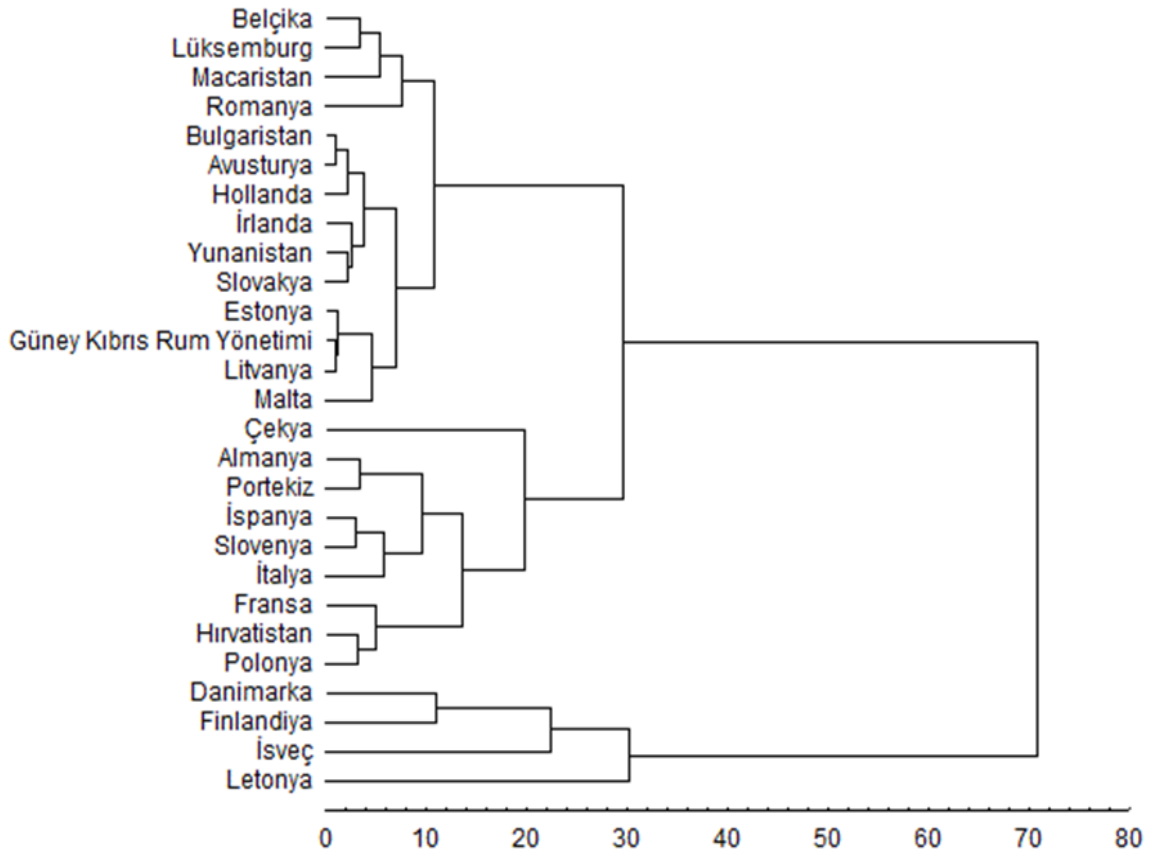
Grafik 1: AB Üyesi Ülkelerde Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Yüzdesi Olarak Yerel Vergi Gelirleri Dağılımı (2008-2022)

Kaynak: Eurostat Data, OECD Database verilerinden yazar tarafından derlenmiştir.

Grafiğe göre, Estonya, İrlanda, Yunanistan, Litvanya ve Malta oransal düşüklük ile en dikkat çeken ülkeler iken Danimarka, Letonya ve İsveç de en yüksek yerel vergi oranı yüzdesine sahip ülkeler arasında yer almaktadır. Bu doğrultuda kümeleme analizi, AB Üye Devletleri'nin birbirleri ile olan yakınlık derecelerine göre gruplanmasını amaçladığından aynı kümede yer alan ve almayan ülkeler ayrımı önem taşır. Ülkelerin ne derece benzer yerel vergi geliri yapılarına sahip olduğu yerel düzeyde vergi türleri, vergi oranları, vergi yapıları gibi unsurlara bağlı olarak değişkenlik gösterebilir. Buna göre, aynı kümede yer alan ülkeler küme dışındaki ülkelere daha fazla benzerlik gösterirken farklı kümelere yer alan ülkeler için farklı yerel vergi gelir düzeyinden söz edilebilir.

6. AMPİRİK BULGULAR

Genel bütçe vergi gelirlerinin yüzdesi olarak yerel vergi gelirlerinin gelişimi, iyi yönetim ilkeleri ve AB'nin ortak vergi politikasına ilişkin düzenlemelerinin uygulamada olduğu yıllar itibariyle Üye Devletler özelinde değişkenlik göstermiştir. Şekil 1'de 2008-2022 yılları arası AB Üye Devletleri'nde genel bütçe vergi gelirlerinin yüzdesi olarak yerel vergi gelirlerinin gelişimine yer verilmektedir. Buna göre, ülkeler temelde iki ana kümeye ayrılmaktadır. Bir yandan iyi yönetim ilkeleri diğer yandan AB standartlarına uygun vergi politikalarının uyum kapsamına alınması yerel yönetimler açısından Birlik Üye Devletleri özelinde farklı etkiler oluşturabilmektedir. Bu bağlamda hangi ülkenin, ilke ve ortak politikaların benimsendiği hangi dönemsel evrede nasıl bir tutum gösterdiği önemlidir.



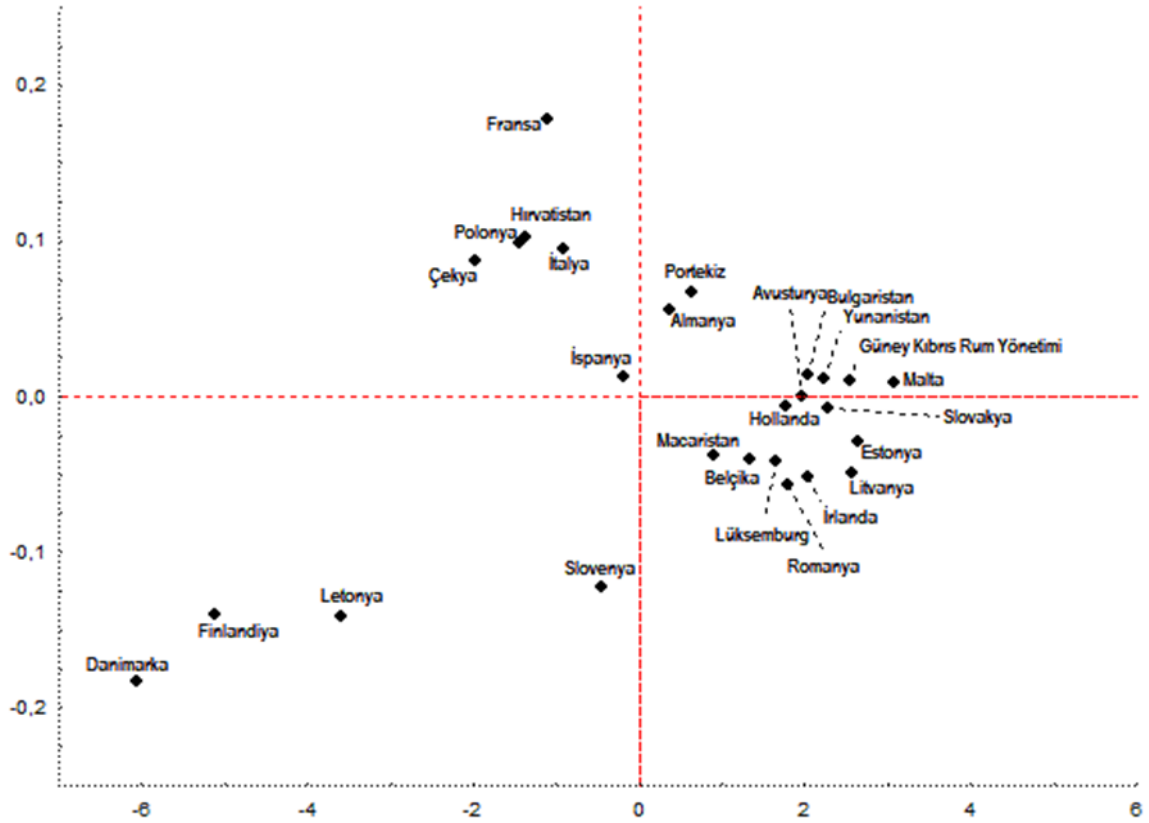
Şekil 1: AB Üye Devletleri'nde Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Yüzdesi Olarak Yerel Vergi Gelirlerinin Gelişimi (2008-2022)

Birinci kümenin ilk alt kümesini Danimarka, Finlandiya, İsveç ve Letonya oluşturmaktadır. Bu ülkeler içerisinde Letonya 2008-2022 yılları arası genel bütçe vergi gelirleri içerisinde ortalama %1 yerel vergi geliri oranına sahip ülke olarak ilk grubu oluştururken Danimarka, Finlandiya ve İsveç'in dahil olduğu ikinci grup genel bütçe vergi gelirleri içerisinde ortalama %25'lik bir pay sahipliği göstermektedir. Burada AB Üye Devletleri içerisinde en yüksek ve en düşük yerel vergi geliri payına sahip ülkenin aynı kümede yer alması dikkat çekicidir. Bu durum ilgili ülkeler açısından, yerel yönetim birimlerinin yasama yetkisine sahip olması ve olmaması ayrımı ile açıklanabilir.

Yerel yönetimlerin vergi salma yetkisine sahip olması yerel vergilerin öz gelirler içindeki payının ve dolayısıyla genel bütçe vergi gelirleri içindeki payının da artması anlamına gelmektedir. Yerel vergi gelirleri yüzdesi, düşük olan Letonya'nın merkezi idare transferinden oransal olarak daha fazla yararlandığı gözlenmektedir. Dendrogramda yer alan ikinci ana küme ise kendi içinde temel iki alt kümeye ayrılmaktadır. İlk alt kümeyi oluşturan ülkeler; Çekya, Almanya, Portekiz, İspanya, Slovenya, İtalya, Fransa, Hırvatistan, Polonya iken ikinci alt kümeyi Belçika, Lüksemburg, Macaristan, Romanya, Bulgaristan, Avusturya, Hollanda, İrlanda, Yunanistan, Slovakya, Estonya, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Litvanya ve Malta oluşturmaktadır. Almanya, Portekiz, İspanya, Slovenya ve İtalya ortalama %10'luk bir yerel vergi gelir payına sahip iken Çekya %14'lük bir pay sahipliği ile altkümenin ayrı bir kolunu oluşturmaktadır.

Belçika, Lüksemburg, Macaristan, Romanya ortalama % 5 oranında yerel vergi geliri payına sahip ülke grubu iken Bulgaristan, Avusturya, Hollanda, İrlanda, Yunanistan, Slovakya, Estonya, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi ve Litvanya'nın oluşturduğu diğer grup ortalama %3'lük yerel vergi geliri payına sahiptir. 2008 yılı sonrası genel bütçe vergi gelirlerinin yerel vergi gelirleri içerisindeki gelişim seyrine bakıldığında vergi yapısı farklılıklarından kaynaklı ülkelerarası farklı sınıflamalar oluşabildiği gözlenmektedir. Ancak yerel vergi sistemleri arası koordinasyon ve işbirliği açısından hem yeni hem de eski ülkelerin aynı küme içerisinde yer alması, Birlik vergi politikasına uyum sürecinin göstergesi kabul edilebilir.

Şekil 2'de AB Üye Devletler yerel vergi gelirleri ilişkisini gösteren PCA sonuçlarına yer verilmektedir. Buna göre, Danimarka, Finlandiya ve Letonya diğer AB üyesi ülkelere göre daha farklı vergi yapısına sahip olan ülkeler olarak dikkat çekmektedir. Slovenya da aynı gruba dahil dördüncü ülkedir. Fransa ve İspanya kendi grubu içerisinde yer alan Polonya, Hırvatistan, Çekya ve İtalya'ya uzak olmakla birlikte benzer yerel vergi geliri oranlarına sahip ülkelerdir. Yerel vergi gelir yapısı itibarıyla en yakın ilişki gösteren ülke grupları Portekiz, Almanya, Avusturya, Bulgaristan, Yunanistan, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi ve Maltadır. Benzer şekilde Hollanda, Slovakya, Macaristan, Estonya, Litvanya, Belçika, Lüksemburg, Romanya ve İrlanda da yerel vergi gelirlerinin dağılımı benzerlik gösteren ülkeleri oluşturmaktadır.



Şekil 2: AB Üye Devletler Yerel Vergi Gelirleri İlişkisini Gösteren PCA Sonuçları (2008-2022)

Portekiz Avusturya, Almanya, Bulgaristan, Yunanistan, Malta, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, oranları yerel yönetimler tarafından belirlenen ve işletmelerden alınan çeşitli yerel vergilerin yanı sıra farklı yerel yönetim kademelerince belirlenen oranlarda emlak vergisi, mukimler vergisi gibi yerel vergilerin uygulandığı ülkelerdir. Merkezi yönetime mali bağımlılık

açısından değerlendirildiğinde, yerel yönetimlerin farklı gelir özerkliği düzeylerine sahip olduğu ve söz konusu ülkelerin idareler arası transfer dengelerinin AB ortalamasının üzerinde olduğu değerlendirilebilir.

AB Üye Devletleri'nde yerel yönetim bütçelerinin, yerel düzeyde yönetilen toplam kamu harcamalarını önemli ölçüde karşılaması beklenir. Danimarka, Finlandiya, Letonya ve Slovenya için belediyeler en yüksek gelir sağlama kapasitesi bulunan idareler olmakla birlikte, diğer yerel yönetim türlerine göre yüksek sorumluluk alanları ile orantılı gelir kapasitesine sahiptirler. Ülkeler yerel yönetimlerin gelir sağlama kabiliyetlerini Anayasal ve yasal güvenceye almaktadır. Dolayısıyla anayasal sınırlar dahilinde ülkelerin gelir kaynakları farklılaşabilmektedir. Söz konusu ülkelerin yerel vergilerden oluşan öz gelirlerinin, çoğunlukla paylaşılan vergiler, ücretler ve varlıklardan elde edilen gelirlerden oluştuğu gözlenmektedir.

Fransa, Hırvatistan, Polonya, İtalya, Çekya, ve İspanya'da merkezi yönetim bütçesinden aktarılan ve her yerel yönetim biriminin ihtiyacına göre farklı düzeylerde uygulanan teşvik, bağış ve yardım mekanizmalarından yararlanılmaktadır. Özellikle yerel yönetimlere devredilen merkezi yönetim işlevlerini finanse etmek için ilgili yardımlara düzenli olarak başvurulur. Dolayısıyla farklı kümelerde ve alt gruplarda yer alan Üye Devletler, yerel yönetim birimlerinin yerel vergi oranları ve tabanını belirleme konusunda sınırlı sorumlulukları bulunan ülkelerdir. Aynı kümede yer alan Üye Devletler, merkezi yönetimin yerel vergileri belirleme konusunda sınırlı yetkiye sahip olduğu, ancak merkezi yönetim tarafından belirlenen sınırlar dahilinde gerçekleştirilebildiği ülkelerdir.

Genel olarak Birlik çatısındaki yerel yönetim birimlerinin bağımsız olarak etkide bulunabildikleri tek vergi türünün emlak vergisi olduğu değerlendirilebilir. Üye Devletlerin mali özerklik düzeyleri farklılık göstermekle birlikte, hem gelir hem de harcamalar düzeyleri değişkenlik göstermektedir. Özellikle yerel yönetimlerin birçoğunun harcamalarını temel olarak kendi vergileri, vergi payları ve yapılan transferler yoluyla finanse ettiği görülür. Ülkelerin, gelir sağlama kapasitesi açısından yerel yönetimlere ne ölçüde mali özerklik tanıdıklarına göre gruplanması da söz konusudur. Buna göre; Finlandiya, Letonya, Danimarka ve Slovenya aynı sınıflamaya dahil edilebilen ülkelerdir. Bu doğrultuda merkezi yönetim genel bütçe vergi gelirleri içerisinde yerel yönetim vergi gelirlerinin payına bakılarak yerel mali bağımlılık oranının yüksekliği değerlendirilebilmektedir. Yerel düzeyde gelir otonomisinin sağlanabilirliği açısından Finlandiya, Danimarka, İsveç gibi ülkelerin yerel yönetim birimlerinin merkezi yönetim transferlerine olan bağımlılık oranının AB ortalamasının altında olduğu değerlendirilmesi yapılabilir.

7. SONUÇ

Avrupa Konseyi iyi yönetim ilkeleri ve AB'nin ekonomik ve sosyal bütünleşme sürecinde hedeflediği vergi uyum politikası stratejisi, esas olarak vergilemede adil, dengeli ve etkin kapasite kullanımının sağlanmasına yöneliktir. Üye Devletlerin mevcut vergi sistemleri ve uyguladıkları farklı vergi politikalarının yerel düzeyde farklı etkilere yol açabilir. Üye Devletlerin egemenlik alanları içerisinde bulunan vergilendirme yetkisi, ülkelerin vergi sistemlerinin birbirine yakınlaştırılması amacıyla yoğun işbirliği ve koordinasyon gerektirmektedir. AB'nin yerel mali özerklik ve merkezi yönetime olan yerel mali bağımlılığın gelişim seyri açısından AB ortak vergi politikası ve yerel yönetimlerin vergi gelirlerinin merkezi yönetim bütçesi içerisindeki yeri belirleyici öneme sahiptir. Vergi sistemlerinin AB Üye Devletlerarası uyum ve koordinasyonu ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıkların neden olduğu verimsiz kamu mali yönetim anlayışının önüne geçilmesi ve kamu kaynaklarının etkin kullanımının sağlanması gibi çeşitli nedenlerle gerekli görülmektedir.

AB vergi uyum ve koordinasyonu çalışmaları bağlamında kabul edilen vergi uyumlaştırma önlemleri öncelikli olarak uygulanan vergi oranlarıyla ilgilidir. Birlik vergi uyum politikası kapsamında katlanılacak idari yük ülkelerin üretim kalıplarında ve dolayısıyla vergi yapılarında değişimlere yol açabilmektedir. Bu bağlamda vergi iyi yönetişimi, adil vergilendirme ile doğrudan ilişkilidir. Yerel düzeyde vergileme ve iyi yönetişim; vergi şeffaflığını, mali saydamlık, hesap verebilirlik ilkelerini de kapsar. Ayrıca Avrupa Konseyi'nin genel kabul görmüş söz konusu ilkelerinin bir kısmı vergide iyi yönetişimin standartlarına karşılık gelmektedir. İlkeler ve ortak politikalar ile adil vergileme ve yerel düzeyde iyi vergi yönetişimi sağlamaya yönelik uygulamaların geliştirilmesi amaçlanır. Üye Devletler iyi yönetişim ilkeleri kapsamında daha şeffaf vergi sistemleri tesis edebilmek ve yerel düzeyde birbiriyle uyumlu vergi politikaları yürütebilmek amacıyla çeşitli düzenlemeler yapmaktadır.

Uygulama sonuçlarına göre, AB Üye Devletleri yerel yönetimleri yerel mali bağımlılık oranı ve yerel vergi gelirleri dengesi ile farklı şekillerde dağılım gösterir. Genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki yerel yönetim vergi gelirleri payı üzerinden ülkelerin, merkezi yönetime olan mali bağımlılığı değerlendirilebilmektedir. Üye Devletler nezdinde, yerel vergiler açısından iyi yönetişimi teşvik etmek amacıyla, yürütülen işbirliği ve vergi uyum politikalarının, ülkelerin aynı ya da farklı kümelerde yer almasını sağlayan uygulamalar olduğu söylenebilir. İyi demokratik yönetişim ilkeleri ve AB standartlarına uygun yerel vergi politikalarının, yerel vergi gelirleri açısından oransal olarak yakınlık gösteren, dolayısıyla aynı kümelerde yer alan ülkeler özelinde mümkün olabileceği gözlemlenmektedir.

Ayrıca Üye Devletlerin, vergi politikalarını uyumlaştırmaya yönelik düzenlemelerini gerçekleştirilebildikleri ölçüde benzer ya da farklı kümelerde yer aldığı görülmektedir. Üye Devletlerin gelişmişlik düzeyi farklılıkları, üyelik sürecine katılımları gibi çeşitli ayrımların ortak stratejilerin belirlenmesinde etkili olduğu söylenebilir. Ülkelerin ilgili ilkeler çerçevesinde ulusal mevzuat düzenlemeleri ve uygulamalarını, Avrupa standartlarına yakınlığıyla ölçüde yerel kamu mali yönetim ve etkili kurumsal yapıların tesisine katkı sağlanabileceği değerlendirilmektedir. Çalışma konusuna ve gelecekte yapılacak araştırmalara yönelik, farklı dönemsel periyodları kapsayacak biçimde, ülkelerin mevcut yönetsel yapılarından hareketle farklı model ve metodolojiler ile analizler yapılması önerilebilir. Ayrıca, gelişmiş ve gelişmekte olan ülke grupları özelinde ve spesifik yerel vergi türleri üzerinden yapılabilecek karşılaştırmalı analizler ile de mevcut bulguları destekleyici ya da alternatif sonuçların değerlendirilmesi ve mevcut çalışmaların çeşitlendirilmesi sağlanabilmektedir.

Araştırma ve Yayın Etiği Beyanı

Bu çalışma bilimsel araştırma ve yayın etiği kurallarına uygun olarak hazırlanmıştır.

Yazarların Makaleye Katkı Oranları

Makale tek yazar tarafından üretilmiştir.

Çıkar Beyanı

Yazar açısından ya da üçüncü taraflar açısından çalışmadan kaynaklı çıkar çatışması bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

- Atılğan Y. A. ve Özen, A. (2015), “Dolaysız Vergiler Açısından Türk Vergi Sistemi ile AB Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, *International Journal of Applied Economic and Finance Studies*, 1(1), 42-59.
- Ay, H. M. ve Talaşlı, E. (2008), “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, *Maliye Dergisi*, 154, 135-155.
- Bilici, N. (2004), *Avrupa Birliği ve Türkiye*, ISBN 9789750223068, Seçkin Yayınları.
- Bilici, N. (2013), *Avrupa Birliği ve Türkiye II*, ISBN 9786257127240, Savaş Yayınları.
- Bilici, N. (2018), *Avrupa Birliği'nin Türkiye'si*, ISBN 9789757197454, Seçkin Yayınları.
- Börzel, T. A., Pamuk, Y., Stahn, A. (2008), “The European Union and the Promotion of Good Governance in its Near Abroad – One Size Fits All?”, *SFB-Governance Working Paper Series*, 18, Research Center, Berlin.
- Cavlak, H. ve İnce, B. (2015), “AB Rekabet Politikası'nın Vergi Uyumlaştırmasına Etkisi”, *IAAOJ, Social Science*, 3(1), 1-18.
- Commission Of The European Communities (COEC) (2008), “Local Authorities: Actors For Development”, <https://www.eea.europa.eu/policy-documents/communication-from-the-commission-to>, Erişim tarihi: 12.07.2023.
- Council of Europe (CE) (1999), *Limitations Of Local Taxation, Financial Equalisation And Methods For Calculating General Grants, Local and Regional Authorities in Europe*, No. 65, Council of Europe Publishing.
- Council of Europe (CE) (2011), “Strategy for Innovation and Good Governance at Local Level”, <https://rm.coe.int/1680746f16>,], Erişim tarihi:11.08.2023.
- Cornish, R. (2007), “Cluster Analysis”, *Mathematics Learning Support Centre*, <https://www.statstutor.ac.uk/resources/uploaded/clusteranalysis.pdf>, Erişim tarihi:10.06.2023.
- Cnossen, S. (2001), “Tax Policy In The European Union: A Review of Issues And Options, Public Finance Analysis”, *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, 58(4): 466-558.
- Esener, S. Ç.(2022), “Türkiye ve Seçilmiş OECD Üyesi Ülkelerde Yerel Yönetim Vergi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İle Etkileşimi: 1995-2020 Dönemi Üzerine Bir Değerlendirme”, *Finans ve Ekonomi Politika ve Anlayışlarına Teorik Çıkarımlar*, Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- European Commission (2001), “General Report on the Activities of the European Union”, https://www.ab.gov.tr/files/ardb/evt/1_avrupa_birligi/1_6_raporlar/1_3_general_reports/general_report_2001.pdf, Erişim tarihi: 11.07.2023.
- European Commission (EC) (2007), *Supporting Decentralisation and Local Governance in Third Countries, Tools and Methods Series, Reference Document No 2*, <https://europa.eu> › file › download, Erişim tarihi: 15.08.2023.
- European Commission (EC) (2008), *Economic and Financial Affairs, 2866th Council Meeting*, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12414-2008-INIT/en/pdf>, Erişim tarihi: 12.08.2023.
- European Commission (EC) (2009), *Monitoring revenue trends and tax reforms in Member States Joint, EC-EPC 2008 Report*, https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication_14868_en.pdf, Erişim tarihi: 11.08.2023.
- European Commission (EC) (2011), “Tax reforms in EU Member States 2011”, *European Economy 5*, ISBN: 978-92-79-19316-3.
- European Commission (EC) (2016), “Supporting decentralisation, Local Governance And Local Development Through A Territorial Approach”, *Tools and Methods Series Reference Document No 23*, ISSN 1977-6411.
- European Commission (EC) (2017), *Quality of Public Administration A Toolbox for Practitioners, Publications Office of the European Union*, <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/library/quality-public-administration-toolbox-practitioners>, Erişim tarihi: 10.07.2023.
- European Commission (EC) (2022a), “Horizon Europe Work Programme 2023-2024”, https://cinea.ec.europa.eu/news-events/news/horizon-europe-work-programme-2023-24-now-available-2022-12-07_en, Erişim tarihi: 06.09.2023
- European Commission (EC) (2022b), *Taxation Trends in the European Union, 2022 edition, Directorate-General for Taxation and Customs Union, European Commission, Publications Office of the European Union*, https://taxationcustoms.ec.europa.eu/taxation-1/economic-analysis-taxation/taxation-trends-european-union_en, Erişim tarihi: 11.08.2023.
- European Commission (EC) (2023), *Taxation and Customs Union*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/company-taxation/company-taxation-overview_en, Erişim tarihi: 10.07.2023.

- European Committee of the Regions (ECR) (2023), *Division of Powers*, <https://portal.cor.europa.eu/divisionpowers/Pages/France-Fiscal-Powers.aspx>, Erişim tarihi: 12.07.2023.
- European Governance (EG) (2021), *A White Paper, Official Journal of the European Communities*, 287:1, <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/>, Erişim Tarihi: 11.08.2023.
- European Parliament (EP) (2022), *General Tax Policy*, <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/92/general-tax-policy>, Erişim tarihi: 10.09.2023.
- Eurostat (2023), *Tax Revenue Statistics*, https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics, Erişim tarihi: 01.09.2023.
- Forte, R. ve Santos, N. (2015), “A cluster analysis of FDI in Latin America”, *Latin American Journal of Economics*, 52(1), 25-56.
- Godar, S., Flamant, E., Richard, G. (2021), *New Forms of Tax Competition in the European Union, An Empirical Investigation, Report No: 3*, <https://www.taxobservatory.eu/wp-content/uploads/2021/11/EUTAX-rapport-N3.pdf>, Erişim tarihi: 10.08.2023.
- Grđinić, M., Matić, R., Drezgić, S. (2019), “Analysis of Fiscal and Tax Autonomy of Local government units in selected EU-13 Member States”, *From Policy Design to Policy Practice: e-Proceedings of the 27th NISPACEE Annual Conference/-Online: NISP Acee PRESS*, 1-12. 978-80-89013-99-9.
- Güngör, K. (2001), “Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası”, *Maliye Dergisi*, 52: 49-75.
- Hayrulloğlu B. (2021), “İşgücü Üzerindeki Vergi Yükünün Azaltılmasında Alternatif Finansman Aracı Olarak Çevre Vergileri: AB Üyesi Ülkeler ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme”, *Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi*, 20(2): 481-510.
- Helminen, M. (2021), *EU Tax Law – Direct Taxation, IBFD Online Books*, https://www.ibfd.org/sites/default/files/202109/20_007_EU_Tax_Law_Direct_Taxation_2021web.pdf, Erişim tarihi: 12.07.2023.
- Herczyński, J. (2018), “Five European Systems of Local Government Finance”, *SSRN Electronic Journal*, https://www.researchgate.net/publication/333598833_Five_European_Systems_of_Local_Government_Finance, Erişim tarihi: 10.08.2023.
- Hoeller, P., Louppe, M., Vergriete, P. (1996), “Fiscal Relations within the European Union”, *OECD Economics Department Working Papers, No. 163*, OECD Publishing.
- Karabacak, H. – Joumard, I. (2001), “Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemleri”, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/KARABACAK-2.pdf>, Erişim tarihi: 10.08.2023.
- Keuschnigg, C., Loretz, S., Winner, H. (2014), *Tax competition and tax coordination in the European Union: A survey, Working Papers in Economics and Finance*, <https://ux-tauri.unisg.ch/RePEc/usg/econwp/EWP-1427.pdf>, Erişim tarihi: 11.08.2023.
- Kyriaco, A. P. ve Oriol R. S. (2018), “Decentralization And Governance In Europe: Evidence From Different Expenditure Components”, *Governance and Economics Research Network Working Paper A*, <http://infogen.webs.uvigo.es/WP/WP1802.pdf>, Erişim tarihi: 11.07.2023.
- Maličká, L., Harčariková, M., Gazda, V. (2012), “Determinants of Local Tax Revenues in EU Countries”, *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 52, 120-126.
- Mishra, S., Sarkar, U., Taraphder, S., Datta, S., Swain, D., Saikhom, R. (2017), Multivariate Statistical Data Analysis-Principal Component Analysis (PCA). *International Journal of Livestock Research*, 7(5), 60-78. <http://dx.doi.org/10.5455/ijlr.20170415115235>, Erişim tarihi: 09.07.2023.
- Nerudova, D. (2008), “Tax Harmonization in the EU”, *MIBES E-Book*, <http://mibes.teilar.gr/ebook/ebooks/Nerudova%2090-109.pdf>, Erişim tarihi: 07.07.2023.
- Onofrei M., Florin O., Corneliu I., Lenuța C., Sorin G. A. (2022), “Fiscal Decentralization, Good Governance and Regional Development—Empirical Evidence in the European Context”, *Sustainability*, 14(7093), 1-15.
- Oral, H. (2005), “Avrupa Birliği'ndeki Vergi Uyum Çalışmaları ve Türkiye”, *TBB Dergisi*, 56, 261-280.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) (2023), *Tax Revenue*, <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>, Erişim tarihi: 10.09.2023.
- Quére, A. B., Trannoy, A., Wolff, G. (2014), “Tax Harmonization in Europe: Moving Forward”, *Notes du Conseil d'Analyse Economique*, 14 (4), 1-12.

- Sakınç, S. ve Bursalıoğlu, A. S. (2014), “Bütçe lemede Demokratik Bir Değişim: Katılımcı Bütçeleme”, *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 4 (1), 1-10.
- Ulusoy, A. ve Tekdere M. (2020), “AB Üyesi Ülkelerdeki Yerel Vergi Uygulamaları ve Türkiye’deki Belediyeler İçin Vergi Önerileri”, *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 9 (17), 37-70.
- United Nations (UN) (2007), Good Governance Practices For The Protection Of Human Rights, New-York and Geneva, <https://www.ohchr.org/sites/default/files/Documents/Publications/GoodGovernance.pdf>, Erişim tarihi: 07.09.2023.
- Valderrama, I. ve Johanna M. (2019), “The EU Standard of Good Governance in Tax Matters for Third (Non-EU) Countries”, *Intertax*, 47 (5), 454-467.
- Velickhov, N. ve Stefanova, K. (2017), “Tax Models in the EU: a Cluster Analysis”, *Economic Alternatives*, 4, 573-583.
- Yıldız, H. (2006), “Avrupa Birliği Vergi Politikası Ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları”, *Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları, EÜHFD*, 10, 549-569.
- Yılmaz, O. K. (2019), “Yerel Yönetişim Bağlamında Avrupa Konseyi “12 Yıldızlı Şehir” Uygulaması ve Türkiye Yerel Yönetimleri”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22 (1), 214-232.
- Zaiontz, C. (2023), “K-means Cluster Analysis”, *Real Statistics Resources*, <https://real-statistics.com/multivariate-statistics/cluster-analysis/k-means-cluster-analysis/>, Erişim tarihi: 10.08.2023.

Extended Summary

Analysis of Local Tax Revenues within Good Governance and Tax Policy of the European Union

Concept of the good governance and the development of transition from management to governance in the situation of the Council of Europe are based on the principles of Good Democratic Governance with Innovation and Good Governance Strategy at the local level, determined in 2008. The interior values statement, consisting of twelve principles, is also considered an indicator of democratic governance. In this way, the effects of the transformation process purposed for public institutions and organizations can be observed in the field of public service provision, public finance and the finances of local governments under its framework. Principles such as efficiency, transparency and accountability make important contributions to the institute of an effective financial management approach at the local level. In 2014, the European Council and the European Union (EU) adopted a harmony-oriented strategy by integrating their policy approaches. With this scope of these strategy and principles, it is aimed to improve the financial sufficiency levels of the administrations and especially the local governments within the administrative and financial framework of the central government in the EU Member States.

Regulations for the coordination of tax systems of Member States may lead to differences in taxation and tax structures as a percentage of countries' national income levels. Especially public expenditure levels of countries differ significantly, and this can be decisive in terms of tax policies. The Union expresses the content of redistribution through tax systems as follows. If tax competition increases efficiency between public service delivery and taxation, there isn't inconvenience in maintaining a decentralized approach to tax policies. Since the financial competitive environment that will arise in this scope may lead to a race to the bottom within the EU borders, the Union is in favor of the necessity of tax policy harmonization (Hoeller et al., 1996: 20). The European Union faces various tax policy problems due to the different tax systems of the Member States.

At this point, it is observed that the problems experienced in the taxation of mobile production factors are determined. Tax harmonization, as a tax policy strategy, is also considered to be leading in terms of preventing competitive defects within the Union. Countries' national tax legislation requires different taxation strategies, especially for cross-border goods and services. For this reason, the EU's harmonization of indirect taxes is considered a regulation that will supply the functioning of the customs union. Also personal and corporate income taxes have decisive importance for the common market, as mainly affect the mobility of capital and labor. There is a relatively less developed tax policy coordination for direct taxes. It is aimed to reach balance, especially by preventing unfair tax practices of Member States (Keuschnigg et al., 2014: 4).

The main purpose of local governments is, to ensure households high quality access to services. In this scope taxes, as an important source of income for local governments, are structured as determined by each country but through different tax systems. Although local governments have the authority to determine tax rates (within the limits determined by legislation), regulations can also be made stronger tax policies. In many European countries, the functioning of local governments, the acceptability of their financial structures, are considered directly related to the equality in the provision of public services at the local level (Herczyński, 2018: 5). The study includes cluster analysis with the UPGMA (Unweighted Pair Group Method With Arithmetic Mean) method. In the analysis, annual data for the 2008-2022 period of 27 EU Member countries with different economic development levels were used. Local tax revenues as a percentage of general budget tax revenues of EU Member States were compiled using EU Eurostat and OECD databases. Within the scope of the study, the relationship between the data and the

Member States was also tried to be evaluated using the PCA (Principal Component Analysis) method.

The number of homogeneous groups called clusters allows multiple units to be classified simultaneously according to various criteria (Velickhov and Stefanova, 2017: 580). The development of local tax revenues as a percentage of general budget tax revenues has varied across Member States over the years when good governance principles and the EU's common tax policy regulations were in effect. Accordingly, countries are basically divided into two main clusters. The inclusion of good governance principles on the one hand, and tax policies in line with EU standards on the other, may have different effects on local governments in the Union Member States. In this scope, it is important which country's perspective is shown in which periodic phase in which principles and common policies are adopted. In general, it can be considered that the only tax type that local government units within the Union can influence independently is property tax. While Member States' levels of fiscal autonomy vary, both revenue and expenditure levels vary too.

It is seen that many local governments especially, finance their expenditures mainly through their own taxes, tax shares and transfers. It is also possible to group countries according to the extent to which they grant financial autonomy to local governments in terms of revenue generation capacity. According to the results of the analysis, local governments of EU Member States are distributed in different ways by the local fiscal dependency ratio and the balance of local tax revenues. The financial loyalty of countries on the central government can be evaluated through the share of local government tax revenues within the general budget tax revenues. It can be said that the cooperation and tax compliance policies carried out in order to promote good governance in terms of local taxes in the Member States are practices that supply that countries are included in the same or different clusters. It is observed that local tax policies with good democratic governance principles and EU standards may be possible in countries that are proportionally close in terms of local tax revenues and consequently located in the same clusters.