

ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE (KAMU EKONOMİSİ) ANABİLİM DALI

KAMU EKONOMİSİ BAĞLAMINDA VERGİSEL POLİTİKA UYGULAMALARI

Doktora Tezi

Mehmet NAR

TEZ DANIŞMANI

Doç. Dr. N. Semih ÖZ

ANKARA-2012

İÇİNDEKİLER

ŞEKİLLER LİSTESİ	viii
TABLolar LİSTESİ.....	x
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiii
ÖNSÖZ.....	1
GİRİŞ	3

I.BÖLÜM

KAMU EKONOMİSİ KAVRAMINA NORMATİF YAKLAŞIM VE EKONOMİK ETKİNLİK

1. Kamu Ekonomisi Tanım ve Kapsamı	11
1.1. Devlet Teorileri ve Kamu Politikaları	14
2. Kamu Ekonomisi ve Ekonomik	16
2.1. Ekonomik Etkinlik ve Birinci En İyi Politikalar.....	19
2.1.1. Pareto Optimumu.....	20
2.1.2. Nash Bağış Fonksiyonu.....	22
2.2. İkinci En İyi Politikalar	24
2.2.1. Tazminat Testleri	24
2.2.2. Pigou Optimumu.....	25
2.3. Üçüncü En İyi Politikalar.....	26
3. Kamusal Malların Etkin Üretimine Yönelik Ekonomik Analiz	29
3.1. Saf Kamusal Mallar	31

3.1.1. Saf Kamusal Mal Teorisi	33
3.1.2. Kamusal Malların Optimal Sunumu	35
3.1.2.1. Samuelson Modeli	35
3.1.2.2. Kişiselleştirilmiş Fiyatlar ve Lindahl Dengesi	38
3.1.3. Hangi Mallar Kamu Malıdır?	42
3.2. Saf Olmayan Kamu Malları.....	46
3.2.1. Kulüp Malları.....	46
3.2.2. Değişken Kullanımlı Kamu Malları	48
3.2.3. Kamu Mallarında Bileşen Karışımı	51
3.3. Tercih Seçim Stratejileri	53
3.3.1. Dengenin Etkinsizliği.....	56
4. Bedavacılık (Free Rider) ve Vergileme	57
4.1. Vergi Uyum.....	60
4.2. Bedavacılık.....	63
4.3. Sosyal Optimallik Noktası	65

II. BÖLÜM

ÇIKAR SAĞLAMA TEORİSİNİN (CAPTURE THEORY) KAMUSAL KARAR ALMA MEKANİZMALARINA UYGULANMASI

1. Çıkar Sağlamanın Teorik Yapısı ve Kamusal Karar Alma.....	70
1.1. Homo Economicus ve Homo Politicus	70
1.2. Hükümet Başarısızlığı.....	72
2. Çıkar Sağlama Teorisi (Capture Theory) ve Kapsamı.....	75
3. Regülasyonu İktisadi Açıdan Piyasa Malı Olarak Değerlendiren Yaklaşım	77
3.1. Regülasyonun Arz ve Talebine Yönelik Çıkar Sağlama.....	80

4. Kamu Tercihi Analizi.....	84
4.1. Seçmen Davranışları	87
4.1.1. Demokrasilerde Oybirliği Kuralından Oyçokluğu Kuralına Yönelim.	88
4.1.2. Çoğunluk Oylaması Kuralı ve Medyan Seçmen.....	89
4.1.3. Medyan Seçmenin Yeniden Dağıtım Politikalarıyla İlişkisi.....	95
4.2. Politikacıların Davranışları	97
4.2.1. Politik Rekabet ve İdeolojik Dağılım.....	98
4.2.2. Oy Ticareti (Logrolling).....	100
4.3. Bürokratik Davranış Modelleri	102
4.3.1. Bürokratik Davranışların Bütçe Maksimizasyonu Kapsamında Değerlendirilmesi.....	105
4.4. Rant Kollama	108
5. Rasyonel Bilgisizlik ve Jüri Limitleri (Sınırlılıklar)	111
5.1. Wittman Çatalı	113
6. Anayasal İktisat.....	116
7.Kamusal Görevlerin İktisadi Açından Alınıp Satılabilmesine Olanak Sağlayan Yaklaşım	118

III.BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ POLİTİKALARI

1. Uluslararası Vergi Politikalarına Genel Bir Bakış	123
1.1. Uluslararası Vergi Rejiminin Yapısı.....	132
2. Küreselleşmenin Uluslararası Mali Politikalar Üzerine Etkileri ve Tarihsel Zamanlama.....	136

2.1. Ekonomik Entegrasyon Bağlamında Çok Uluslu Şirket Politikaları	142
2.1.1. Küreselleşme ve sermaye Politikaları	144
2.1.2. Uluslararası Doğrudan Yatırımlar	146
2.2. Yatırımların Vergilendirilmesine Yönelik Genel Yaklaşım	153
2.3. Küreselleşme ve Emek Hareketliliği.....	156
3. Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri	159
3.1. Vergi Yükündeki Değişmeler	159
3.2. Vergi Oranlarındaki Değişmeler	163
3.2.1. Gelir Vergisi Oranlarındaki Değişmeler	164
3.2.2. Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişmeler.....	168
3.2.3. OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Yapılarındaki Değişmeler	173
3.3. Kamu Harcamalarındaki Değişmeler.....	178
4. Uluslararası Vergi Politikalarının Temelleri.....	184
4.1 Uluslararası Vergi Politikalarının İlkeleri.....	185
4.2 Tarafsızlık İlkeleri.....	188
5. Uluslararası Çifte Vergilendirme	191
5.1 Çifte Vergilemeyi Önleme Yöntemleri.....	192
5.1.1. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) ve Birleşmiş Milletler (UN) Modelleri	193
5.1.2. Uygulamada Çifte Vergilemeyi Önleme Yöntemleri	197
5.1.3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Türkiye Boyutu.....	200
5.1.4. Bağımsızlık ve Vergilendirme	202

IV. BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ POLİTİKALARINDAN KAYNAKLANAN KÜRESEL VERGİ SORUNLARI

1. Sermaye Politikaları ve Uluslararası Vergi Rekabeti.....	204
1.1. Uluslararası Vergi Rekabeti ve Tiebout Modeli	212
1.2. Vergi Politikalarında Rekabet ve Koordinasyon Kavramları	214
1.3. Düz Oranlı (Tek Oranlı) Vergileme.....	217
2. Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti.....	222
2.1. Vergilemeye İlişkin Hükümler.....	226
2.2. Avrupa Birliği'nde Başlıca Vergi Türlerinin İncelenmesi.....	227
2.2.1. Dolaysız Vergiler	228
2.2.1.1. Kurumlar Vergisi	229
2.2.1.2. Gelir Vergisi.....	230
2.2.2. Dolaylı Vergiler	232
2.2.2.1. Katma Değer vergisi	232
2.2.2.2. Özel Tüketim Vergisi.....	234
3. Zararlı Vergi Rekabeti.....	234
3.1. Vergi Cennetleri.....	236
3.2. Tercihli Vergi Rejimleri.....	241
3.3. Avrupa Birliğinde Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Çalışmalar	247
3.4. Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Temel Düzenlemeler.....	251
4. Transfer Fiyatlama	253
5. Örtülü Sermaye	256

6. Kıyı Bankacılığı	261
7. Serbest Bölge Uygulamaları	264
8. Vergi Tatili	269
9. İkili Vergi Sistemi	272
10. Uluslararası Çevre Kirliliğinin Vergilendirilmesi.....	276
11. Spekülatif Sermaye Hareketlerinin Vergilendirilmesi	280
12. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi	285

V.BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNE YÖNELİK TAHKİM UYGULAMASI

1. Uluslararası Tahkimin Tanım, Tarihçe ve Kapsamı.	293
1.2. Uluslararası Tahkim Mekanizmalarının Oluşum Süreci.....	297
2. Tahkim Konusunda Uluslararası Hukuki Düzenlemeler	300
2.1. Uluslararası Sözleşmeler	300
2.2. Uluslararası Tahkim Kurumları	304
3. Alternatif Çözüm Yöntemleri ve Uluslararası Tahkim.....	307
4. Türk Hukukunda Tahkim Mevzuatına Yönelik Düzenlemeler.....	309
5. Tahkim Mevzuatının Uluslararası Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi..	312
5.1. Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tarihçesi.....	314
5.2. Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tanımı	315
6. Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesine Yönelik Uygulamada Yer Alan Yöntemler	317
6.1. Karşılıklı Anlaşma Usulü	318
6.1.1. Transfer fiyatlandırmada Karşı Düzeltme Prosedürü	321

6.1.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları.....	322
6.2. OECD ve AB Kapsamında Vergisel Tahkim Uygulamaları.....	326
6.2.1. OECD Kapsamındaki Tahkim Uygulamaları.....	328
6.2.2. AB Kapsamındaki Tahkim Uygulamaları.....	330
GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ	335
ÖZET.....	348
ABSTRACT	349
KAYNAKÇA	350

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Kamusal Mal Teorisi	34
Şekil 2: Kamusal Malların Optimal Sunumu	35
Şekil 3: Lindahl Dengesi	39
Şekil 3-a Yanlış Duyuru İle Kazanım	40
Şekil 4: Kutu Diyagramı	42
Şekil 5: Değişken Kullanımlı Kamu Malları	49
Şekil 6: Kamusal Mallarda Bileşen Karışımı	52
Şekil 7: Saf Kamusal Mal Tedariği	54
Şekil 8: Nash Dengesi (Dengenin Etkinsizliği)	56
Şekil 9: Kamu Politikaları ve Refah Ekonomisi	65
Şekil 10: Medyan Seçmen ve Refah Dağılımı	92
Şekil 11: Seçmenlerin İdeolojik Dağılımı ve Politik Rekabet	99
Şekil 12: Bütçe Maksimizasyon Modeli	107
Şekil 13: Rant Kollama	110
Şekil 14: Wittman Çatalı	114
Şekil 15: Kamusal Görevlerin İktisadi Açından Değerlendirilmesi	119
Şekil 16: Küreselleşme Süreci	139
Şekil 17: Mali Baskılama	150
Şekil 18: IMF ye Göre Uluslararası Yatırımların Sınıflandırılması	154
Şekil 19: Kurumsal Teori ve Vergi Egemenliği	193
Şekil 20: Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarının İşleyişi	195
Şekil 21: Leviathan Devletin Gösterimi	211
Şekil 22: Örtülü Sermaye İşleyiş Kuralları	259

Şekil 23: Uluslararası Finansal Piyasalar Alanında Mali İşlemlerin Türleri	262
Şekil 24: İkili Gelir Vergisi Sistemi.....	274
Şekil 25: Elektronik Ticaret	287
Şekil: 26: Alternatif Çözüm Yöntemleri ve Yürürlükteki Hukuk.....	308

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Ekonomilerde Vergi Uyumı İlişkisi.....	63
Tablo 2: Piyasa Başarısızlıklarını Düzeltecek Politikaların Refah Maliyetleri	74
Tablo 3: Çoğunluk Kuralının Seçmen Tercihleri Açısından Değerlendirilmesi.....	90
Tablo 4: Kamusal Malların Sıralanması	91
Tablo 5: Gelir Dağılımındaki Değişim	95
Tablo 6: Seçmen Davranışlarının Sonuçları	97
Tablo 7: Eğitim ve İstihdam Verileri	121
Tablo 8: Türkiye’de Çalışma Alanına Yönelik Sorunsallar.....	141
Tablo 9: Balkanlardaki Finansal Sektörler Açısından Sınır Ötesi Satın Alma ve Birleşmeler 2006-07.....	153
Tablo 10: Vergi Yüğü 1965-2009 (%).....	160
Tablo 11: Gelir Vergisi Oranları 2000-2011 (%).....	165
Tablo 12: Kurumlar Vergisi Oranları 2000-2011 (%)	168
Tablo 13: OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Yapıları (%)	173
Tablo 14: OECD Ülkelerinde Toplam Kamu Harcamalarının Oranı (nominal GSYİH’nın yüzdesi).....	179
Tablo 15: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri	199
Tablo 16: Tek Oranlı Gelir Vergisi Uygulayan Ülkeler	219
Tablo 17: OECD’nin Hedef Ülkelerde Başlangıçtaki Durumu	237
Tablo 18: Yeni Vergi Cennetleri Listesi	239
Tablo 19: Uluslararası Vergi Standartlarını Uygulayan Ülkeler.....	240
Tablo 20: OECD Zararlı Tercihli Vergi Rejimleri 2000.....	245

Tablo 21: OECD 2006 Yılı İlerleme Raporuna Göre Zararlı Tercihli Vergi	
Rejimlerinin Değerlendirilmesi.....	246
Tablo 22: Örtülü Sermaye Kuralları	257
Tablo 23: Portföy Yatırımlarının Değerlendirilmesi.....	282
Tablo 24: Halen Devam Eden Tahkim Davaları.....	311

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: Dünya Çapında Doğrudan Yatırımlar 1995-2010	147
Grafik 2: En Çok Doğrudan Yatırım Alan Ülkeler 2009	148
Grafik 3: En Çok Doğrudan Yatırım Sunan Ülkeler 2009.....	149
Grafik 4: Türkiye’de Doğrudan Yatırım Verileri 95-2010	151
Grafik 5: Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH’ya Oranı 1965-2009	161
Grafik 6: En Yüksek ve En Düşük Vergi Yüğü Oranları 2008-2009	162
Grafik 7: Gelir Vergisi Oranları 2000-2011	166
Grafik 8: En Yüksek ve En Düşük Gelir Vergisi Oranları 2010-2011	167
Grafik 9: Kurumlar Vergisi Oranları 2000-2011	169
Grafik 10: En Yüksek ve En Düşük Kurumlar Vergisi Oranları 2010-2011	171
Grafik 11: Federal Devletlerde Vergi Gelirlerinin Seyri 2008	174
Grafik 12: Üniter Devletlerde Vergi Gelirlerinin Seyri 2008	176
Grafik 13: Kamu Harcamalarının Seyri	180
Grafik14: OECD Üyesi Ülkelerde Kamu Harcamaları ve Vergi Yüğü Oranları Arasındaki % lik Değışim	182
Grafik 15: Yatırım Anlaşmalarının Düzeyi.....	197
Grafik 16: Avrupa Birliğı’nde Genişleme Süreci	222
Grafik 17: Türkiye’de Toplam Portföy Yatırımları	281
Grafik 18: Dünya Geneline Toplam Portföy Yatırımları.....	283

KISALTMALAR

AAA	: American Arbitration Association
AB	: Avrupa Birliği
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
APA	: Advance pricing arrangement
Ar-Ge	: Araştırma ve Geliştirme
ADR	: Alternative Dispute Resolution
AT	: Avrupa Topluluğu
ATA	: Avrupa Topluluğu Anlaşması
BAP	: Binding Arbitration Procedure
BIS	: Basel Committee on Banking Supervision
BM	: Birleşmiş Milletler
CA	: Correction Against
CARICOM	: Caribbean Community and Common Market
CEN	: Capital Export Neutrality
CIETAC	: China International Economic and Trade Arbitration Commission
CIN	: Capital Import Neutrality
COMECON	: Council for Mutual Economic Assistance
CON	: Capital Ownership Neutrality
CT	: Capture Theory
CTT	: Currency Transactions Tax
ÇVÖ	: Çifte Vergilemeyi Önleme
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirketler

ÇVÖA	: Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması
DIT	: Dual Income tax
DTA	: Double Tax Agreement
DTO	: Dünya Ticaret Örgütü
DYY	: Doğrudan Yabancı Yatırımlar
EEC	: European Economic Community
EPA	: Environmental Protection Agency
FDI	: Foreign Direct Investment
FfD	: Financing for Development
G-20	: Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Yirmi Ülke
GAFTA	: Grain and Feed Trade Association
GATT	: General Agreement on Tariffs and Trade
GDP	: Gross Domestic Product
GOÜ	: Gelişmekte Olan Ülkeler
GPG	: Küresel Kamu Malları
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GÜ	: Gelişmiş Ülkeler
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HQ	: Headquarters
ICC	: International Chamber of Commerce arbitration
ICC	: International Criminal Court
ICSID	: International Centre for Settlement of Investment Disputes
IFCs	: International Financial Centers
IFI	: International Foreign Investments

ILO	: International Labour Organization
IMF	: International Monetary Fund
IRS	: Internal Revenue Service
ISP	: Internet Service Providers
KAU	: Karşılıklı Anlaşma Usulü
KGM	: Karayolları Genel Müdürlüğü
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsler
KDV	: Katma Değer Vergisi
KKDF	: Kamu Kesimini Destekleme Fonu
KV	: Kurumlar Vergisi
LCIA	: London Court of International Arbitration
LDCS	: Least Developed Countries
LMAA	: London Maritime Arbitration Association
LME	: London Metal Exchange
MAI	: The OECD Multilateral Agreement on Investment
MAP	: Mutual Agreement Procedure
MB	: Maliye Bakanlığı
MC	: Marginal Cost
MC	: Model Conventions
MC	: Milletler Cemiyeti
MGM	: Muhakemat Genel Müdürlüğü
MIGA	: The Multilateral Investment Guarantee Agency
MNC	: Multinational Corporation
MÖHUK	: Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkındaki Kanun
MRS	: Marjinal Rate of Substitution

MRT	: Marginal Rate of Transformation
MU	: Marginal Utility
NAFTA	: The North American Free Trade Agreement
NATO	: North Atlantic Treaty Organization
NN	: National Neutrality
NON	: National Ownership Neutrality
NPT	: Normative Analysis as Positive Theory
NYU	: New York Üniversitesi
OAS	: Organisation of American States
OECD	: Organisation for Economic Cooperation and Development
OFC	: Offshore Financial Centres
OGT	: Ortak Gümrük Tarifesi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
PFA	: Peşin Fiyat Anlaşmaları
PTR	: Preferential Tax Regime
SEA	: Single European Act
SCC	: Arbitration Institute of Stockholm Chamber of Commerce
SNF	: Sosyal Net Fayda
TIEA	: Agreement on Exchange of Information on Tax Matters
TOGVS	: Tek Oranlı Gelir Vergisi Sistemi
UÇV	: Uluslararası Çifte Vergilendirme
UNCITRAL	: United Nations Commission on International Trade Law
UNCTAD	: United Nations Conference on Trade and Development
US	: United States
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

WIPO	: World Intellectual Property Organization
WTO	: World Trade Organization
WB	: World Bank
YİD	: Yap-İşlet-Devret
Yİ	: Yap-İşlet
YKKT	: Yatırımların Karşılıklı Korunması ve Teşviki Anlaşmaları

GİRİŞ

Devletlerin vergi toplamadaki temel amaç kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamaktır. Harcamalardaki genişlemenin giderek arttığı günümüzde bu durum daha da önemli olmakta, kamusal malların etkin tedariği yanında vergilerle finansman payının elden geldiğince artırılmasına gayret edilmesi gerekmektedir. Özellikle olumsuz değer ve yargıların, karşıt seçim ve ahlaki tehlike sorununun varlığı noktasında toplumda var olduğu düşünülen bedavacılık (*free rider*) veya kısmi bedavacılık (*partial free rider*) istencinin mümkün olduğunca kırılması, bu süreci yönlendiren aktörlerden temelde politikacılar olmak üzere çıkar gruplarının faaliyetlerinin incelenmesine yoğunlaşmaktadır. Bu noktalarda ortaya çıkan olumsuzluklar, kamusal malların harcama gereksinimlerinin gereğince yerine getirilmesini engelleyebileceği gibi ülkelerin uluslararası vergi politikaları bağlamında vergi bağımsızlıklarının zedelenmesine, küresel vergi sorunlarının daha yoğun yaşanmasına, uluslararası tahkim sürecindeki şekliyle de hukuki bağımsızlığın aşınmasına neden olabilecektir.

Kamu Ekonomisi Bağlamında Vergisel Politika Uygulamaları başlıklı tez çalışmasının I. Bölümünde, öncelikli olarak kamu ekonomisi kavramının açıklamasına yer verilmekte, kamu ekonomisi kavramı (kamusal mal tanımı), her ne kadar 20. yy dan ortaçağa giden bir yaklaşım çerçevesinde ele alınmış olsa da bu yaklaşımın eksik olduğu, kamu ekonomisi kavramının devletlerin ortaya çıkmasıyla alakalı bir durum olduğu düşünülmektedir. Devamında ekonomik etkinlik kapsamında kamusal malların optimal tedariği ve vergi fiyatının tespitine vurgu yapılarak, Nash Denge Simülasyonu çerçevesinde mevcut durum değerlendirilmektedir. Nash Denge fonksiyonunda etkinsizliğin temel gerekçesinin ***kişisel çıkar*** amaçlı ***stratejik etkileşim ve bedavacılık*** sorunsalından kaynaklandığı tespitine yer verilerek bu kapsamda iki temel problemin ortaya çıktığı görülmektedir. Bunlar: (i) *Stratejik etkileşimden* kaynaklı kişilerin kamusal mallara yönelik tercihlerini açıklama zorunluluğu olmaması nedeniyle vergi ödememe şeklinde vergi uyumu sorunu (ii) *Bedavacılıktan* kaynaklı sunulan hizmetlerin değerinin azalması ve ek maliyetlerin oluşumu sorunu olup genel anlamda kamu finansman meselesi ortaya çıkmaktadır.

Vergiyi, *kamusal mallarının öznel bedeli* olarak kabul eden tanımlamadan hareketle devletin öncelikle vatandaşın vergi ödeme düzeyini olumsuz etkileyecek tutum ve davranış içerisinde olmaması, toplumun vergi ödeme bilinci ve zarureti ortadan kaldıracak (vergisel af, istisna, muafiyet vs.) düzeydeki uygulamalara yasalarda mümkün olduğunca yer vermemesi yani vergi ödevini vatandaşlık görevi sayan zihniyetin yerini vergi ödemeyi aldanmışlık sayan olumsuz değer ve yargılara haiz zihniyete bırakmaması gerekmektedir. Sistemdeki hastalıkların teşhisine yönelik önleyici değer ve yargılar toplum bilincinde oluşturulmadan teori bazında da olsa sağlıklı bir kamu finansman yapısı ortaya konamayacak, kişilerin kamu hizmetlerine yönelik taleplerini açıklama yaklaşımı bu şartlarda yetersiz kalacaktır. Temelde bedavacılık örneğinde görüldüğü gibi kişiler vergi ödemeksizin kamusal mallardan bedava yararlanabilecektir. Bu noktada vergisini düzenli ödeyen ile vergisini ödemekten kaçınan mükellefin aynı kamusal maldan benzer mesabede yarar elde etmesi halinde, dürüst vergi mükellefleri vergiden kaçınmak amacıyla çeşitli yönelimlere başvurabilecektir. **Buchanan**’ın ifadesine göre *bugünkü nesiller tarafından ödenmeyen her vergi ise gelecek nesillere aktarılacak borç yükünden başka bir şey olmayacak* ve bu durum bumerang etkisiyle daha ağır vergi yükü şeklinde gelecekte kendini gösterecektir.

Çalışma, **normatif teoriye pozitif yaklaşım** kapsamında olması gereken noktasından hareketle kişilerin vergi ödemesi gereğini bir kenara bırakarak, toplumda olumsuz değer ve yargıların ve özellikle bedavacılık ve stratejik etkileşim imkânlarının mevcudiyeti noktasında **normatif teoriye negatif yaklaşım** kapsamında kişilerin vergi ödememe eğilimi üzerine şekillenmekte, hükümetlerin etkin işleyişi ve işbirliği (vergi uyumu) olmadan toplumsal açıdan tam bir tatmin seviyesine ulaşmanın da zor olacağı ifade edilmektedir.

II. Bölümde ise normatif teoriden, pozitif teoriye (olana) doğru hareket edilmektedir. Birinci bölümde kişisel çıkar amacıyla stratejik davranan ve bedavacılığa yönelen kişi yada gruplar olurken, bu bölümde **siyasi çıkar** amacıyla **stratejik davranan ve bedavacılığa** yönelen politik (bürokratik) aktörler olmaktadır. Politik rekabet içerisinde politikacılar, **stratejik etkileşime** yönelerek seçmenlerin ödediği vergiyi azaltmak için gayret gösterebildikleri gibi (kaynak temini, seçmen desteğini sağlama vs. amaçlar) diğer taraftan **bedavacılık** ya da **kısmi bedavacılık**

şeklinde kamusal ve yarı kamusal malları (düzenleyicinin faaliyetleri, regülatif eylemler, kamusal görevlerin piyasada arz ve talebe bağlı olarak alınıp satılabilmesi, rant kollama, bütçe maksimizasyonu vs) kişi ve çıkar gruplarına hizmet edecek şekilde sunabilmektedirler. Bu durum kamu finansmanında yetersizlikler doğurabileceği gibi ek maliyetlerin de oluşmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla bu bölümde öncelikle çıkar sağlamanın teorik yapısı ortaya konmakta, politik sürecin aktörlerinden olan seçmen, politikacı, bürokrat ve çıkar gruplarının davranışları incelenmeye çalışılmaktadır. Vergi politikalarının politik sürecin bir ürünü olduğu noktasında **Holcombe**'un ifadesine göre politik rekabet içerisinde politikacılar, seçmenlerin ödediği vergiyi azaltmak için gayret gösterebileceklerdir. Bu durum basit bir arz talep uygulaması şeklindedir. Seçmenin ödediği vergiyi düşürürseniz karşılığında hükümeti destekleyen ve talep eden seçmen sayısını da arttırmanız mümkündür. Çünkü kamu çıktısı yada harcamalar vatandaşın fayda fonksiyonuna pozitif katkı yaptığı varsayımı altında politikacılara sunulan desteği garantileyecek iken, vergiler vatandaşın kullanılabilir gelirini azaltacağından politikacılara verilen desteğinde azalmasına neden olacaktır.

Öte yandan seçmenlerin rasyonel bilgisizlik problemlerinin önemine vurgulama yapılarak mevcut olumsuzlukların bertarafına yönelik anayasal iktisat benzeri unsurların sorunların çözümünde ne derece etkin olabileceği değerlendirilmektedir. Diğer taraftan tüm bu ifadelerden yola çıkarak tıpkı regülasyon uygulamalarında olduğu gibi *kamusal görevlerinde piyasada iktisadi mal gibi alınıp satılabileceği* tespitine yer verilerek etkin işleyen bu yapının yine kamusal malların etkinsiz tedarikine neden olacağı hususuna açıklık getirilmekte, tarafımızdan ortaya konan bu yaklaşımın kamusal malların çapında meydana gelen genişlemenin de temel nedenlerinden biri olduğu düşünülmektedir.

İlk bölümde **normatif teoriye negatif yaklaşım** *sergilendiği gibi* ikinci bölümde de örneğin düzenleyici kurumlar-kamu yararını gözetir *pozitif teoriye pozitif yaklaşım* bir kenara bırakılarak, düzenleyici kurumlar veya kamu tercihinde yer alan aktörler-kişisel yararı gözetebilir mantığındaki şekliyle **pozitif teoriye negatif yaklaşım** (NPT analizi) sergilenmektedir.

III. Bölümde, vergilemeyle ilgili hem normatif hem de pozitif oluşumun nihai hedefinin hükümet etme yetkisine haiz karar alıcılara önceden tavsiyelerde bulunmak olduğu ifade edilmektedir. Kamusal malların gereği gibi finanse edilememesi ülkeleri kaynak arayışlarına yöneltmekte bu durum özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ağırlıklı olmak üzere *uluslararası vergi ikilemi* şeklinde ifade edebileceğimiz uluslararası vergi politikaları benzeri uygulamaların daha yoğun biçimde gündeme gelmesine neden olmaktadır. Bu noktada vergilemede uluslararası işbirliğinin incelenmemiş olması ise ciddi bir eksiklik olarak algılanmakta, bu süreçte işlerlik kazandıran küreselleşme olgusunun ise ekonomiler arasında emek, sermaye, mal ve hizmet akışını önemli ölçüde hızlandırdığı kabul edilmektedir. Bu sayede ulusal piyasaların uluslararası piyasalarla entegrasyonu sağlanırken, kaynak ihtiyacındaki ülkelerin daha ehven şartlarda borç temini, yabancı yatırımcıların ise deniz aşırı yatırımlara yönelebilmeleri mümkün hale gelmektedir. Bununla birlikte küreselleşmeden kaynaklı maliyetlerin yansıdığı en temel alanların kamu harcamaları ve vergilendirmeye yönelik alanlar olduğu savunulmaktadır. Bu noktada (i) vergi rekabeti kapsamında model hipotez (ii) disiplin hipotezi (iii) tazminat hipotezine yönelik kavramların tanımlanması önem arz etmekte, artan portföy ve doğrudan yatırımlar ile birlikte bir tarafta matrah üzerinde hak iddia eden çeşitli ülkeler ve yargı alanları arasında bu matrahın nasıl pay edileceği diğer taraftan da neye göre vergilendirileceği konuları gündeme gelmektedir.

Vergilendirme ve kamu finansmanı hakkında tartışmaların temel özelliklerinden biri gücün, ulus devletlerden küreselleşmenin yaşandığı uluslararası kurumlara aktarılması konusunda yaşanan tartışmalarla yakından ilgili olmasıdır. Küresel sermaye sahiplerinden gelen baskılar neticesi gelişmekte olan ülkelerin politikacıları, kamusal ihtiyaçları karşılamak maksadıyla yabancı yatırımcı ve sermayeyi çekebilmek için vergi oranlarını düşürmekte ve bu durum vergi gelirlerinin de azalmasına neden olacak şekilde bir ikilem oluşturmaktadır; diğer taraftan da gelişmiş (ikamet) ülkeler, vergi tabanlarının diğer ülkelere kaymasını önlemek için vergi oranlarında indirim gitmeleri diğer bir ikilem noktasını oluşturmaktadır. Dolayısıyla oyun teorisinde olduğu gibi ülkeler arasında vergisel manada bir yarış meydana gelebilmekte ve literatürde dibe doğru yarış olarak ifade edilen durumun oluşabileceğine yönelik görüşlere yer verilmektedir. Böylesi bir

rekabet ortamının en çarpıcı özelliği gelişmiş ülkelerin, tıpkı gelişmekte olan ülkeler gibi düşük vergileme yapısına haiz unsurlar üzerine yüksek vergi oranı uygulayabilecekleri şeklindedir. Bununla birlikte vergi rekabetinin zararlı olduğu yönünde iddalarda bulunmaktadır. Örneğin **Genschel**'in de belirttiği gibi vergi rekabeti ülkelerin sistematik olarak *vergi otonomilerini azaltarak vergi gelirlerini aşındırmakta bu durum ise ülkelerin artan kamu harcama gereksinimlerini gereğince yerine getirmesini engellemektedir*.

Temelde ekonomik güçlerin küreselleşmesiyle ortaya çıkan bu fenomen; ulus devletlerin denetim gücünü azaltarak refah politikaları üzerinde aşınmaya yol açmaktadır. Bu noktada karşılaşılan diğer bir sorun ise uluslararası çifte vergileme problemidir. Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ile sorunlar giderilmeye ve ikamet ve kaynak tabanlı ülkelerin sermaye gelirlerini iki kez vergilendirmelerinin önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Bu kapsamda OECD ve Birleşmiş Milletler Modellerine yer verilmekte, özellikle hükümetler ekonomi küreselleştikçe vergi kaçırma, vergiden kaçınma gibi sorunlarla da mücadele etmek durumunda kalmaktadırlar.

Uluslararası vergilendirmeye ilgili yapılan genel tartışma temelde *bağımsızlık ve vergileme* konsepti üzerine olmakta, Rixen'in ifadesi ise tüm çalışmanın bir özetini vermektedir. **“Rixen’e göre:** (i) vergi mükellefleri vergi ödemekten kaçınabilmekte (ii) uluslararası vergi rekabeti benzeri yönelimler hükümetlerin dilediğince vergi geliri tahsilâtını engelleyebilmekte (iii) vergi yapısında ortaya çıkabilecek değişme ile vergi sorumluluğu hareketli sermaye faktöründen hareketsiz emek faktörüne kayabilmektedir”**”. Bu durumda hükümetler kendi istekleri doğrultusunda vergi yasası oluşturmak adına haklı bağımsızlığa sahip olurken fiili açıdan ise bağımsızlıklarını kaybedebilmektedirler.**

IV. Bölümde ise uluslararası vergi politikalarından kaynaklanan küresel vergi sorunları tanımlanmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda uluslararası vergi rekabeti, vergi cennetleri, örtülü sermaye, tercihli vergi rejimleri, serbest bölge uygulamaları, kıyı bankacılığı, transfer fiyatlama, elektronik ticaretin vergilendirmesi, spekülasyon sermaye hareketleri, uluslararası çevre kirliliğinin vergilendirilmesi gibi temel sorunlar ifade edilmeye çalışılmakta, mevcut sorunlar aynı zamanda ülkelerin

vergisel manada hükümrânlık haklarını da aşınmaya uğratan bir yapı ortaya koymaktadır. Vergisel alanda ortaya çıkan bu ve benzeri sorunlar bir taraftan hükümetlerin vergilendirme kapasitelerini sınırlayıp kamusal harcamaların gereği gibi karşılanmasını güçleştirirken diğer taraftan da sosyal koruma politikalarının uygun şekilde sunumunu engellemektedir. Mükellefler ise, kendi ülkelerinde yüksek vergiden korunmak amacıyla faaliyetlerini vergi cenneti benzeri ülkelere kaydırarak hem kendi ülkelerindeki kamusal hizmetlerinden bedava yararlanmaya devam etmekte hem de gidilen düşük vergili ülkede benzer hizmetlerinden faydalanabilmektedirler. Bu şekilde küresel manada vergi gelirleri azalırken özel gelirin ise artması mümkün hale gelmektedir. Bu durumun aşamalı olarak en önemli etkisi **Tanzi**'nin de ifadesiyle (a) vergi matrahları (b) vergi gelirleri (c) vergi yapıları üzerine olmakta, sonuçta ülkelerin özgür politika belirleme yetileri azalırken, en net sonuç ise daha düşük vergi gelirleri olmaktadır.

V. Bölümde ise uluslararası ticari tahkim müessesesinden hareketle vergisel tahkim müessesinin önemine yer verilmektedir. Tüm olumsuzluklara ve yukarıda açıklananlara rağmen devletlerin gelir yetersizliği sebebiyle imtina edemeyeceği bir şekilde gerçekleştirilmesi gereken kamusal hizmetler vardır. Örneğin enerji, elektrik doğalgaz, baraj, şebeke yatırımları gibi büyük altyapı yatırımlarının belli seviyelerde de olsa gerçekleştirilmesi gerekli olmakta ancak kaynak yetersizliği nedeniyle gerçekleştirilemeyen kamusal hizmetlerin yabancı sermayedar ya da yabancı yatırımcı tarafından, yap, yap-işlet ve yap-işlet-devret gibi yöntemlerle gerçekleştirildiği ya da finanse edilebildiği görülmektedir. Bu noktada ülkelerin çok sayıda düzenlemeyi yürürlüğe koyduğu; ancak bu türden uygulamaların yabancı yatırımcılar için yeter şart olmadığı görülmektedir. Çünkü yabancı yatırımcılar ekonomik ve mali avantajlar yanında hukuki düzenlemeleri de bir arada görmek istemekte, ortaya çıkabilecek herhangi bir uyuşmazlık halinde yatırımın yapıldığı ülkenin yerel mahkeme ya da devlet yargısına gitmek yerine kendilerinin de adil şekilde yargılanabileceği uluslararası hakem ya da *Uluslararası Tahkim* müessesesi marifetiyle sorunların çözümünü istemektedirler.

İşletme-işletme, işletme-devlet, devlet-devlet arasındaki sorunlar (vergisel sorunlar dahil) uluslararası tahkim müessesesi marifetiyle çözümlenebilmektedir. Ancak *devleler* arasındaki çifte vergilemeden kaynaklı vergisel sorunlar ise *Karşılıklı*

Anlaşma Usulü (KAU) ile giderilmeye çalışılmaktadır. Bu yöntemin yetersizliği noktasında, tıpkı ticari tahkim müessesesinde olduğu gibi vergisel tahkim uygulamaları gündeme gelmektedir. Çünkü uluslararası sermaye akımlarında gözle görülen bariz artış *çifte vergileme problemlerini* beraberinde getirmiş bu sorunun çözümüne yönelik tek taraflı ve çok taraflı çifte vergilemeyi önleyici yöntemler ise uygulamada yetersiz kalabilmiştir. Dolayısıyla iktisadi faaliyetlerin daha karmaşık hale geldiği günümüzde uyuşmazlık konularının değişerek elektronik ticaret, transfer fiyatlama, örtülü sermaye vs gibi yeni konsept sorunlarının ortaya çıkması vergisel sorunların tahkim mekanizması benzeri yöntemlerle çözümlenmesi gereğini gündeme getirmiştir. Bununla birlikte bu tür mekanizmaların ülkelerin egemenlik yetkisini sınırlayabileceğine yönelik tartışmalar ise günümüz politik iktisadında en hararetli tartışma konularından biri olarak varlığını sürdürmektedir.

I. BÖLÜM

KAMU EKONOMİSİ KAVRAMINA NORMATİF YAKLAŞIM VE EKONOMİK ETKİNLİK

Kişisel ihtiyaçlar piyasa ekonomisi içinde karşılanırken kamusal ihtiyaçlar kamu ekonomisi kapsamında değerlendirilmekte, devletin sorumluluklarını yerine getirebilmesi, kamusal ihtiyaçların karşılanabilmesi kamu gelirlerinin yapısı ve niteliğiyle ilişkili olmaktadır. Devletlerin temel gelir kaynağı hükümlerlik hakkına bağılı olarak tesis edilen vergiler olmakla birlikte ülkeler, kamusal ihtiyaçların giderilmesinde kaynak yetersizliğı ile karşı karşıya kalabilmekte ve çeşitli arayışlara girmektedirler. Globalleşme sürecinin hızlanmasıyla birlikte ülkelerarası sınırların kalkması uluslararası hareketliliğın artmasına yol açmış, kutuplaşma (*polarization*) olgusunun yaşandığı günümüzde özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler bir taraftan ekonomilerin içine düştüğü sıkıntının temel nedenini oluşturan kamu finansman sorunu ile uğraşırken diğier taraftan; iyi yönetim unsurlarının bulunmadığı, politik istikrarın sağlanamadığı, yolsuzluk ve yoksulluğun yüksek seviyelerde seyrettiğı noktasında da benzer yapısal karakteristiğe haiz olumsuzluklarla mücadele etmek durumunda kalmışlardır.

Kaynaklar ve ihtiyaçlar arasındaki bu çok yönlü ilişkinin varlığı noktasında kamu ekonomisi tanım ve kapsamından hareketle, ekonomik etkinliğın sağlanmasına yönelik birinci, ikinci, üçüncü en iyi politikalar açıklanmaya çalışılmış, bu bölümün kapsamına uygun olarak kamusal malların optimal tedariki ve vergi fiyatının teoride tespitine vurgu yapılarak, kamusal mallarda bileşen karışımına dikkat çekilmiştir. Özellikle toplumda var olduğı düşünölen olumsuz değier ve yargıların bir sonucu olarak görölebilen bedavacılık istencinin kırılması vatandaşlık bilincinin oluşturulması yanında bilgi toplama faaliyetlerine de ağırlık verilmesini gerektirmekte, aksi takdirde bedavacılıktan kaynaklanan sorunların kamusal mallarının finansmanında yetersizliğe neden olabileceğı vurgulanmaktadır. Nash Denge simölasyonu çerçevesinde tüketicilerin bedavacılığa girişmeleri durumunda optimalden daha az kamu malının temin edileceğı, işbirliğı ve hükümet aracılığı olmadan tam bir tatmin seviyesinin oluşmayacağı gibi etkinsizliğinde yüksek olacağına işaret edilmektedir.

1. Kamu Ekonomisi Tanım ve Kapsamı

Kamu ekonomisi kavramına değinmeden önce “ekonomi” nin tanımını yaparak konuya başlamak ve buradan hareketle kamu ekonomisi kavramına varmaya çalışmak daha doğru bir yaklaşım tarzı olacaktır.

Ekonomi, toplumların sınırlı kaynaklarla sınırsız isteklerin nasıl temin edilebileceğine yönelik alternatif yaklaşımları inceleyen sosyal bir bilim dalıdır (Robbins, 1945).

Diğer tanımlamalara göre ekonomi (Brown, Neuberger and Palmatier, 1971) :

1. Ev idaresi, ev yönetimi (Aristotle)
2. Zenginlik, müreffehiyet (Adam Smith)
3. Maddi açıdan refah ya da mutluluk (Alfred Marshall)
4. Açgözlülük ve kişisel çıkar (John Stuart Mill)
5. Evrensel ölçü birimi olan parayla temin edilebilecek her şey(A. C. Pigou)
6. Piyasa, fiyatlar ve borsa, pazar ve para dönüşümleri(Gustav Cassel)
7. Rekabet içindeki taraf veya menfaatlerin yer aldığı ortamda, kıt kaynaklara ayrılan ödenekler (Lionel Robbins)
8. Rasyonel insan davranışının gereği ve mantığı (Ludwig von Mises)
9. Bir diğer tanım olan hayatın yorumu kavramı daha fazla rağbet görmüş ekonomi, hayatın bir parçası olarak nitelendirilmiştir. Çağdaş ekonomik söylem ise öncelikle kıt kaynaklara ayrılan ödenekler, gelir dağılımı, ekonomik büyüme oranı, gelir istihdam ve fiyatların genel seviyesinin istikrarı gibi temel hedef ve sorunları esas almıştır.

Ekonomi, kıt kaynakların verimli kullanımı ile toplumun maksimum faydaya ulaşmasını temin etmeye yönelik kritik öneme sahip; kıtlık ve seçim arasında özdeşlik kuran sosyal bir bilim dalıdır (McConnell and Brue, 2002).

Diğer bir ifadeyle ise ekonomi, sınırlı kaynaklarla (emek, sermaye, doğal kaynak, girişim) sınırsız ihtiyaçların (gıda, giyim, otomobil, lüks mal, savunma,

asayiş, köprü vs.) kimler için, ne miktarda üretileceğini, üretilen bu mal veya hizmetlerin bireyler arasında nasıl bölüşürüleceğini, dağıtılacağını tüketileceğini, tatmin seviyesinin (fayda) nasıl arttırılabileceğini ortaya koymaya çalışan bilim alanıdır.

Tarihsel süreçte hem bir ahlak hem bir sanat hem de bir bilim olarak karşımıza çıkan ekonomi ilmi diğer adıyla pozitif ekonomi; varsayımlardan yola çıkarak açıklayıcı doğru çıkarım ve neticelere ulaşmaya çalışırken aksine normatif ekonomi mantığı; değer yargıları yaratmak ve desteklemek suretiyle ekonominin “nasıl olmalı” sorusuna yanıt ve delil aramak çabasıdır (Brown, Neuberger and Palmatier, 1971).

Bilimin son üç yüz yıldaki başarısının sebebi pozitif değerleri normlardan ayırabilmiş olmasıdır. Pozitif ifadeler (rasyonel) ne olduğu ya da ne olacağı hakkında yorum ve inceleme yapar; normlara dayalı bilimlere ise ne olması gerektiğini ortaya koyma çabasıdır. Normlara dayalı bilimlere değer yargıları ile ilgili olduklarından kişiden kişiye değişiklik gösterirler. Bu sebeple anlaşmazlık yaratabilirler. Ancak pozitif bilimlere gerçeğe, gözleme ve deneye dayanan ispatlar olduklarından tartışmaya yol açmazlar. Bu sebeple pozitif ekonomi gerçek gözlemlerle yanlışlığı ortaya konulabilecek ifadelerle ilgilenir (Lipsey, 1975).

İfadelerde “olması” ya da “olmaması” gerektiği üzerine yapılan öneriler değer yargısı olarak ortaya çıkmaktadır. Olması gereken; amaçlara yönelik analizlerini yapan ekonomi politikasında sorun, içerilen değer yargıları nedeniyle bilimsel ifadelerin objektifliliğini tutarlılık ve geçerliliğini koruyup korumadığı noktasında yoğunlaşmaktadır. Değer yargılarının temelinde politik etik dünya görüşleri yer almaktadır; test edilemezler. Toplamların kültürel gelişmelerinin bir sonucu olarak oluşmaktadır. Bu nedenle sosyal bilimlerin değer yargılarından arınmaları mümkün olmadığı gibi anlamlı da değildir. Ekonomi politikası amaç-araç ilişkileri üzerine kurulmuştur. Değer yargıları sorunu bu alanda da gündeme gelmektedir. Buna göre: (i) amaç koymak veya amaç seçimi normatif bir karardır bu nedenle de politik bir iştir (ii) buna karşılık doğru araç seçimi veya kullanımı ise bilimsel karakterlidir; çünkü <<teknik ekonomik>> özellik taşıyan bir karardır, bu nedenle değer ve norm sistemlerinden bağımsız olarak belirlenebilmektedir. Ekonomi politikasında amaç-

araç düşüncesi değer yargısı içermektedir; çünkü araçlar amaçlara göre belirlenmekte, seçilmekte ve değerlendirilmektedir (Erkan, 1984).

Değer yargıları kişiden kişiye değişiklik gösteren doğru yanlış, yararlı zararlı, iyi kötü gibi bireysel (subjektif) tercihleri ortaya koyan kalıplardır. Kişinin yetişme tarzı, dini görüşü, siyasi ideoloji, hayata bakış açısı ve benzeri pek çok etmen ise bu kalıpların şekillenmesinde temel unsurlardır.

Dolayısıyla normatif ekonominin değer yargılarından hareket etmesi, onun pozitif ekonomiyle iç içe geçmiş olması gerçeğini ortadan kaldırmayacaktır. Bu konuda verilebilecek en somut örneklem; refah iktisadı kavramının normatif ekonomi içerisinde yer alması gereğidir. Çünkü daha başlangıç aşamasında ekonomide politikalar (amaçlar) belirlenirken normatif ekonomi yani değer yargılarının şekillendirdiği bir yapı ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki demokratik rejimlerde hükümet etme yetkisini ele geçirenler vaatlerin hepsini olmasa bile bir kısmını gerçekleştirmek zaruretindedirler. Milliyetçi cephe, iç ve dış güvenlik ülke bütünlüğü söylemiyle hareket ederken; sosyal demokratlar, daha çok sosyal devlet anlayışına yönelik politika uygulamaları, liberaller ise daha fazla girişim serbestisi daha fazla piyasa özgürlüğü gibi kavramlarla yola çıkmaktadırlar. Dolayısıyla iktidarın ele geçirilmesiyle birlikte, ideolojilerin belirlediği politik hedefler, artık politik hedeflerin belirlediği hükümet politikaları haline dönüşmektedir. Politikaların oluşum süreçleri değerlendirildiğinde ise, siyasi erki elinde bulunduran yürütme yani hükümet sonra yasama organını oluşturan tüm fertlerin temelde seçmenlerin politik ideolojik yaklaşımları, yaşama tarzı, inanç sistemleri gibi değer yargılarının biçimlendirdiği *hedef-amaç* ile bu amaçların yürürlüğe konulduğu politik uygulamalardan oluştuğu açıkça görülmektedir.

Ekonomi insanlık tarihi kadar eski bir kavramdır. Kamu ekonomisi ise devletlerin ortaya çıkmasıyla (oluşumuyla) alakalı bir durumdur. Çünkü devlet kendini oluşturan bireylerin dışında ayrı bir hükmi şahsiyeti olan tüzel kişidir, tüzedir. Yöneten ve yönetilenler arasındaki ilişkiler bütünü ya da iktidar ilişkilerinin kurumsallaşmış hali olarak niteleyebileceğimiz devlet; öncelikle halkı, ülkesi (toprağı) bağımsızlığı olan bir yapıdır. Dolayısıyla bu yapının oluşum sürecini anlamadan kamu ekonomisi kavramına da ulaşmak mümkün değildir.

Başlangıçta en küçük göçebe toplayıcı toplum oba'dan kabile hayatına geçiş ile birlikte yerleşik yaşam, tarım toplumu, yiyecek üretimi, bilgi ve karar alma yetkisinin toplumun malı sayıldığı, sınıf ve bürokrasinin olmadığı, ekonominin merkeze ödenen verginin yeniden dağıtımı ile değil aile ve bireyler arasındaki değiş tokuşa dayandığı söz konusu yapı iken ilerleyen dönemde: orjinalinde chiefdom's olarak belirtilen şeflikler (beylikler)'e geçiş ile birlikte nüfusun on binlerle ifade edildiği, şef buyruğunun bürokratlar aracılığıyla aktarıldığı, bürokrasinin, mübadele ekonomisi yanında paranın ekonomiyi dahil olduğu, yeniden dağıtım ekonomisi temelinde buğdayın depo edilmesi iki hasat dönemi arasında yeniden dağıtımı ama halktan alınan çok miktarda şeyin dağıtılmayıp şef ya da zanaatkarlar tarafından tüketildiği ve vergilerin temelini atıldığı yapı söz konusudur. Obadan kabileye, kabileden şefliğe oradan da devlete geçişe yol açan bu gelişmede devlet, yeni yönleriyle diğerlerinden ayrılmaktadır. En temel özellik devletin siyaset ve ülke toprağı sınırlarına dayanarak örgütlenmesi, diğerlerinin ise tek köken, akrabalık ve aynı dile dahil gruptan oluşmasıdır (Diamond,1999).

1.1. Devlet Teorileri ve Kamu Politikaları

Devletlerin nereden kaynaklandığı sorusunu ele alan kuramlardan en basiti Aristoteles: devletin insan toplumunun doğal bir durumu olduğunu ,bir açıklamaya gerek olmadığını ifade etmiştir. İkinci kuram Fransız Filozof Jean Jacuques Rousseau: devletlerin toplumsal bir sözleşmeyle oluştuğu insanların daha basit toplum yerine bir devlet sisteminde yaşadıklarında, kendi durumlarının daha iyi olacağını düşündüklerinden basit toplumları ortadan kaldırdıkları şeklindedir. Üçüncü kuram: geniş çaplı sulama sistemlerinin devletlerin baş gösterdiği bir zamanda inşa edilmeye başlandığı noktasında yetersiz beyliklerin (*chiefdom's*) bir araya gelerek, birleşerek devleti oluşturduğu yönündedir. Dördüncü ve en önemli kurama göre: nüfus hacminin büyümesi, genişlemesi karmaşık toplumların yolunu açmıştır. Nüfus artışı yoğun yiyecek üretimini, kamu görevlilerini, uzak yerlerle ticareti, ekonomik uzmanlaşmayı (çiftçinin tahılıyla çobanı beslemesi, çobanın da çiftçinin saban hayvanını yetiştirmesi) mevsimsel emek girdisinin artmasını getirmiştir. Yiyeceğin depolanacak kadar fazla üretimi ise ekonomik uzmanlaşmaya, katmanlaşmaya olanak sağlarken; toplumsal katmanlaşma düzeyi ise mevcut fazlanın kim ya da kimlerin elinde toplandığına bağlı olarak değişmiş/şekillenmiştir. Ancak burada karmaşık merkezi örgütlenmeyi nasıl açıklayabiliriz (Diamond, 1999)

sorusuna verilen cevaplar ise devletin oluşumunu açıklaması bakımından son derece önem arz etmektedir:

i- Binlerce insandan oluşan toplumların, gücü tek elde toplamak istemeleri ve iç ve dış anlaşmazlıkların çözümü için merkezi otoriteyi geliştirebildikleri takdirde ayakta kalabilecekleri

ii-Kararların etkili olması isteniyorsa toplumun yapılandırılması ve merkezileşmesi gereği

iii-Ekonomik kaygılarla alakalı olarak malların aktarımı daha önce değiş tokuş mekanizmasına dayanırken büyük hacimli toplumlarda “yeniden dağıtım ekonomisine” sahip olunarak ekonomik işlevlerin gerektiği gibi yerine getirilebileceğidir.

Farklı bir yaklaşım sunan Harris’e göre ise antropolojik açıdan devletlerin ortaya çıkmasının içgüdülerle açıklanabileceğini söylemektedir. Hemen hemen her ilkel toplumda hediyeler dağıtıp güç unsurunun gelişmesini sağlayan ve böylece diğer kişilerin bağlılığını kazanan liderlerin ortaya çıktığı görülmektedir (Backhouse and Wagner,2004).

Üzerinde sıklıkla durulan *sosyal sözleşme teorileri* ise, devletlerin ortaya çıkmasını devlet ile vatandaş arasındaki sözleşmenin bir sonucu olarak görmektedir. Bu görüşün odak noktası kolektif organizasyonun normatif açıdan doğrulanması karar alımı ve güçlendirmedir. Bu unsur devlete bağlı tüm kişilerin rızasına dayanır. Bu noktada sosyal sözleşme teorilerindeki uzlaşma prensibinin mikro ekonomik teorideki pareto kriteriyle gösterdiği benzerlik önemlidir. Buna göre eğer bir karar bireylerin kendi refahlarını arttırıyor ya da refah seviyelerinin karardan önceki düzeyde kalmasını sağlıyorsa bireyler bu kararı destekleyeceklerdir. Böylece mevcut bir uzlaşma pareto optimalite ya da pareto gelişime sebep olacaktır (Marciano and Josselin, 2005).

Geleneksel toplumlarda devletin temel görev ve fonksiyonu öncelikle gücün tek elde toplanması suretiyle anlaşmazlıkların çözümü (iç ve dış güvenlik) doğrultusunda tam kamusal malların üretimi ve bunun teminine yönelik güçlü ordu ihdası ile birlikte bu yapıyı ayakta tutacak kesintisiz bir vergileme sistemine ihtiyaç

olduğu şekliendedir. Bu amaçla: “Askeri erk araçlarının serbest tasarrufu tek tek kişilerin ellerinden alınmış ve hangi biçimde olursa olsun, bir merkezi erke mahsus kılınmıştır ve tek tek insanların mal varlığından ya da gelirlerinden alınacak vergiler de toplumsal bir merkezi erkin elinde yoğunlaşmıştır. Bu şekilde bu merkezi erkin tasarrufu için bir araya gelen mali imkânlar zor kullanma tekelini ayakta tutar, zor kullanma tekeli de vergi tekelini ayakta tutar. Bu ikisinden hiçbir diğeri karşısında önceliğe sahip değildir; ne ekonomik tekel askeri alan karşısında ne de askeri olan ekonomik tekel karşısında önceliklidir. Aynı tekel konumunun iki yüzü söz konusudur. Biri yok olursa öteki de otomatik olarak onu izleyecek, egemenlik tekeli de bir bu taraftan, bir öteki taraftan güçlü sarsıntılara uğrayacaktır” (Elias, 2002).

Modern toplumlarda ise devlet, varlığını ulus bütünlüğünden alan Rönesans ve Reform hareketleri, on sekizinci yüzyıl Sanayi Devrimi, Fransız İhtilali ile şekillenen; sadece iç ve dış güvenlik değil zaman içerisinde değişen ve dönüşen yapısıyla toplumsal refahın teminine yönelik alt ve üst yapıya önem veren, karar alma ve aldığı kararları uygulama noktasında kamu yararını gözetten, yalnızca kamusal malların üretimiyle yetinmeyip gerektiğinde düzenleyici, gerektiğinde iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet gösteren yapıya haiz bir bütünlüktür. Kral ya da imparatorun tebaa olarak gördüğü halkına, lütuf göstergesi olarak sunduğu eğitim, sağlık gibi pek çok hizmeti kapsayan “vakıf ekonomisinden” modern toplumda vatandaşı esas alan “kamu ekonomisine” uzanan bir süreçtir. Dolayısıyla kamu ekonomisi kavramı ve vergi politikaları arasındaki ilişkinin devletlerin ortaya çıkmasıyla başladığını ve bu ilişkinin tarihsel perspektifte katlanarak devam ettiğini söyleyebilmek mümkündür. Bu konuda Elias’ın temel kamusal mallardan biri olan güvenlik ile “vergi politikaları” arasında kurduğu ilişki ve bu ilişkiyi ulusal egemenlik boyutuna dayandırması ise son derece önemlidir. Bu durum kamu ekonomisi tanım ve kapsamı yanında kamusal mallar ve vergi fiyatının tespitine yönelik tarihsel süreci özetlemesi bakımından da önemlidir.

2. Kamu Ekonomisi ve Ekonomik Etkinlik

Kamu ekonomisinin uzun bir geçmişi vardır ve ekonominin başlangıcından itibaren bu ilmin merkezinde yer almıştır. Bu kadar merkezi oluşunun temel nedeni ise kendisine pratik analiz yapma olanağı sağlanmasından ileri gelir. Kamu

ekonomisinin geniş olarak yorumu ekonomik etkinlik, dağıtım ve hükümetin ekonomi politikalarının kapsamını içerir. Dışsalılıkların varlığından ileri gelen piyasa başarısızlıkları, vergi kaçakçılığı, bürokratik karar alma mekanizmasına yönelik sorunlar ise temel inceleme alanlarıdır. Kamu ekonomisinin dar anlamda tanımı ise vergilerin toplanması, harcamaların yapılması noktasından hareketle temelde gelir (vergi) gider (harcama) politikalarından müteşekkil bir alan olduğunu söylemek mümkündür (Hindriks and Myles, 2006).

Özel mal ve hizmet sunumuna yönelen pazar ekonomisine karşın kamu yararını esas alan kamu ekonomisinde kamusal malların; üretim, dağıtım, sunum, finansman, denetim gibi pek çok aşamasından bahsetmek mümkündür. Gelir ve gider politikaları son derece önemli olmasına rağmen vergi politikaları özel ehemmiyete haizdir. Bununla beraber kamu ekonomisinin temel işlev veya fonksiyonlarını tahsis, bölüşüm ve istikrar çalışmaları çerçevesinde kısaca değerlendirmek mümkündür. 1-Tahsis: üretim olanakları seti içerisinde özel ve kamusal malların etkin şekilde temini bakımından kaynakların tahsis edilmesi ifade edilirken temelde sosyal mal olarak nitelendirebileceğimiz kamusal malların optimal tedarikğine yönelik kaynak ayrılması durumu anlatılmaktadır. 2- Bölüşüm ya da Dağıtım: gelir ve servetin toplumu oluşturan fertler arasında adil bir biçimde dağıtılmasıdır. Ancak piyasada olduğu ya da oluşacağı ifade edilen gelir dağılımının pek de adil olması mümkün değildir; çünkü söz konusu dağılım kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinden sağladıkları gelirle alakalı olup, eğer kişi bu faktöre sahip olmakla beraber bunu üretime sokamıyorsa (örneğin emek faktörüne sahip birey çalışmıyor, çalışmıyor ya da hak ettiğini alamıyorsa) bu faktörden istifade etmesi mümkün değildir. Dolayısıyla devletin gelirin yeniden dağıtımı yoluyla vergi, borçlanma, kamu harcamaları, KİT fiyatları, sübvansiyon politikaları vs. ile ikincil gelir dağılımını gerçekleştirmesi gerekir. İşsizlere, yoksullara, gelir desteğine ihtiyacı olanlara yönelik yapılan yardımlar buna örnektir. Çünkü gelir dağılımı, eğitim, miras sahip olunan gelir servet düzeyi gibi malların başlangıç sahipliği, kalıtsal beceriler gibi unsurlardan doğrudan etkilenmekte; üretim faktörlerine biçilen değerler ise bu dağılımda önemli olmaktadır. 3- istikrar: kelimesi ile ödemeler dengesi, tam istihdamın temini, fiyat istikrarının sağlanması, uygun bir büyüme hızının yakalanması bakımından devlete düşen görevler ifade edilmekle birlikte, temelde istikrar kelimesiyle politik istikrarın sağlanmasına yönelik vurgulama yapılmaktadır (bkz. Ott and Cebula, 2006).

Myles’ın ifadesine göre ise “kamu ekonomisi vergi konusuna özel ehemmiyet gösteren ekonomi politikasına yönelik çalışma alanıdır”. Konu optimal sosyal

güvenlik politikalarını belirleme de dahil pek çok meseleyi kapsar. Bu özellik kamu ekonomisi alanının, hükümet gelirlerini toplayıp dağıtmaktan, bugün itibariyle tüm yönleriyle geçerli olan hükümetin ekonomik müdahale kapsamına doğru yaptığı genişlemeyi gösterir. Kamu ekonomisi bir disiplin olarak köklü bir geçmişe sahiptir ve pek çok seçkin ekonomist bu konuda eserler vermiştir. Örneğin Ricardo (1817) kamu borcunun etkilerini tartışmış, Cournot (1838) tam rekabetin yaşanmadığı pazarlardaki vergilendirmeyi analiz etmiş, Edgewort (1925) çok sayıda ürün üreten firmalardaki vergilendirmenin etkilerini araştırmış ve Pareto'da (1909) sosyal karar alma mekanizmasına yönelik temeller atmıştır (Myles, 1995).

Bu kapsamda değerlendirildiğinde kamu mallarının kamu politikalarıyla yakından ilgili olduğu ve özel düzenlemelerce verimsiz olarak ortaya çıkma eğiliminde olduğu görülmektedir. Dolayısıyla kamu ekonomisi, kamu zararı şeylerin “*public bads*” karşısına kamu mallarını “*public goods*” koyan, kamu yararı esaslı kategorik oluşumdur (Auerbach and Feldstein, 1987). Adam Smith'den bu yana bir kısım ekonomistler fiyat mekanizmasının, diğer tahsis mekanizmalarının bölüşüm/paylaşım adına gerçekleştiremeyeceği özel değere sahip olduğunu belirtmişlerdir. Ücret sistemi sosyal anlamda optimumun sağlanabilmesi için bireysel refahı maksimize eden çıkarıcı bireyleri teşvik etmektedir. Rekabetçi piyasalardaki görünmez el kamu refahını da arttırmaktadır. Piyasada oluşan fiyatlar yoluyla üretici kar, tüketici ise faydasını maksimize etmektedir. Sistem otomatik olarak işlediğinden dolayı, arz talepten büyükken fiyatlar düşer, talep arzdan büyükken fiyatlar yükselir. Ne yapacağımızı söyleyecek pahalı bir bürokratik yapıya (bürokrasi) ihtiyaç yoktur. Bireylerin mülkiyet haklarına saygılı olmak suretiyle gönüllü katılım prensibine dayalı uzlaşma noktası elzemdir. Pazar sistemi sermayeyi maksimize etmektedir (Feldman and Serrano, 2006). Dolayısıyla devletin ekonomiye müdahalesine gerek yoktur, devlet sadece adalet, savunma, iç ve dış güvenlik gibi özel kesimin gücünü aşan mal ve hizmetlerin üretimini gerçekleştirmelidir.

Neoklasik ekole göre ise salt piyasa ekonomisi marifetiyle ekonomide optimalitenin sağlanması mümkün olmamaktadır. Tam rekabet şartlarından (mobilité, atomisite, türdeşlik, bölünürlük, açıklık) gerçek hayatta sapmalar oluşabilmektedir. Dışsallıklar, eksik piyasalar (tekelci, oligopol, doğal tekel), kamusal mallar, bilgiye erişimin kısıtlı oluşu gibi nedenlerle piyasalar aksamakta, dolayısıyla kamu

ekonomisine gerek duyulmaktadır. Pigou (1928) refah ekonomisine dayalı kamu iktisadi görüşünü ortaya atarak daha geniş bir perspektiften meseleye bakmıştır. Pigou' nun ehemmiyetle vurguladığı gibi kamu ya da özel tüm ekonomik aktiviteler refahı maksimize etmek adına düzenlenmelidir. 1930' larda kamu iktisadına yeni bir boyutun eklendiği görülmektedir. Toplam talebe yoğunlaşan Keynes' in maliye politikalarından hareketle krizlere karşıt getirdiği yönelimler, anahtar unsurlar olmuştur. Keynes devletin “konsantre ve planlı ekonomi yönetimi” rolünü üstlenmesi gereğini sıklıkla dile getirmiştir. Daha sonraları ilgi, kamu malları teorisine kaymıştır. Eski bir konu olmasına rağmen, Samuelson' un genel bir denge konsepti içinde ortaya koyduğu kamu malları analizi pek çok teoristin ilgisini çekmiş ve kısa zamanda mali teorinin merkezine oturmuştur. Wicksell' in bireysel tercihlerin açığa çıkarılması noktasında ortaya koyduğu düşünceler dikkate alınmış; ancak başarılması güç olduğundan ekonomik analizlerde arka planda kalmış ve bütçe tercihlerinin uygulanması yeniden tarafsız bir hakeme bırakılmıştır. Bu varsayıma tepki olarak fayda-maliyet analizi, verimli bütçe planlamasında bir unsur olarak ortaya çıkmış ve kamu tercihi, yeni bir analiz sahası halini almıştır (Ott and Cebula, 2006; Screpanti and Stefano, 2005).

2.1. Ekonomik Etkinlik ve Birinci En İyi Politikalar

Ekonomik etkinlik, kaynakların optimal tahsisi ile sosyal refahın maksimizasyonu yani üretimde ve tahsiste etkinliğin sağlanmasıdır. Üretimde etkinlik ile maliyet minimizasyonunu amaçlanırken, tahsiste etkinlik ile kaynakların toplum önceliklerine göre ayrımının gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Serbest piyasa mekanizmasında tahsiste etkinlik, pareto etkinlik kriteri olarak tanımlanmaktadır. Amaç kimsenin refahını azaltmadan birilerinin refahını arttırmaktır. (Birilerini refahı arttığı noktada birilerinin refahı azalıyorsa artık pareto optimuma varılmıştır ve toplum refahı maksimumdur. Bu durumda tahsiste etkinlik de sağlanmış demektir). Ancak birilerinin refahını azaltmadan birilerinin refahını arttırmak *halen mümkün ise* gelir dağılımı o ülkede maksimuma ulaşmamıştır şeklindeki bir tanımlama, pareto optimalitenin uç noktalara taşınarak tartışılması açısından önemli kabul edilmektedir.

Pareto optimal gelir dağılımı ilk olarak Hochman and Rodgers tarafından tartışılmıştır. Söz konusu çalışmalarda ortaya konan modeller, Warr'ın sunumuna dayanmakta olup bu konuda geniş bilgi orijinal metin kapsamında Figür 11.1'de ve yine aynı bilginin bir başka versiyonu olan Figür 11.2 de ayrıntılı biçimde gösterilmiştir. Geniş bilgi, John LEACH. *A Course in Public Economics*, Cambridge University Pres, 2004, "Pareto Optimal Income Distributions" .

Örgüt bilimci Hicks (1972) ise bu noktada etkinlik ve verimlilik arasındaki ayrımı ele almış olup etkinlik "doğru işin yapılması" iken verimlilik "işin doğru yapılmasıdır" biçiminde tanımlamıştır.

2.1.1. Pareto Optimumu

Pareto optimalite; politikadaki bir değişim neticesi; birilerinin refahını azaltmadan, birilerinin refahını arttırmanın mümkün olmadığı durumdur. Buna karşın toplumda kimseyi fakirleştirmeden en az bir bireyin zenginleştiği kavram ise pareto iyileştirme kavramıdır. Bu kavram sosyal açıdan arzu edilen bir durumu yansıtmakta olup bu noktada sosyal refah ise maksimumdur (Just, Hueth and Schmits,2004).

Yukarıda da değinildiği gibi kamu ekonomisinde temel amaç kamu yararı olup bu yarar ile ulaşılmaya çalışılan ortak nokta; sosyal refahtır. Amacımız kamuyu tıpkı hane halkı biçiminde kurumlaştırarak ekonomik analiz yolu ile kaynakların optimal dağıtımını sağlamaktır. Bir başka deyişle "kamu-hane halkı" açısından kaynakların optimal dağıtılabilmesi için "sosyal etkinlik" kavramına ihtiyaç duymaktayız. Bu konudaki referans ise pareto optimalitedir. Bu nedenlerle Kamu Ekonomisi, Refah İktisadı ile bağ kurmakta ve ondan faydalanmaktadır (Akalin, 1986).

Kamu yararı ile erişilmeye çalışılan sosyal refah fonksiyonunun temelde üç özelliğe sahip olduğu varsayılmakta buna göre (Per-Olov, 1991) :

(i) ilki sosyal refah hane halkının (bireylerin) fayda seviyesine bağlı olduğu

(ii) ikincisi sosyal refahın toplumdaki her bireyin fayda seviyesinde artışa sebep olduğu (ceteris paribus). Böylece fertlerin faydasındaki bir artış sosyal refahı arttırdığından, fonksiyonun pareto kriterini karşıladığı kabul edilir.

(iii) üçüncüsü toplumdaki bireylerden birinin refahı azaltıldığı ya da fakirleştirildiğinde aynı sosyal refah fonksiyonun da kalabilmek için diğer bir kişinin zenginleştirilebilmesinin gereğidir. Buradan hareketle sosyal refah eğrisinin eğimi orjine dış bükey olmakta (sosyal etkinlik bağlamında sosyal refahın düzeyi ortaya konmaktadır).

Pareto kriteri etkinlik kriteri olarak bilinmektedir. Bu kontekstteki etkinlikle toplumun sınırlı kaynaklarla mümkün olan en yüksek tatmin seviyesine ya da sosyal refaha nasıl ulaşacağını göstermektedir (Just, Hueth and Schmits, 2004). Sosyal açıdan optimizasyonun tespitinde öncelikli olarak pareto optimal kuralların ortaya konması gerekmektedir, bunlar: Değişim optimumu (*exchange optimum*), Üretim optimumu (*production optimum*), Üst seviye optimum (*top-level optimum*) olarak isimlendirilmektedir. **Tüketim optimumu:** (ya da değişim optimumu) Herhangi iki özel mal grubunu tüketen iki birey arasında tüketicinin aynı tüketim seviyesini koruyabilmesi için bir maldan daha fazla talep ettiğinde diğer maldan azaltması gereken miktar arasındaki ilişkidir. Mallar arasındaki, marjinal ikame oranı (*Marginal Rate of Substitution*) eşit olmalıdır. **Üretim optimumu:** Bir maldan daha fazla üretebilmek için diğer malın üretiminden vazgeçtiğimiz miktar arasındaki ilişkidir. Örneğin kamu malı üretimini bir birim daha arttırabilmek adına özel malların üretiminden vazgeçilmesi gereken bir birimlik düzey ifade edilmektedir. Mallar arasındaki marjinal dönüşüm oranı (*Marginal Rate of Transformation*) eşittir. Başka bir gelişim mümkün değildir. **Üst seviye optimumu:** Tüketim ve üretimdeki optimaliteden hareketle herhangi bir yeniden üretilebilir mal çifti için; marjinal ikame oranı (MRS) mallar arasındaki marjinal dönüşüm oranı (MRT) ye eşit olmalıdır (Ng Kwang, 2004; Per-Olov, 1991). Yani bir birim daha fazla kamu malı tüketmek için, tüketiminden vazgeçtiğimiz özel mal miktarının, bir birim daha fazla kamu malı üretmek için, üretiminden vazgeçtiğimiz özel mal miktarına eşit olmalıdır. Böylece pareto optimalitede verimlilik elde edilmiş olmakta toplumdaki kıt kaynakların da rasyonel kullanımı gerçekleşmektedir. Bu noktada $MRS=MRT$ dir (bkz. s.37).

Rekabetçi pazar ekonomisinde pareto optimal sonuç elde edilmekte ve bu ilk teori olmaktadır. İkinci teori ise pareto optimal dağıtımın bir miktar modifiye edilmiş rekabetçi mekanizma üzerinden sağlanacağını söyler. Bu iki teori piyasa ekonomisi

ve pareto optimaliteyi birbirine bağlar. Bu klasik refah ekonomisinin özüdür (Feldman and Serrano, 2006).

Pareto optimalitedeki durumları tartışırken, şimdi de bunu başarma olasılığını düşünmeliyiz. Kusursuz bir rekabetçi ekonomi bir pareto optimum elde edecektir. Bu yukarıda da belirtildiği gibi refah ekonomisindeki ilk teoremdir. İkinci teorem ise her pareto optimal durumun, bağışlardan oluşan sermaye akımlarının uygun dağıtımı yoluyla, rekabetçi dengenin temin ettirilebileceğini söyler. Bu ikinci refah teorisi bağışlardan oluşan toplu sermaye kaynaklarının (miras, yetenek, servet gibi) fakirin daha çoğa, zenginin daha aza sahip olduğu dağıtım durumuyla alakalıdır. Dolayısıyla tartışılan varsayımların çoğu, başlangıç için mükemmel rekabetin olmadığı gerçek bir ekonomide muhtemelen ihlal edileceğinden burada soyut düzeyde pareto optimalitenin elde edilmesi ihtimal dışıdır. Bu durum optimalite konseptinin yararsız olduğu anlamına gelir mi? Pareto optimalite sadece optimum ve rekabetçi denge arasındaki ilişkiyi, yalnızca ekonomi anlayışını vermez, bunu geliştirmemize de yardımcı olur. *Toplum bazılarının fakirleştiği miktarla daha çok kişinin önemli ölçüde zenginleştirildiği değişimleri benimseyebilir.* (Yine de pareto optimaliteyle ilgili şartlarla edinilen bilgi diğerlerinden daha tercih edilebilir durumda olan değişimleri seçmemize sebep olabilir). Çünkü *pareto kriteri iki verimsiz durumu kıyaslamak için de kullanılabilir.* Yani verimsiz bir durum, pareto gelişimini diğer verimsiz durumun üzerinde bir durum olarak gösterebilir (Ng Kwang, 2004). Politika görüşü açısından pareto kriteri statükolardan yanadır. Çünkü pareto gelişmeleri ifade eden seçenekler gelirin başlangıçtaki dağıtımına önemli ölçüde bağlıdır. Yani gelir dağılımı veri kabul edilmektedir. Ancak gelirin adil dağılmadığı bir ortamda, hükümetin de müdahil olmadığını varsaydığımızda acaba zengin insanlar gönüllü olarak geliri fakire aktarır mı, ya da gönüllü olarak ekonomiyi pareto optimal dağıtıma taşıyacak yeterli aktarım sağlanır mı gibi sorular pareto etkinlik açısından önemli olmaktadır (Just, Huet and Schmits, 2004) .

2.1.2. Nash Bağış Fonksiyonu

Benzer bir durumun değişik versiyonunu Nash denge bağışında görmek mümkündür. Nash denge bağışı hiçbir zenginin tek taraflı bağışını değiştirerek kendini daha da zengin edemeyeceği bağış çiftidir. Bu yaklaşımda 1nolu bireyin en

iyi sorumluluk fonksiyonu, 2 nolu bireyi dikkate alarak yapmak zorunda olduğu bağışı gösterir ki böylece 1 nolu kişi faydasını maximize eder. Aynı durum 2 nolu kişinin en iyi sorumluluk fonksiyonu için de geçerlidir. Her iki en iyi sorumluluk fonksiyonunu da ortak paydada buluşturan bir çift bağış bir nash dengesidir. Çünkü her kişinin bağışı onun kendi faydasını maximize eder. Buna karşılık dengeden ayrılan herhangi bir kişi kendi faydasını azaltacaktır. Nash dengesi aşağıdaki gibi tanımlanır:

- Eğer zengin bir bireyin gerçek geliri hedeflediği gelirden az ya da eşitse, bu birey gönüllü bağışta bulunmaz.
- Eğer zengin bir bireyin gerçek geliri hedeflediği geliri aşarsa, her bir zengin kendi gelir hedeflediği geliri gerileyinceye kadar bağışta bulunur.
- Eğer ekonomi yeter düzeyde pareto optimal dağılıma yakınsa, hiçbir gönüllü yeniden dağıtım olmayacaktır. Eğer ekonomi pareto optimal dağıtımdan yeter düzeyde uzaksa gönüllü yeniden dağıtım ekonomiyi bir pareto optimal dağıtıma yakınlaştıracaktır (Leach, 2004).

Piyasada bireyler arası gönüllü ticaretten elde edilen refah, kaynakların tahsisinde optimaliteyi yürüten gizli el olmakta dolayısıyla bireysel refahta optimum olmaktadır. Ancak dışsallıklar ile diğer deformasyonların varlığı (Jones, 2005) yani kamusal mallar, monopoller vs. tam rekabetin işleyişini bozmakta toplumsal refah açısından, **dağılım(bölüşüm) adaleti** devlet müdahalesi (kamu ekonomisi) olmaksızın gerçekleşmemektedir. Neticede sosyal refah ya da faydanın oluşumu için kamu müdahalesi şart olmaktadır.

Bununla birlikte pareto optimalite, refah ekonomisinde önemli rol oynar. Pek çok teori ve optimum durum pareto optimalite ile ilintili olarak formülize edilir, çünkü pareto prensibi genelde bir değer yargısı olarak kabul edilir. Fakat bu refah ekonomilerinin sadece paretodan ibaret olduğu anlamına gelmez çünkü “ekstra-pareto” prensiplerine dayanan analizler de geliştirilmiştir. Ancak değer yargılarıyla bağlantılı olarak pareto optimalite konsepti en uygun optimalite konsepti olmaktadır (Ng Kwang, 2004). Çünkü en iyi seviyenin en azından bir pareto optimal seviye olması gerektiği böylece en iyi durumun da rekabetçi mekanizma seviyesinde elde

edilebilir olması gerektiği şeklindeki cezbedici ifadeler de mantıklı bulunmakta ve benimsenmektedir (Sen, 1987).

2.2. İkinci En İyi Politikalar

Pareto kriterinin uygulanma şansının bulunmadığı hallerde Hicks-Kaldor tarafından ortaya konan Tazminat Testleri adeta Pareto Kriterine geçişkenlik kazandırmaktadır. Çünkü Pareto kriterine göre, politikada yapılan bir değişim neticesi herkesi zenginleştiren ya da durumunu iyileştiren herhangi bir proje pareto testini geçiyorken, herkesi fakirleştiren bir proje bu test tarafından geri çevrilmektedir. Ne yazık ki gerçek dünyada projelerin çoğu hem kazanan hem de kaybeden yaratır. Yani birilerin refahı artarken birilerinin refahı azalır. Dolayısıyla pareto kriteri böyle karma sonuçlarla baş edemez. Böyle durumlarda kişi, karar verme kriteri olarak tazminat prensibine başvurarak, ekonomiyi A düzeyinden B düzeyine taşıyan bir projenin toplumsal refah açısından arzu edilebilirliğini değerlendirir. Prensip Hicks (1939) and Kaldor (1939) tarafından öne sürülmüştür. Tazminat prensibi herhangi bir değişimi kıyaslamada bir kriter olarak kullanılırken, farklı pareto optimal tahsisler ise kıyaslanabilir nitelikte değildir (Per-Olov, 1991). Pareto prensibi dünyanın farklı durumlarına ilişkin mantıklı bir kriter vermesine rağmen prensibin en büyük eksikliği, pek çok alternatifin kıyaslanamaz oluşudur (Just, Huet and Schmits, 2004).

2.2.1. Tazminat Testleri

Tazminat Testi: Kaldor-Hicks prensibine dayanan bu test fayda-maliyet analizi için temel teşkil eder. Ayrıca Kaldor- Hicks prensibi faydacı felsefeyle direkt ilgilidir. Bilindiği gibi *faydacılık* bir politikanın etkilerini ele alırken tüm bireylerin refah düzeylerinin eşit olması gerektiğini ve bir politikanın temel hedefinin toplumdaki tüm bireylerin faydasını en düşük maliyetle maksimuma çıkarmak olduğunu söyler. Böylece Kaldor- Hicks prensibi faydacılığın bir uygulamasıdır. Azalan marjinal fayda kuralı: (The law of diminishing marginal utility) verimde bir eksilme olmaksızın geliri zenginden fakire aktarmanın toplumu bir bütün halinde zenginleşmeye götüreceğini ifade etmektedir. Dolayısıyla Kaldor- Hicks prensibine göre; eğer kazananlar prensipte kaybedenlere tazminat öderse böylesi politikalar yoluyla da toplam faydalar toplam maliyetleri aşabilecektir (Bellinger, 2007).

Kaldor’a göre eğer kazananlar, kaybedenlerin zararlarını telafi edip yine de kazançlı kalıyorlar ise sosyal açıdan gelişim sağlanmış demektir. Hicks kriteri desteklemiş ve ayrıca kaybedenler, karlı çıkanlara değişime karşı çıkmaları için “rüşvet teklif edemiyorsa” yine sosyal gelişim neticesi sosyal refahın artacağını ifade etmektedir. Refah kriteri ya da telafi testlerinin önemli bir özelliği gerçek bir telafinin değil varsayımsal bir telafiyi kapsaması, bu konuda reel bir planın olmamasıdır. Eğer gerçekten ödeme yapılsaydı herkes zenginleşeceği ya da kimse fakirleşmeyeceğinden pareto prensibi tek başına yeterli olabilirdi (Ng Kwang, 2004). Çünkü kaybedenlerin gerçekten tazmin edilebilmesi halinde, tazminattan sonraki toplam sonucun bir pareto gelişim olacağı son derece açıktır (Sen, 1987). Fakat bu durumda herhangi bir tazminat testine de gerek yoktur. Pareto kriteri yeterlidir. Diğer bir ifadeyle, tazminat testlerinin (tazminat ödendiğinde) ikna edici olmayacağı sonucuna varmak da mümkündür (Screpanti and Zamagni, 2005).

Böylece telafi testleri hem gücünü hemde zayıflığını varsayımsal doğasına borçlu olmaktadır. Tibor Scitovsky sosyal gelişim kriterini ele almıştır. Bir politika değişikliğinin toplumsal refaha katkısından bahsedebilmek için örneğin yol inşa edilmesi hususunda, projeden fayda elde edenlerin, zararlar karşılaştıkları tazmine razı ederken, zararlar karşılaştıklarının da fayda elde edenleri projeye karşı çıkmaları için ikna edememeleri gerekmektedir (ki böylece sosyal anlamda gelişimden bahsedilebilecek bir politika ortaya çıksın). Bu şekliyle Scitovsky’nin kriteri Kaldor’inkinden daha ileri olduğunu söylemek mümkündür (Feldman and Serrano, 2006).

2.2.2. Pigou Optimumu

Pigou Optimumu: Pigo’nun en yerinde katkılarından biri özel ve sosyal maliyetlerle ilgili yaptığı ünlü ayrımdır. Sosyal fayda ve maliyetlerin birbirine eşit olduğu noktada ekonomik etkinlik sağlanırken yüksek gelirli bireyden düşük gelirli bireye yapılacak “gelir bağışının” daha az tatmin edilen ihtiyaçlar yerine daha çok tatmin edilen ihtiyaçlara yöneleceğinden toplumsal refah da artacaktır. Benzer şekilde yüksek kazançlı endüstriler düşük kazançlı endüstrilere göre sosyal amaçlı daha az gelir harcadığından toplumsal refah azalacaktır. Bu durumda devlet vergi ve sübvansiyon politikalarıyla süreci sosyal açıdan daha arzu edilebilir noktaya

ulaştırmaya çalışacaktır. Pigo: Kazançları azalan endüstrilerin “sosyal anlamda” daha fazla büyümeye yönelirken kazançları artan endüstrilerin sosyal anlamda çok minimal kalmayı tercih ettiklerini gözlemlemiştir. Bu durum Pigo’yu vergi ve sübvansiyon şeklinde hükümet müdahalelerinin gerekli olduğu sonucuna ulaştırmıştır. Bu konuda Pigo’nun (1920) Economics of Welfare’ye kadar yeni bir bakış açısı görülmemiştir. Bu perspektif Pigo’nun sosyal ve özel maliyetler arasında yaptığı ayrımın merkezi olan dışsallıklar konseptinden doğmuştur (Per-Olov, 1991; Screpanti and Zamagni, 2005; Arrow and Intriligator, 1985). Dışsallık, üretim veya tüketimden kaynaklanan fayda ya da maliyetlerin toplumu oluşturan diğer kesimlere, yani üçüncü kişilere yansıyan maliyet veya faydalarıdır (Walters and Kasabuski, 1993). Yine Wilson’a göre; şirketler toplum için daha yararlı üretimde bulunuyorsa daha az vergi ödemelidir demektedir (Wilson 1999). *Görüldüğü gibi pareto yaklaşımı, kamu müdahalesi ile bölüşümü değiştirme konusunda herhangi bir sonuç doğurmazken, Pigou yaklaşımı daha eşitlikçi bir gelir dağılımının amaçlanması gereğini ortaya koymaktadır* (Pınar, 2006).

2.3. Üçüncü En İyi Politikalar

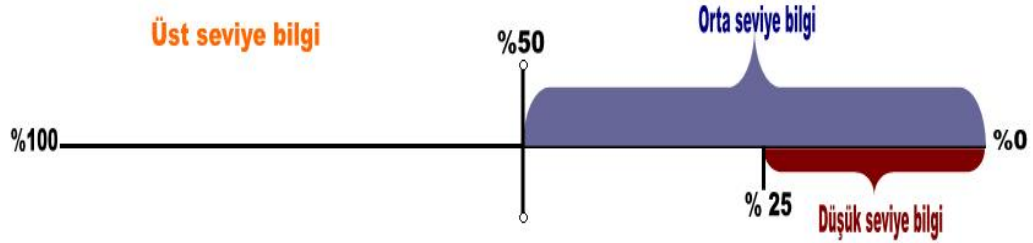
Üçüncü en iyi politikalar ise, yönetim maliyetleriyle birlikte elde edilebilir bilgi miktarına bağlıdır. Enformasyonel eksikle; 3. en iyi politikaları 1. en iyi ve 2. en iyi politikalarıyla birleşir. Böylece birinci ve ikinci en iyi politikalar, üçüncü en iyi politikaların özel durumlarıdır. Dolayısıyla eğer ulaşılabilir bilgi miktarının zaten verildiği varsayımını hafifletirsek, üçüncü en iyi, sistemde önemli bir değişken olacaktır. Söz konusu fonksiyon; takip edilecek politikaya (örneğin çevre koruma politikalarının maliyeti) ve bilginin miktarına (bilgi sağlama maliyetine) göre şekillenecektir. *Olasılık tahminleri ve risklerle ilgili tavır* fonksiyonun biçimini etkileyecektir. Fonksiyonun biçimi ise bilgi edinme maliyeti ve yukarıda sözü edilen diğer faktörlerce belirlenmektedir. *Üçüncü en iyi teorisi, kesinliğin eksik olduğu durumlarla ilgilendiğinden “bilgide eksiklik ile bilgide kıtlık” arasındaki farkı ortaya koyar.* Örneğin 1. en iyinin olduğu bir dünya varsayalım (ancak gerçek ekonomi 1. en iyi durum değildir) ve x malı üretilmektedir. Üretim esnasında olumsuz dışsal ekonomiler oluştuğunda her birim üzerine T gibi bir pigovian vergisi uygulanmaktadır. Eğer X malı üretimi, Y yi tamamlayıcı durumdaysa ve harici

ekonomiler üretiyorsa, her birim üzerine pigovian vergisi uygulamak aslında durumu kötüleştirebilir. Dolayısıyla X'le yakın ilişkideki malların özelliği hakkında bilgi sahibi olmadığımız bir durum bizim bilgi kıtlığı durumumuzla örtüşebilir ve 1. en iyi kuralı bu bilgi ışığında uygun bir biçimde gözden geçirilebilir. Bilgide kıtlık durumu, 1.en iyi kurallarının benimsendiği koşullarda dahi şartları geliştirecektir. Brennan ve McGuire (1975) göre: Ekonominin kalanıyla ilgili yeterli bilgiye sahip değilken, X'e pigovian vergisi uygulanmaksızın dışsallıklara göz yummak mümkündür. Bu teori kademeli politikaların uygulanabileceğini ve ekonominin geri kalanı ile ilgili üçüncü en iyiye dayanan analizlerin aslında faydalı olabileceğini gösterir. Bu durum ikinci en iyi teorisine rağmen refah ekonomisinin yine de çalışmaya değer bir alan olabileceğinin kanıtıdır (Ng Kwang, 2004).

Söz konusu analiz bir plan dâhilinde geliştirildiğinde aşağıdaki biçimde açıklanabileceği düşünülmektedir. Ekonomide kaynaklar kıt olduğu gibi bilgi de kıttır. Ne tamamen % 100 bilgiye erişmek ve her şeyi bilmek mümkündür, ne de bir konu hakkında % sıfır bilgi düzeyi söz konusudur çünkü bilgi kirliliği şeklinde de olsa bir konu hakkında bilgi vardır.

Bu varsayımda tam rekabette *bilgi miktarının zaten verildiği varsayımı* hafifletilerek işe başlanmaktadır. Ne piyasa ekonomisindeki gibi bilgi tamdır ne de kamu ekonomisindeki gibi bilgi eksiktir. Tam rekabetin üzerindeki olumsuzluklar giderilerek 3. en iyi ile 1. ve 2. en iyi arasında bağ kurulmaktadır. Çünkü bilinenin aksine bilgi doğası gereği vardır ancak ham şekildedir ve derlenmemiştir. Elde edilebilirlik derecesi ve kabiliyet düzeyine göre değişmektedir. Bilgiye erişim amaçlı; ulaşım, haberleşme, istem kaynaklı güdüleme, önem atfetme derecesi gibi unsurlar esas teşkil etmektedir. Ortalama bilgi seviyesi % 50 ile % 0 noktaları arasındaki parametrelerde yer almaktadır. Düşük seviye bilgi ise bilgi seviyesinin ortalaması ile ölçülmektedir. Ortalamanın üzerindeki bir bilginin maliyeti de katlanarak artacak ve pahalı hale gelecektir. Ayrıca kamu ekonomisindeki şekliyle bilginin eksikliğine karşın; bu bilginin nasıl değerlendirildiği yani *olasılık tahminleri* ve *risklerle ilgili tavır* bu noktada son derece önemli olmaktadır. Dolayısıyla “ortalama bilgi seviyesi” ekonominin geri kalanıyla ilgili bilgi vermekte, buna olasılıklarla ilgili tahmin ve risklerle ilgili tavır uygun biçimde eklendiğinde ekonomi tam rekabet koşullarına yaklaşmakta 3. en iyi politikalar 1. ve 2. en iyi politikalarla

buluşmaktadır. Böylece ekonomide üst seviye bilgiye ulaşmak da mümkün hale gelebilmekte, dolayısıyla piyasa mekanizmalarının daha etkin düzeyde işleyişinden bahsetmek de mümkün olmaktadır.



Konuyu bağlamadan önce sosyal refah ve sosyal refah artışı üzerinde neden durduğumuzu bir kez daha belirtmekte yarar vardır. Her kamu ekonomisi politikası bir ekonomik durum değişikliği demektir. Karar mekanizmalarının bu değişikliğin arzu edilebilir olduğunu saptamada refah iktisadı ve dolayısıyla tazminat testleri yol göstericidir. Teorik açıdan “tazminat testi” temelde Hicks-Kaldor ölçütü Maliyet Fayda analizinin temelini oluşturmakta (Akalın, 1986), ancak pareto optimalite neticesi etkin tahsisin gerçekleştiği düşünülse bile **“bölüşüm ya da dağıtım adaleti”** açısından aynı durum söz konusu olmamaktadır (Nicholson,1995).

Eğer bir mal tahsisi pareto kriterini doyuma ulaştıran bir tahsisse, biri zenginleşirken diğeri fakirleşen bir tahsis durumu söz konusu değildir ve *üretim açısından etkin tahsis sağlanabilmektedir*. Ancak kamusal mallardan bazı kişiler daha fazla fayda sağlarken, bazı kişilerin durumu daha da kötüleşebilmektedir. *Çünkü gerçek dünyadaki projelerin (kamu yatırımlarının) çoğu hem kazanan hem kaybeden yaratacağından pareto optimalitenin uygulanabilirliği sosyal başarıya ulaşmanın sınırlı bir yöntemi olmaktadır.*

Kamu politikası gelişimi için ekonomik kriterin belirlenmesi büyük tartışmaların konusu olmuştur. Zorluk bir ekonomideki malların ve hizmetlerin (üretimi yanında) bireyler arasında nasıl dağıtılması gerektiğine tamamen ekonomik zeminde karar vermede yaşanan yetersizliktir. Dağıtım ve eşitlikle ilgili konular ise özünde ekonomik olmakla beraber politik ve etik de. Pek çok fonksiyonel biçim teklif edilmiş ve adalete özel ehemmiyet göstermek suretiyle ahlaki, etik ve felsefi

temelde savunulmuştur. Ancak karar vericiler kamu politikası seçimine temel teşkil eden böylesi yargıları kabul etmede gönülsüz olmuşlardır (Just, Hueth and Schmits, 2004).

3. Kamusal Malların Etkin Üretimine Yönelik Ekonomik Analiz

Kamusal malların resmi analizi Samuelson (1954) ile başlamakta ve etkinlik mevzuu ise kişileştirilmiş fiyatlarla Lindahl dengesi kapsamında devam ettirilmektedir (Myles, 1995).

Ulusal savunma, kirliliği azaltma, televizyon programından yararlanan tüm bireyler, sokak ışıklandırması, sigarayı yasaklama programı gibi programların hepsi kamu mallarına örnek olarak gösterilmektedir. Oldukça çeşitlenmiş ekonomik mallar rekabetçi piyasalar içinde üretilemez ve tahsis edilemezler. Söz konusu malların kamusal özellik taşımaları fiziksel doğalarından kaynaklanmakta ve “*ortak tüketim için potansiyel oluşturan* mallar kamusal mal olarak adlandırılmaktadır” (Laffont, 1988).

Tüm bireylerin bu hizmetlerden aynı anda faydalandığı düşünüldüğünde, saf kamusal mal olarak niteleyebileceğimiz bu türden malların temelde iki özelliği ortaya çıkmaktadır:

(i) Dışlanmazlık (*Non-excludability*) hiçbir tüketici kamu malını kullanmaktan dışlanamaz.

(ii) Rakipsizlik (*Non-rivalry*) tüketimde rekabetin olmaması kamu malının birey tarafından tüketilmesi bir başka bireyin tüketeceği miktarı azaltmayacaktır. Bireyin kamu malı tüketmesi diğer bireylerin tüketim kalitesini yani kamusal maldan sağladığı faydayı azaltmayacaktır (Hindriks and Myles, 2006; Myles, 1995). Samuelson’un da belirttiği gibi kamu malı ya da kolektif mal olarak bilinen bu tür malların ayırıcı özelliği *tüketim esnasında kullanıp bitmemeleri, bir kişinin tüketiminin diğer kişinin yaptığı tüketimi azaltmamasıdır* (Auerbach and Feldstein, 1987). Çoğunlukla kabul edilen tanıma göre ise saf kamusal mal ya da hizmet toplumun tüm üyeleri için *eşit derecede elde edilebilir olan* (equally available) bir şey (mal ve hizmet konsepti) dir. Bir kez üretildi mi hiçbir bireyi, onun

elde edilebilir oluşunun hazzından uzak tutmak söz konusu olmayacaktır (Buchanan, 1999).

Ancak; pratikte hem dışlanmazlık hem de rekabetin olmaması koşullarını tam anlamıyla karşılayan herhangi bir kamu malı bulmak zordur. Örneğin televizyon sinyalinin iletilmesi rakipsizliği sağlayacaktır ama sinyalin şifrelenmesi yoluyla televizyon yayınlarının ücretlendirilmesi mümkün ve dolayısıyla benzer yorumları savunma hizmetleri açısından da tekrarlamak mümkündür. Nüfusun kalabalıklaşması neticesi bazı kimselerin hizmet kapsama alanı dışında tutulması mümkündür. Dolayısıyla burada belli bir kullanımın ötesinde izdihamdan muzdarip olan kamu malları ya da saf olmayan kamu malları karşımıza çıkar (Hindriks and Myles, 2006; Myles,1995).

R.A Musgrave tarafından tercih edilen terminolojiyi kullanırsak; piyasada üretilen malların temel niteliğinden olan dışlama ilkesi burada işe yaramayacaktır. Çünkü dışlanmazlık neticesi *ek ilave tüketiciler sıfır marjinal maliyetle tüketime dâhil edilebilir*, eklenebilirler. İlave bir bireyin marjinal maliyetinin sıfır olduğu ($MC = 0$) bir durumda vergi fiyatı ödesin ya da ödemesin tüm bireyler, malın tek bir birimi dahi üretildiğinde şöyle ya da böyle tüketim konseptinden dışlanamayacak, dolayısıyla fiyat da sıfıra eşit ($P = 0$) olacaktır. Bununla birlikte ulusal savunma gibi standart örnekler makul bir şekilde tanımlayıcı saflığa yaklaşıp bile gerçek dünyadaki mal ve hizmetleri her zaman böylesine saf durumda elde edebilmek, mümkün olmayacaktır (Buchanan, 1999) .

Bazı tüketicileri uygun bir kurumsal yapının yardımıyla bir kamu malını kullanmaktan men etmek mümkündür. Bazen dışarıda bırakma ekonomik olarak mümkün hatta olasılıklı olmasına rağmen çok masraflıdır. Örneğin bir birey kirliliği azaltma ya da ulusal savunma programı dışında bırakılabilir (Laffont, 1988). Ancak eğer dışlama mümkün fakat maliyetliyse, dışlama için yapılan masrafların kendisi başlı başına verimsizlik sebebidir. Ücretsiz olarak dışlamadaki başarısızlık, kamu malının özel tedarikindeki etkinlik problemini şiddetlendirirken, piyasa başarısızlığı için bu gerekli değildir. Ek kullanıcıların marjinal maliyetlerinin sıfır olması, piyasa başarısızlığının ortaya çıkmasında tek başına yeterlidir (Auerbach and Feldstein, 1987) .

Çünkü kamu malının marjinal faydası negatif olmadığından herhangi bir bireyi kamu malı tüketiminden mahrum bırakmak asla etkili olmayacaktır. Netice olarak dışlamanın değeri kamu mallarının özel pazar şartı karakteristiğine bağlı olacaktır. Ayrıca kamusal mallarda tüketimin ortak olması, söz konusu maldan sağlanan faydanın eşit olacağı anlamına gelmez. Kişiler kamusal maldan farklı şekilde fayda elde edebilirler. Yine yarar seviyesi açısından diğer bir örnek, bireylerin tüketiminden etkilenen otoyollar da görülebilir. Buradaki izdiham dolayısıyla sıkışma birikmeden kaynaklı olarak pek çok tüketici tarafından malın eşzamanlı tüketimi neticesi oluşan yapı dışsal ekonomi gibi düşünülebilir. Örneğin bir bahçedeki çiçekler yalnızca sınırlı sayıda arıları barındırabilir ve polen kesinlikle bireysel bir arı tarafından tüketilebilir ama belirli arıları bunun dışında tutma olasılığı mümkün değildir. “Daha kesin bir düşünce, tek bir birey tarafından tüketebilme kavramına göre özel ve kamu malı arasındaki farkı gösterir” (Laffont, 1988).

Özel mallarda fiyatların iki fonksiyonu vardır. İlki fiyatların özel mal üretiminin marjinal maliyetini finanse etmek, ikincisiyse marjinal faydaların tüm tüketiciler için eşit olması gerektiğidir. Ancak kamu malları için bu ikinci fonksiyon gerekli değildir. Neticede kamu mallarının mevcudiyeti rekabetçi dengenin etkin/verimli işleyişinin bozulmasına yol açmakta, diğer taraftan piyasa başarısızlığının önlenmesi açısından potansiyel bir görev üstlenmektedir (Auerbach and Feldstein, 1987).

3.1. Saf Kamusal Mallar

Özel sektörün ya da piyasa mekanizmasının etkin miktarda kamu malı sağlamadaki başarısızlığı en kolay Samuelson’un saf kamu malları konseptine yoğunlaşarak anlaşılabilir. Samuelson saf kamu malını *hem dışlanamaz hem de rekabet barındırmaz* olarak tanımlar. Samuelson’a göre kamu malının özel tedariki verimsizdir çünkü; insanlar ödeme yapmadan da söz konusu malı kullanabilmekte yani *bedavacılığa* rahatlıkla yönelebilmektedirler (Leach, 2004).

Özel piyasa mekanizması kamusal mal tedarik etmek için de kullanılabilir. Örneğin bedeli mukabili kamuya açık parklar, müzede gösterime sunulan sanat eserleri gibi ancak, sonuçta kamusal malların optimal

miktarı arasında muhtemelen büyük bir fark olacaktır (kapasite sınırı). Aynı şekilde kamu mallarının özel tahsisiyle ilgili problem bedavacıların (*free rider*) problemidir. Ödeme yapmadan kamu malından faydalanan bireyler asla bununla ilgili taleplerini ya da isteklerini açıkça ortaya koymazlar. Sonuçta yetersiz kamu malı tedarigi, kamusal malların devlet tarafından finanse edilmesinin gereği ve sebebini oluşturur (Feldman and Serrano, 2006).

1954 yılında Paul Samuelson tarafından yayımlanan “Pure Theory for Public Expenditure and Taxation” adlı makalede saf kamusal mallar ve bu mallara ilişkin etkinlik şartları tanımlanmıştır. Bu sebeple kamusal mallarda etkin tedarik kuralı da genellikle Samuelson Kuralı olarak adlandırılmaktadır. Musgrave ise kamusal mallarda dışlamanın mümkün olamayacağı mal grubu değerlendirmesinde bulunmuştur.

Musgrave kamusal malları “kolektif tüketim malları” olarak tanımlayarak, bir kişinin kamusal malı tüketmesinin diğerinin o malı tüketmesine engel olmadığını ileri sürmüştür. Musgrave - Samuelson’un analizlerinde ele aldıkları temel konu; kamusal mallara yönelik tercihlerin nasıl belirleneceğidir. Bu analizde kamu harcamalarının merkezi hükümetlerce sunulduğu varsayılır. Onlara göre; insanların gerçek tercihlerini ortaya koyabilmeleri için zorlanmaları halinde, insanların gerçekten ihtiyacı olan kamusal mallar üretilecek ve buna uygun vergileme yapılacaktır. Fakat uygulamada insanların gerçek tercihlerini ortaya çıkarabilecek mekanizmanın var olmadığı belirtilir. Rasyonel bir tüketicinin tercihlerini olduğundan az gösterdiğini ve bir yandan vergiden kaçınırken, öte yandan da temel kamusal malların sunumunu olabildiğince arzu ettiği ifade edilir. Musgrave, Samuelson teorisinde insanların tercihlerini ortaya koyması için kullanılan ve tatmin edici olmayan tek bir mekanizma olduğu bunun da; siyasi mekanizma olduğu kabul edilir. Tipik bir oy veren oylama yoluyla tercihlerini belli eder ve bu tercihlere göre kamu harcamaları tespit edilir, ardından da ödeme gücüne göre vergileme yapılarak, bütçe oluşturulur. Musgrave ve Samuelson’a göre tatmin edici kamu finansmanının taşınması gerekli 3 temel özellik vardır (Tiebout, 1956):

- Oy verenlerin gerçek tercihlerini göstermelerinin sağlanması
- Oy verenlerin özel piyasada olduğu gibi tatmin edilmesi

- Oy verenlerin uygun bir şekilde vergilendirilmesi.

Tüketicilerin kolektif kamu mallarıyla ilgili tercihlerini açığa çıkarmalarını sağlama yöntemi bir karar verici için son derece zor ve problemli bir durum olmuştur. Samuelson (1954) tüketicilerin ya da seçmenlerin kolektif mallarla ilgili tercihlerini doğru biçimde açıklamaya teşvik etmenin zor olacağını fark etmiştir. Bu görüş Tiebout'un 1956'daki makalesinde *reddedilmiştir* ki bu yazıda Tiebout; tüketici-seçmenlerin kolektif mallarla ilgili tercihlerini literatürde "tepkiyi bir yerden ayrılarak göstermek" biçiminde ifade edeceklerini söylemiştir. Böylece ikamet edeceği bir yer seçiminde tüketici, serbest mobilite varsayımı altında kamu mallarıyla ilgili tercihlerini en çok tatmin edilen topluluğa yönelerek gerçekleştirecektir (Ott and Cebula, 2006). Seçmen ya da bireylerin kendilerinin en çok tatmin edildiği bölgelere hareket edeceği noktasında göç etme özgürlüğü son derece önemli olup batı demokrasilerinde yasalarla korunuyor olması denge konseptinin de özünü teşkil etmektedir (Auerbach and Feldstein, 2002).

3.1.1. Saf Kamusal Mal Teorisi

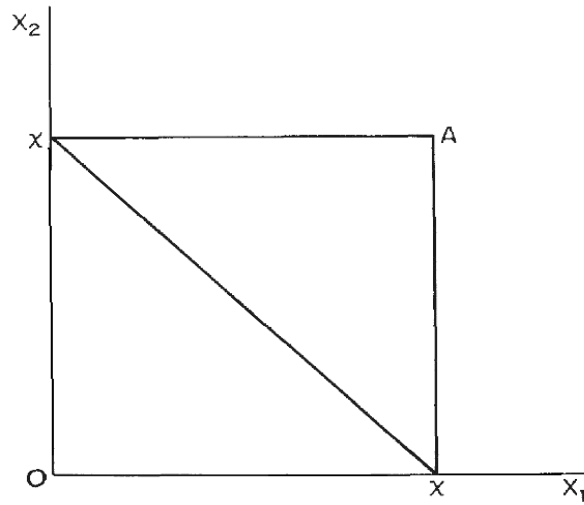
Şekil 1'de N sayıda bireyleri içeren bir ekonomi ortaya konmaktadır (Auerbach and Feldstein, 1987):

1) $x^i \leq X$, $i = 1 \dots N$ ise bu mal kamu malıdır. Eşitliğin tüm $i \dots$ ler için eş zamanlı sağlanması ihtimali vardır. Küçük eşitsizlik, dışlama ihtimaline fırsat vermek üzere kullanılır. Eğer dışlama bedeli engelleyiciyse (I) eşitlik halini alacaktır. Diğer taraftan eğer

$$1a) \quad \sum_N x^i \leq X \text{ ise bu mal özel maldır.}$$

Yani bireysel tüketimlerin toplamı, toplam üretimi geçemez. $N=2$ olduğu durumda, salt kamu malı ve salt özel malların tüketim olasılıkları şekilde gösterilmektedir.

Şekil 1: Kamusal Mal Teorisi



KAYNAK: Auerbach and Feldstein, 1987.

Kamu mallarının tüketim olasılıkları sunum durumunun ücretsiz olması şartıyla AXOX karesi içinde gösterilirken, özel malların kullanım olasılıkları XOX üçgeni içinde gösterilmektedir. Bir mal kamu malıyken farklı bireylerin tüketimleri arasındaki uzlaşmazlığın komple yokluğu söz konusudur. 1 numaralı kişinin tüketimi 2 numaralı kişinin tüketim olasılıklarından bağımsızdır ve toplam üretim tüketicilere bölüştürülür. Eğer bir mal özel mal ise 1 nolu kişinin tüketimindeki artış kadar 2 nolu kişinin olasılıklarında azalma görülmelidir. Musgrave'in 1969'da ısrarla belirttiği gibi özel mallarda şiddetli bir rekabet görülse de kamu malında bu rekabet yoktur.

İkinci bir durum kamu mallarında "Samuelson durumu" ya da (*Samuelson Condition*) olarak bilinen durumdur. U_x / U_y oranı özel mallar açısından marjinal fayda olarak yorumlanırken, kamu malları için tüketiciye fayda anlamına gelir. Benzer olarak F_x / F_y oranı da özel mallar açısından kamu malının marjinal üretim maliyeti olarak görülebilmekte (Feldman and Serrano, 2006) söz konusu durum *kamu malının toplam marjinal faydasının, marjinal maliyetine eşit olması* gereğini ifade etmektedir (Laffont, 1988). Bu kapsamda kamusal malların etkin tedariğine yönelik bireysel tercihlerden hareketle optimal üretim miktarının belirlenmesinde Samuelson ve Lindall modellerine ağırlık verilmekte, böylece etkin üretim düzeyine ulaşılmaya çalışılmaktadır.

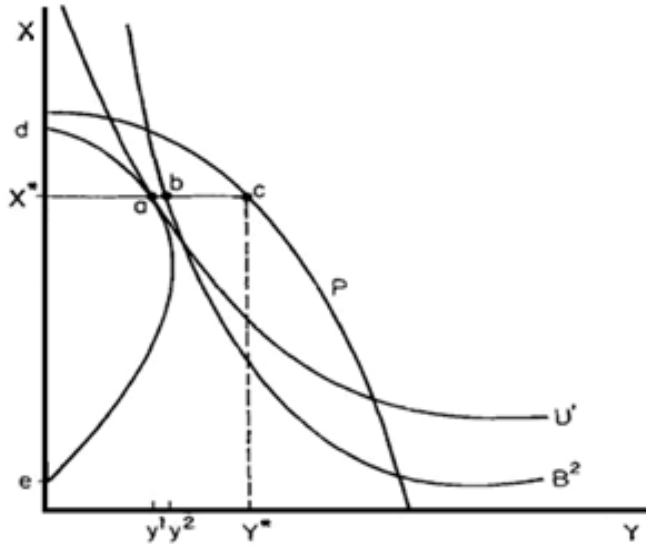
3.1.2. Kamusal Malların Optimal Sunumu

3.1.2.1. Samuelson Modeli

Samuelson (1955) bir kamu malı içeren ekonomideki pareto optimal tahsisleri basit grafik teknikleri kullanarak açıklamıştır (Leach, 2004).

Şekil 2’de, tahsis mekanizması ekonomide elde edilebilir özel mal ile kamusal mal miktarını ve birey U^1 ile B^2 arasında malların bölüşdürülme yollarını gösterir. Söz konusu şekli yorumladığımızda Samuelson modelde, kaynak dağıtımı ve gelir dağılımı meselesi bir arada ele alınmış kamusal ve özel mallar ayrı ayrı değil toplulaştırılmış şekilde genel denge modelinde gösterilmiştir.

Şekil 2: Kamusal Malların Optimal Sunumu



KAYNAK: Auerbach and Feldstein, 1987.

Ekonomide üretim olanakları eğrisi P ile gösterilir. 2 nolu bireyin minimum fayda sınırlaması B^2 ile gösterilen farksızlık eğrisiyle ifade edilir. Dae eğrisi horizon olarak B_2 yi P den çıkararak bulunur ki bu 1 nolu bireye açık olan tüketim olasılıkları anlamına gelir. Dae eğrisinin herhangi bir x değerindeki meyili P şeması ve B_2 eğrileri arasındaki farka tekabül eder. Böylece 1 nolu kişinin faydası a noktasında maksimize edilir. a ve b noktalarındaki eğrileri çizerek C deki eğriye ulaşılır. Üretim

noktası C de, her iki bireyde kamu malının toplam çıktısını tüketir (Auerbach and Feldstein, 1987).

Birey U ve B den oluşan bir toplum, X kamusal ve Y özel mal, P ise üretim olanakları eğrisi ya da dönüşüm eğrisi

U^1 = 1 nolu bireyin X, Y mallarından tüketim olasılıklarını gösteren kayıtsızlık eğrisi

B^2 = 2 nolu bireyin X, Y mallarından tüketim olasılıklarını gösteren kayıtsızlık eğrisini ifade eder.

İki kişilik bir ekonomide pareto optimal tahsis bulmanın bir yolu, bir kişiyi mümkün olduğunca zenginleştiriyorken, diğerinin önceden belirlenmiş fayda seviyesine ulaşmasını sağlayan tahsisi aramaktır. Şekilde gösterilen de budur. Üretim olanakları eğrisi üzerinde kaynak dağıtımında optimum düzeyin tespiti için 2 nolu birey B^2 nin refah düzeyi minimum fayda sınırlamasına tabi tutularak, 1 nolu bireyin erişebileceği en yüksek kayıtsızlık eğrisi bulunmaya çalışılır. Bunun için P den B^2 çıkarılarak *dae* eğrisi bulunur ve bu 1 nolu birey için açık olan tüketim olasılıklarını gösterir. Yani 1 nolu bireyin tüketim olanakları eğrisini verir.

2 nolu bireyin b noktası üzerinde bulunması kaydıyla, 1 nolu bireyin faydasını maximize eden X ve Y bileşimi U^1 in *dae* eğrisine teğet olduğu noktadır. a ve b noktalarındaki eğrileri çizerek C deki eğriye ulaşılır. C noktasının bulunduğu P (üretim olanakları) eğrisinin eğimi ise B^2 ile U^1 in eğiminin toplamına eşittir. X kamu malı, ortak tüketime haiz olduğundan 1 ve 2. bireyce ortaklaşa tüketilir (X^*). Y ise özel mal dolayısıyla 1 nolu birey Y^1 , 2 nolu birey Y^2 kadar tüketerek toplamda (Y^*)'e ulaşılır. özel malda, toplam üretimden 2 nolu bireyin tüketimi düşüldüğünde, 1 nolu bireye kalan tüketim miktarı bulunur.

1 nolu birey için a noktasından daha yukarıdaki bir kayıtsızlık eğrisine ulaşılması (örneğin f gibi) muhtemeldir ancak bu, 2 nolu bireyin durumunu kötüleştirmeden gerçekleştiremeyeceğinden a ve b noktalarında tesis edilen özel ve kamusal mal miktarları pareto anlamda optimaldir. Ancak sadece tek bir pareto optimal nokta olmayıp çok sayıda optimaliteyi sağlayan nokta vardır; dolayısıyla bu durum tercihler arası karşılaştırma yapmaya imkan tanımamaktadır.

Samuelson Modeli bireysel tercihlerden (*özel ve kamusal mallara ilişkin*) haberdar olan her şeyi bilen bir hakemin olduğunu varsaymıştır. Etkili çözümler tüketimde marjinal ikame oranı ve üretimdeki transformasyon oranı arası eşitlik durumuna denk düşer (Arrow and Intriligator, 1985). Yani:

$$MRT_{xy} = MRS_{xy}^U + MRS_{xy}^B$$

MRT; x ve y malları arasındaki marjinal dönüşüm oranını; MRS'ler ise sırasıyla U ve B bireylerinin x ve y malları arasındaki marjinal ikame hadlerini göstermektedir. İki özel malın tedarikinin aynı kurallarla karşılaştırılmasında iki tüketici ve iki özel mal (i ve j) olduğunda $MRS_{ij} = MRS_{ij} = MRT_{ij}$ şeklinde olacaktır. Söz konusu formülasyonun yukarıdakinden farkı kişiler özel malda aynı fiyatı öderken kamusal mallarda ödenen fiyat (vergi) farklılaşmaktadır. (Hindriks and Myles, 2006). Böylece Y^*_U, Y^*_B, X^* birer pareto optimal tahsistir.

Bu bağlamda Samuelson durumunun direkt bir açıklaması vardır. Kişilerin kamusal maldan bir birim daha fazla tüketmek için tüketiminden vazgeçtiği özel mal miktarının/ daha fazla kamu malı üretilebilmesi için üretiminden vazgeçilen özel mal miktarına eşit olmalıdır. Eğer toplam fayda, maliyetten büyükse bireyler kamu malı miktarını arttırıp kalan özel mal miktarını uygun biçimde yeniden dağıtmak suretiyle zenginleşebilirler. Eğer toplam fayda < maliyet ise kamusal mal miktarı azaltılıp uygun şekilde özel mal miktarı yeniden dağıtılarak zenginleşilebilir. Her ikisi de eşit olduğunda tahsis işlemini değiştirmenin yolu yoktur ki; bunun sebebi en az bir kişinin durumunu iyileştirirken, geri kalanların durumunun kötüleşmemesi gereğidir (Leach, 2004).

Dolayısıyla Samuelson kuralı pareto etkin sonuçların seti olarak nitelendirilebilir ama belirtildiği gibi genel olarak uygulanamaz. Bu fizibil (*feasible*) ya da uygun tahsis mekanizmalarının karşılaştırılmasında yardımcı olabilir (Myles, 1995). Fakat her zaman etkili olacağı anlamına gelmez çünkü eğer hükümet aracılığı yoksa ve bireyler işbirliği içinde çalışmıyorlarsa etki sağlanamaz (tıpkı “Nash” durumundaki gibi). Burada en doğru da çözüm hükümetin kamu malı tedarikini tamamen üstüne almasıdır (Hindriks and Myles, 2006).

3.1.2.2. Kişiselleştirilmiş Fiyatlar ve Lindahl Dengesi

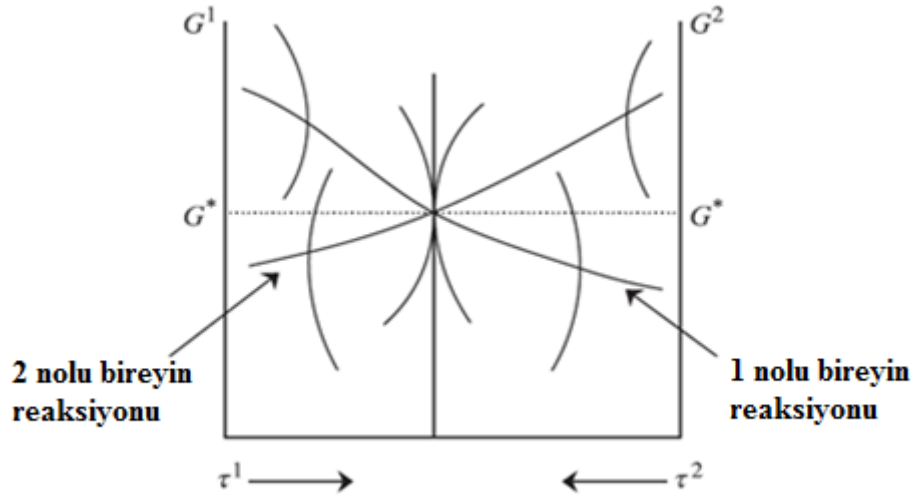
Sosyal malların, devlet tarafından finanse edildiği bir sistemde, kamu malı kurulu olarak bilinen merkezi bir hükümet otoritesinin kamu malı çıktısına (x) karar verdiği ve bunun vergilerle finanse edildiği düşünüldüğünde, bu sistemden beklenen kamu malının pareto optimal bir çıktısını sağlamasıdır; çünkü pareto optimal olmayan herhangi bir x şüphe yok ki tatmin edici değildir. İkincisi sistem kişinin *ödediği vergileri o kişinin elde ettiği faydaya bağlamalıdır*. Bu kısmen sağduyu kısmen de eşitlik meselesidir (Feldman and Serrano, 2006). Bu noktada kamu malı adına verim elde etmek için kullanılacak metod, genişletilmiş fiyatlandırma mekanizması kullanmayı içerir. Bu mekanizmada her tüketicinin kendi durumuna uygun düşecek şekilde düzenlenmiş fiyatlar yani kişiselleştirilmiş fiyatlar kullanılmaktadır (Hindriks and Myles, 2006).

Kişişelleştirilmiş fiyatlar dengesi Lindahl (1919) dengesi olarak anılmaktadır. Bir kamu malına yüksek değer biçen bir tüketici yüksek fiyatlara maruz kalırken, düşük değer biçen bir tüketici düşük vergiyle karşılaşmaktadır. (Feldman and Serrano, 2006). Lindahl bedeli, bir kamu malının maliyetini paylaşmak durumunda olan iki tüketiciyi gösterir. İki eğrinin kesiştiği nokta tedarik edilecek miktarı belirler. Bu tür bir çözümde her bir tüketici sağladığı marjinal fayda değerine eşit bir vergi bedeli (*Lindahl fiyatı*) öder ki bu iki vergi bedeli toplam üretim maliyetini karşılar (Arrow and Intriligator, 1985).

Kişisel fiyatlandırma fikrinde kamu planlayıcısı devletin (kişilerin kamu mallarına yönelik bireysel taleplerinin bilindiği durum) kamusal malların denge üretim miktarı ve buna ilişkin denge maliyet bedellerini hesaplayabildiği varsayılmakta ve her tüketicinin üzerine düşen vergi fiyatının hükümet tarafından tüketicilere duyurulduğu kabul edilmektedir (Moore, 2007). Kendilerine haber verilmesi neticesi bireyler kamu malı için ne kadar ödeme yapmak istediklerini ortaya koymaktadır. Eğer istekler farklılık gösterirse paylar ayarlanır ve işlem tekrarlanır. Bu ayar her iki tarafında eşit pay sahibi olmayı istediği noktaya ulaşınca kadar devam eder. Bireylerin ödemeye rıza gösterdikleri bedel kamu malının maliyetini karşılıyorsa bu nokta final noktası olmakta ve Lindahl dengesi olarak adlandırılmaktadır. Lindahl modeli Şekil 3’de görüldüğü gibi iki tüketiciden

müteşekkil bir alanı tanımlamakta, iki tüketiciden her birinin vergi fiyatının yarısını ödemek durumunda olduğu belirtilmektedir (Hindriks and Myles, 2006).

Şekil 3: Lindahl Dengesi



KAYNAK: Hindriks and Myles, 2006.

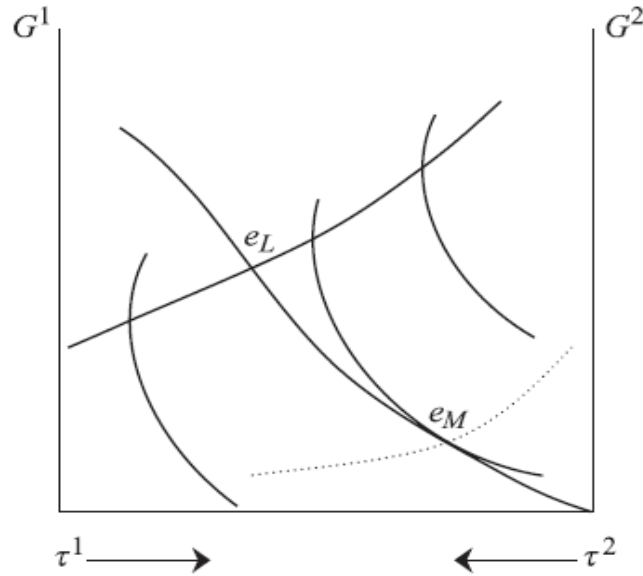
T^h kamu malının tüketici h tarafından ödenmesi gereken vergi fiyatıdır. 2 tüketici olduğunda $t^1+t^2=1$ dir. Müşteri kitlesi h 'ın kamu malına talebi ($T^h \rightarrow 0$) limiti olmadan arttığını varsayarsak denge maliyet paylaşımlarının seti ($T^1, \dots, T^H$), ki toplam 1 dir. Bütçe kısıtı altında h sağlamayı seçeceği kamu malı miktarı G_h dir. Lindahl dengesi t^1+t^2 vergi fiyatı paylaşılırken $G_1=G_2$ durumu mevcutken görülür.

Farksızlık eğrileri kamu malı düzeyleri üzerindeki tercihleri ve maliyet paylarını gösterir. Tüketici 1 için en yüksek farksızlık eğrisi kuzeybatı yönündedir, tüketici 2 içinse kuzeydoğuya doğrudur. *Lindahl reaksiyon fonksiyonları: farksızlık eğrilerinin dikey noktalarının odağı ve fayda fonksiyonlarının kesişmesiyle sağlanan dengedir.* Bu noktada ödenen vergiler kamusal malın maliyetine eşit olduğundan optimal üretim gerçekleşmektedir. Aşağıdaki noktada optimalden düşük kamu malı için daha yüksek vergi payları söz konusu olmakta, yukarıdaysa mükellefler kamusal malların maliyetini karşılamayacak kadar az vergi ödemekte yani daha az vergi ile daha çok kamu hizmeti elde etmeye çalışmaktadırlar. Sonuçta farksızlık eğrileri geri bükümlüdür ve denge bu reaksiyon fonksiyonlarının kesişmelerinden meydana gelir (G^*). Bu noktada 2 tüketicinin farksızlık eğrileri teğettir. Ekonomi için Samuelson

kuralını verir, bu Lindahl dengesinin pareto-optimal olduğunu gösterir (Myles, 1995). Temel verimlilik kuralı hem kamu hem de özel malları kapsar. Refah marjinal faydayı ücrete eşitleyerek maksimize edilir (Arrow and Intriligator, 1985).

Öte yandan kişisel fiyatların hükümet ya da kamu kurulu tarafından vergi mükelleflerine duyurulması sonucu tercihlerin belirtilmesi şart olmakla birlikte bireyi buna zorlayacak herhangi bir mekanizmanın olmaması önemlidir. Tahsis mekanizmasında hile yapan ya da durumu kendi çıkarlarına çevirme çabasına giren tüketicilerin bu yolla kazanç sağlayacağı çok açıktır. Dolayısıyla bir tüketicinin gerçek tercihleriyle örtüşmeyen tercihleri ortaya koyarak, diğer kişinin aleyhine kendi lehine fayda sağlaması mümkündür. Bu durumu daha açık hale getirebilmek için varsayalım ki 1 nolu tüketici dürüst davranmakta (vergiye uyum göstermekte), 2 nolu tüketicide bunu bilmekte ve ayrıca 1 nolu tüketicinin reaksiyon fonksiyonundan da haberdar bulunmaktadır. (Şekil 3-a) da gösterildiği gibi 2 nolu tüketici tarafından

Şekil 3-a Yanlış Duyuru İle Kazanım



KAYNAK: Hindriks and Myles, 2006.

gerçekleştirilen dürüst bir anons (bildirim) dengeyi Lindahl reaksiyon fonksiyonlarının çakıştığı e_L dengesine yöneltebilir. Fakat esas fonksiyondan ziyade kısırlı Lindahl reaksiyon fonksiyonuna hareket ederek tercihlerini gösteren tüketici 2, dengeyi e_M noktasına çekebilir ve dolayısıyla tüketici 2 için bu gelişme dürüst

olmayan davranış dürtülerini ortaya koyması bakımından son derece önemlidir. Kişisel fiyatların kullanımı bireylerin dürüst davranmaları koşuluyla yarar sağlayabilir. Ancak bir tüketici stratejik davranışa yönelmişse sonucu kendi lehine çevirebilir (Hindriks and Myles, 2006).

Normatif teorinin sadece **olması** gereken kısmını ele alan *Normatif Teoriye Pozitif Yaklaşım* (örneğin Lindahl dengesinde olduğu gibi kişilerin vergi ödemesi gereği) üzerine yapılan kurgulamalardan; **olmaması** gerekeni ele alan *Normatif Teoriye Negatif Yaklaşım* sergilenmesinin (örneğin yanlış duyuru ile kazanım konseptinde olduğu gibi kişilerin vergi ödememe istegini dikkate alan) yaklaşımların bu alanı daha da geliştireceği gibi aynı zamanda pozitif teori bağlamında da daha gerçekçi yaklaşımlara varabilme adına imkan sağlayacağı düşünülmektedir (bkz. bu konuda çıkış noktası, Joskow ve Noll'un "**pozitif bir teori olarak normatif analiz**" *Normative Analysis as Positive Theory NPT* olarak adlandırdıkları yaklaşım olup pozitif teoriye pozitif bakış açısı terk edilerek, pozitif teoriye negatif ya da olumsuz yönden bakabilme algısı esas alınmıştır. Örneğin, düzenleyicinin faaliyetleri kamu yararından ziyade politik/kişisel çıkarları arttırmaya yöneliktir. Geniş bilgi için bkz. Paul L. JOSKOW and Roger G. NOLL, "Regulation in Theory and Practice: An Overview," in Gary Fromm (ed.), *Studies in Public Regulation*, MIT Press, 1981; Sam PELTZMAN "The Economic Theory of Regulation After A Decade of Deregulation". *Brookings Papers on Economic Activity: Microeconomics*, 1989).

Görüldüğü gibi kişiselleştirilmiş fiyatlar, kamu malı problemini çözmenin zekice basit bir konsepti iken çok sayıda zorluğu da bünyesinde taşımaktadır. Örneğin herhangi bir pazar mekanizmasının, kamu malına ilişkin vergi bedellerini bunların denge seviyelerine çekecek mekanizmaları var etmesinin net olmamasıdır. Planlayıcının müşteri kitlesine düşen vergi miktarının hesaplanmasında tüm bu bilgiyi nereden elde ettiği açık değildir. Vergi paylarının duyurulmasına (anons) ilişkin düzenleme ve uygulama aşamasına yönelik güçlüklerle başa çıkmak yine kolay değildir. Ayrıca kamusal malların finansmanına yönelik en temel sorun tahsis mekanizmasında hile yapan, gerçekten tercihlerini açıklamayan, genel bir ifadeyle **stratejik davranan** bireyin, vergi ödesin ya da ödemesin kamusal mallardan yararlanmaya devam etmesinden kaynaklıdır (Moore, 2007).

Dolayısıyla özel mallara ilişkin kişilerin tercihlerini açıklama gereği olması (fiyat ödeyerek miktara sahip olabilmeleri), aksine kamu mallarında tercih açıklama gereği olmaması (fiyat/vergi ödemedi de miktara sahip olunabilmesi) yani **stratejik**

davranış kalıbı önemli ayırım noktası olmaktadır. Bireyler kamu malından aynı miktarda tüketirken, ödenen vergi bedeli farklı olmaktadır. Böylece bireylerin ödedikleri vergilerin toplamı malın üretimindeki marjinal maliyeti dengelemektedir. Özel mallarda ise fiyat aynı iken, miktar farklı olmaktadır. Bu verimlilik kriterleri arasındaki farkın sebebi; saf bir özel malın tek bir bireyçe tüketiliyor olmasına rağmen, saf bir kamu malının eş zamanlı olarak tüm bireylerce kullanılmasıdır (Per-Olov, 1991).

3.1.3. Hangi Mallar Kamu Malıdır?

Kamu malları teorisinde başlangıçtaki eğilim mal ve hizmetlerin sadece iki set halinde özel ve kamusal mal biçiminde sınıflandırmaya tabi tutulması şeklinde olmuştur. Ancak Samuelson'un teoride mal ve hizmetlerin bölünebilirlik ve bölünmezlik derecelerini dikkate alarak yaptığı özel ve kamusal mal ayrımı uygulama noktasında yetersiz kalmakta, bu noktada ise Buchanan'ın kutu diyagramı (Şekil 4) ile sorun aşılma çalışılmakta, malların bölünmezlik (*indivisibility*) derecesi ve bölünmezliğin dağılımı gösterilmektedir.

Şekil 4: Kutu Diyagramı



KAYNAK: Buchanan James M, 1999.

Kutu diyagramının dikey (ordinant) eksenini malların bölünebilirlik ve bölünmezliğin derecelerini göstermekte, yatay eksen (apsis) ise mal ve hizmetlerden yararlanan birey sayısını ifade etmekte ve OP ile gösterilmektedir.

Orjin noktası 0 sıfır değerine yakın olan (1) salt özel malı 0 sıfır üssü değerine yakın olan (5) salt kamusal malı ifade etmektedir. Sıfır noktasından yukarıya doğru çıkıldıkça malların bölünürlük derecesi azalmakta (ya da bölünmezlik derecesi artmakta) böylece salt özel mal düzeyi (1) den, yarı özel mal düzeyi (2) ve (4) e geçilmektedir. Aynı şekilde 0' sıfır üssü noktasından aşağıya doğru inildikçe mal ve hizmetlerin bölünmezlik derecesi azalmakta (ya da bölünürlük derecesi artmakta), bu şekilde salt kamusal mal düzeyi (5)ten yarı kamusal mal düzeyi (3) noktasına erişilmektedir.

Böylece kutu diyagramı yardımıyla, (1) tam özel mal ve (5) tam kamusal mal arasında (2), (3), (4) gibi değerlerle ifade edilen yarı özel ve yarı kamusal malların varlığı gösterilmeye çalışılmaktadır.

Ayrıca mal ve hizmetlerden yararlanan birey sayısını gösteren (size of interacting group) ile ifade edilen OP yatay ekseninde, 0 noktasından P noktasına ulaşıldıkça toplumda artan sayıda birey mal ve hizmetlerden yararlandığından malın kamusalılık özelliği ön plana çıkmaktadır. Şimdi sırasıyla (2), (3), (4) nolu değerleri inceleyecek olursak

(2) Yarı özel mal: iki nolu alanda yer alan mallar kısmen bölünebilir nitelikte sınırlı sayıda, çok az birey grubu tarafından tüketilen mal ve hizmetlerdir. Bu tip mallarda toplam arz miktarı sabit ise mal sahibi ya da mülkiyeti elinde bulunduranın tüketimindeki artış mevcut miktarı azaltacağından diğer bireylerin bu maldan tüketebileceği miktar da azalacaktır. Herkesçe eşit biçimde tüketim gerçekleşmediğinde bu mal ve hizmetlere ortak tüketim gerekçesiyle, saf kamusal mal tanımlaması yapmak da mümkün olmayacaktır. Çünkü *ortak tüketim vardır ancak eşit tüketim yoktur*.

Söz konusu mallar *küçük sayıda dışsallık* (small-number-externalities) yaydığından dolayı tam özel maldan ayrılmaktadır. Örneğin yangın söndürme aracını bir örnek olarak vermek mümkündür. Komşunun yangın söndürme cihazından yararlanan bireyin sağladığı fayda da benzer durum vardır. Söz konusu cihazın mülkiyetini elinde bulunduran şahıs komşusuna oranla daha fazla fayda elde etmektedir. Ancak buradaki karşılıklı etkileşim aralığı sınırlıdır. Söz konusu mal ve hizmetten çok küçük ve ve sınırlı sayıda komşunun yararlandığı dikkate alındığında

söndürme cihazının mülkiyetine sahip bireyin *etkileşim alanından uzaklaştıkça* ki örneğin 3 mil uzaklaştığı düşünülüğünde artık söz konusu maldan yararlananların yararları azalacak mevcut mal, özel mal haline eşdeğer bir düzeye indirgenecektir.

(4) Yarı özel mal: Etkileşim grubu çok az ve sınırlı sayıda bireyin faydalandığı mal ve hizmetlerdir. Bu kategori için verilebilecek örnek klüp malları (club goods) benzeri düzenlemelerdir. Örnek yüzme havuzlarıdır. Söz konusu mal klüp üyeleri arasında ortak olarak tüketildiğinden kamusal mal şeklindeki örgütsel norm (kamusal mal gibi) değerlendirilirken; aynı zamanda sadece üyelerin faydalanmalarına açık olduğu üyelik şartlarına haiz olmayanların bu hizmetten faydalanamadıkları düşünülüğünde özel mal karakteristiği göstermektedir.

(3)Yarı kamusal mal: Üç nolu bölgedeki mal ve hizmetlerden toplumun çoğunluğu faydalanmaktadır. Mal ve hizmetler kamusal nitelik göstermekle birlikte, sağlanan faydanın kısmen bölünebilir ve fiyatlanabilir nitelik taşıdığı görülmektedir. Bu kategorideki mal ve hizmetler *büyük çaplı dışsallıklar* (large-number-externalities) içermektedir. Örneğin eğitim ve sağlık gibi hizmetlerde görüldüğü gibi önemli dışsal fayda yani dışsal ekonomi durumu söz konusu olmakta ve böylece söz konusu malın kamusal ve bölünmezlik özelliği toplumun önemli bir bölümüne yayılmaktadır. Sonuç itibariyle (2) ve (4) nolu alanlarda önemli oranda içsel fayda yanında küçük de olsa dışsal fayda olduğundan; salt özel mal durumundan → yarı özel mal durumuna geçilmekte, (3) nolu alanlarda ise önemli ölçüde dışsal fayda yanında içsel fayda da olduğundan (fayda kısmen bölünebilir olduğundan) salt kamusal mal durumundan → yarı kamusal mal durumu oluşmaktadır (Buchanan, 1999).

Ayrıca diğer bir konu R. Musgrave tarafından ortaya atılan **Erdemli Mal** kavramıdır. Kişilerin bilgi yetersizliği ya da gelir düşüklüğü gibi nedenlerle kamu hizmetlerine erişim imkânı olmadığı durumlarda, kamu otoritesi tarafından bu faaliyetlere teşvik edilmesi ya da zorlanmasıdır. Örneğin temel eğitimin erdemli bir mal olduğu ve dolayısıyla her vatandaş tarafından alınması gereğine karar verildiyse bundan kaçınanları zorlamak üzere kamu gücünün kullanımı gündeme gelebilecektir. Diğer taraftan erdemsiz mallar çerçevesinde rasyonel olarak değerlendirildiğinde bazı malların tüketilmemesi gereği de düşünülebilir. Buna örnek olarak uyuşturucu

madde kullanımı verilebilir. Tüketilmemesi gereken bu tür malların tüketimi eğer söz konusu ise yine kamu otoritesi devreye girerek kullanımı engellemeye çalışacaktır. (Pinar, 2008). Diğer bir ifadeyle erdemli mallar, sosyal refahı arttırmak amacıyla devletin, tüketimini yeterli görmeğinden dolayı üretimini üzerine aldığı ve bedelsiz sunduğu veya sübvansiyon yoluyla piyasa koşullarına göre son derece cazip fiyatlarla tüketiciye ulaştırdığı mal ve hizmetlerdir. Örneğin yaşlılar için bakım evleri, öğrencilere sunulan karşılıksız burslar, toplum sağlığına yönelik aşı kampanyaları gibi.

Ayrıca politika yapıcılar kamusal malın niteliğine, daha genel ifadeyle doğasına müdahale edebilmekte; bütçe gerekleri vs. nedenlerle kamusal mal veya hizmetler, yarı kamusal ya da piyasa malı haline dönüşebilmektedir (örneğin köprü geçiş ücretleri). 19.yüzyılın son çeyreğinde bilhassa Kıta Avrupa'sında özel şirketler, belediyeler tarafından kamulaştırma yoluyla ele geçirilmiş bu yolla kentsel hizmetler sürdürülmüş, politik ideolojik yapıyla piyasa malları kamusal mal haline dönüştürülmüştür. ABD'de ise farklı uygulama şeklinde örneğin araba üreticisi büyük firmaların yarı kamusal niteliğe haiz (çapraz sübvansiyon destekli) tramvay şirketlerini ele geçirerek bu faaliyetlerin alanını daraltmışlar ve böylece kendi ürettikleri araçların piyasada satışını arttırmak suretiyle mevcut kar rasyolarını olabildiğince yükseltmişlerdir.

Ayrıca kamu politikaları kadar kişisel politikaların da bu noktada rolü olabilmektedir. Bu durum kamusal malların etkinlik alanı ya da kapsama alanına yakınlık ya da uzaklık durumuyla ilgilidir. Örneğin etkinlik alanından uzaklaşıldıkça savunma ya da polis koruma hizmetlerinden faydalanamayan kimsenin korunma maksatlı silah temin etmesi, paralı özel güvenlik ihtiyacı doğması halinde yararlanılamayan kamusal mal veya hizmetler, piyasa malı haline dönüşebilmektedir.

Yine nüfus artış hızının düşürülmesi bu noktada son derece önemli olmaktadır. Çünkü nüfus artış hızına paralel üretim artışının gerçekleşmediği düşünüldüğünde Malthus'un ortaya koyduğu korelasyon benzeri bir ilişkiden bahsetmek mümkündür. Malthus'a göre; nüfus geometrik şekilde (1.2.4.8.16) artarken, tarımsal üretim ise aritmetik şekilde (2.4.6.8.10) arttığından mevcut üretimin mevcut tüketimi karşılamayacağı ve savaş, hastalık, tabi afetler gibi

etmenlerle dengenin sağlanacağı ifade edilmektedir. Kısaca Malthus'un ortaya koyduğu husus makro ekonomik modellerdeki durgun durum ya da kararlı durum dengesinden (*steady-state*) farklı bir şey değildir. Nüfus planlaması ile nüfus artış hızının dengelemeye yönelik politikalar uygulanmadığı takdirde kamusal/yarı kamusal mallar, piyasa malı haline dönüşebilmektedir, örneğin devlet hastanelerindeki tıkanıklık dolayısıyla özel hastane ya da polikliniklere müracaat etme gereğinin duyulması gibi.

3.2. Saf Olmayan Kamu Malları

Saf olmayan kamusal mallar, kamusal malların temel özelliklerinden olan rekabetin olmaması/dışlanmazlık gibi iki temel özelliğinden birini taşımayan mallardır (Rosen and Gayer, 2008). Rekreasyon alanları, yol, köprü gibi pek çok hizmet alanında; bir başka kişi tarafından mal ve hizmetlerin kullanımı, diğer bireylerin aynı malı tüketmeleriyle elde ettikleri faydayı azaltmakta ancak yok etmemektedir. Bu mallar saf olmayan kamu malları olarak adlandırılmakta ve ***kısmen rekabetçi / tıkanabilir*** oldukları ifade edilmektedir. Saf olmayan kamu mallarını saf kamu mallarından ayıran diğer şey genelde ***dışlanabilir olmasıdır***. Ücretli yollar ile ücretli köprüler başlıca örneklerdir. Saf olmayan kamu mallarına erişimin kontrol altına alınmasında kullanılan iki temel husus: 1- hükümet ya da özel firmalarca hizmet karşılığında *ücret alınması* 2- malın tedarikçisinin malı kullanan kişi sayısı ya da kullanma sıklığını düzenleme yoluyla *tıkanıklık derecesini* etkileyebilmesidir. Saf olmayan kamu mallarına ilişkin çalışmalar iki grupta toplanmıştır: İlk olarak Buchanan tarafından ortaya konan kulüp malları ve yine ilk olarak Oakland ve Sandmo tarafından çalışılan değişken kullanımlı kamu mallarıdır (Leach, 2004).

3.2.1. Kulüp Malları

Pratikte kullanım oranları kâfi büyüklüğe ulaştığında kamu malları sıkışmadan, birikmeden olumsuz olarak etkilenecektir. Belli örnekler parklar ve yolları içerir. Birikme kamu mallarından sağlanan faydada yani kamu yararında azalmaya neden olur. Bu şekildeki kamu malları saf olmayan kamu malları olarak nitelendirilir. Her bir müşteri hane halkı için saf olmayan kamu malından sağlanan

yarar “arz seviyesinin artan ve onun kullanımının azalan” bir fonksiyonudur (Myles,1995).

Fakat saf olmayan kamusal malın (örneğin yüzme havuzu) kapasite aşılyorsa pek çok yüzücünün memnuniyetinde eksilme görülecektir. Böylece belli bir noktadan sonra ekstra bir tüketiciye azalan fayda biçiminde mevcut bir bedel dayatılacaktır. Pareto optimalite şartı gereği dayatılan marjinal maliyetten daha fazla (ya da en azından eşit) olan toplam bir fayda üretmesini gerektirir. Oakland (1972) ye göre direkt olarak tüketici sayısına odaklanmak yerine kamu malının kapasitesine ve fayda derecesine dayanan birikme derecesi esas önemli görülmüştür (Ng Kwang, 2004).

Kulüp malları özel mallar ile kamu mallarının arasında yer alan mal ve hizmetlerdir. Özel mallar hem rekabetin olduğu hem de dışlamanın mümkün olduğu mal ve hizmetlerken, saf kamu malları bu özelliklerin hiçbirini göstermez. Özel provizyon ve kolektif tüketim; kulüp mallarının bu iki özelliğın her birine de biraz sahip olduğunu gösterir. James Buchanan’ın (1965) belirttiğı gibi (Shughart and Razzolini, 2001):

- Kulüp malları hem dışlanabilir hem de tıkanabilir mallardır.
- Bir kulübün üyeliğı optimal boyutlara ulaştığında, kulübe katılmak isteyen fakat dışarıda kalan bireyler aynı malı üretmek ya da tüketmek adına yeni bir kulüp oluşturabileceklerinden kulüp malları aynı zamanda bölünebilir mallardır.
- Kulüpler talep arttıkça arttırılabilir çoğaltılabilir.

Diğer taraftan klüp mallarında üye olmayanların düşük maliyetle dışlanmaları gerçekleşebilirken, yarı kamusal mallarda ise ucuz yollu dışlama mümkün olmayabilmekte (Sandler, 2001); bu durum yarı kamusal mallarla, klüp malları arasındaki ayrımında temelini oluşturmaktadır. Örneğın bilgiyi saf küresel kamu malı olarak kabul eden yaklaşımdan hareketle, internet sağlayıcılarının sundukları hizmetleri kulüp mallarının bir başka örneğı olarak kabul etmek mümkün olmaktadır (Sandler, 1999; Sandler, 2001).

Bazen ekonomik mallar, özel kullanımla tüketilememek gibi bir karakteristiğe sahip olmalarına rağmen, istisnalar mümkün olduğundan hariç tutma ya da dışlama bedeli kullanıcılar tarafından karşılanmaktadır. Sadece giriş ücreti almak kulüp malı olarak tanımlanan mallarda daha etkin olmakta böylece satılan ekonomik mal kulüp üyeliğinin kendisi olmaktadır (Laffont, 1988). Dolayısıyla söz konusu mallarda zorunlu kullanım ücreti tahsili kullanımı caydırma açısından önemlidir.

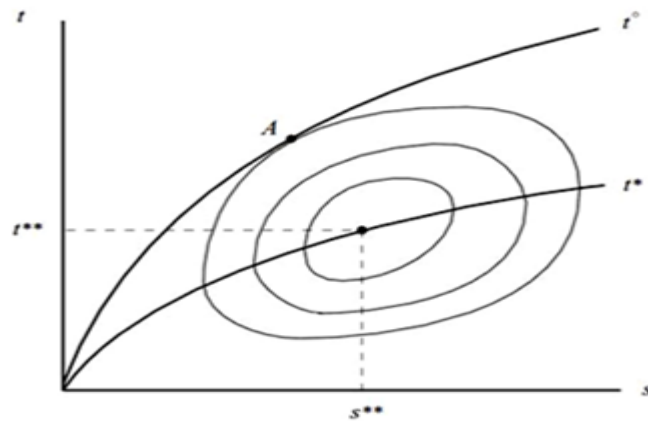
Yüzme havuzları, fitnes kulüpleri, tenis kortları gibi hizmetleri yine bu bağlamda saymak mümkündür. Her kulüp üyesinin sahip olduğu fayda; kulübün hizmet büyüklüğüne ve kulüp üyeliğine bağlıdır. Genelde her hizmet kullanıcısının kontrol edildiği varsayılır fakat her üyenin kullanım sıklığı kontrol edilemez. Bir hizmetten ya da kulüpten çıkarılmış bireylerin bunlara denk bir başka kulübe üye olabileceği gerekçesiyle bu malların yinelenebilir olduğu kabul edilir. Kulüp tarafından sunulan hizmetlerin genişletilmesi durumunda örneğin bir başka tenis kortu inşa etmek istenirse, ek kort yapımıyla özdeşleştirilen fayda büyüktür; fakat kulübün pek çok korta sahipken hizmeti genişletmesi düşük fayda seviyesine yol açacaktır. Üyelik durumunda kulübe ekstra üye katmak, kulüp üyelerinden elde edilen faydayı başlangıçta arttıracak (maliyetlerdeki düşme); fakat kulübe ekstra üye eklemek aynı zamanda zaman aralığı konusunda rekabeti arttıracığından sıkışıklık, her üyenin kulüp üyeliğinden elde ettiği faydayı azaltacaktır. Kulüplerin fayda yanında maliyetleri de eşit biçimde paylaştığı kabul edilirse, her kişinin faydası üye sayısı arttıkça düzenli olarak düşecektir yüzme havuzu ve kütüphane örneğinde olduğu gibi her bir üyenin net faydası ise fayda ve maliyet arasındaki fark olacaktır. Ayrıca kulüp üyeliği özel olarak sağlanabileceği gibi pek çok ülkede olduğu gibi kamu tarafından da sağlanabilmektedir. Türkiye de yerel yönetimlerce belirli bir bedel karşılığı sunulan fitnes kulüpleri ise bu uygulamanın en güzel örneğidir.

3.2.2. Değişken Kullanımlı Kamu Malları

Değişken kullanımlı kamu malları (*variable use goods*) yollar, köprüler ve transit kamu toplu taşıma sistemi gibi mallardır. Dışlanabilir ya da dışlanamaz olabilirler fakat eğer dışlanabilirlerse, kullanıcı sayısından ziyade kullanım sıklığı kontrol edilir. *Yinelenebilir değildir* (Leach, 2004).

Şekil 5' de görüldüğü gibi örneğin kamu malının bir kasabayı şehir merkezine bağlayan bir yol olduğunu varsayalım, her kullanıcı bu şehre gitmenin haz verici bir şey olduğuna inanır; ancak her ekstra gezi bir öncekinden daha düşük değerdedir. Şehre yapılan seyahat iki tip maliyet ortaya çıkarır: 1- parasal maliyet (yolun kullanımından talep edilen P gibi bir geçiş ücreti) 2-Seyahat edenlerin gecikme, asabiyet ya da yol güzergâhında araç yoğunluğundan kaynaklanan tehlikelerdir (ya da aracın bekleme yapması nedeniyle uğradığı yakıt kaybı) gibi. Bu maliyetler tıkanıklık maliyeti olarak kabul edilir ve z ile gösterilir. Her bir bireyin kullanımı diğer bireylerin kullanım sıklığını azaltan tıkanıklığa sebep olur. Tıkanıklık maliyeti, yolun kapasitesi (s) ve diğer kullanıcılarca yapılan seyahatlerin sayısına (t) bağlıdır. Diğer kullanıcılar (m-1) ise ve diğer kullanıcıların yaptığı seyahatlerin ortalama sayısı (v) ise: diğer kullanıcıların seyahatlerinin toplam sayısı (m-1)v dir. Tek bir kullanıcının üstlendiği tıkanıklık maliyeti $z = (m-1)v$ dir, yani tıkanıklık maliyeti; diğer kullanıcıların seyahatlerinin toplam sayısının yol kapasitesine oranıdır. *Kapasitedeki bir artış her bir kişinin tıkanıklık maliyetlerini azaltırken kullanımdaki artış bu maliyetleri artırır* (Leach, 2004).

Şekil 5: Değişken Kullanımlı Kamu Malları



KAYNAK: Leach John, 2004.

Sosyal net fayda geçiş ücretiyle azaltılmaz çünkü geçiş ücreti basit anlamda toplumun bir üyesinden (kullanıcıdan) diğer bir üyesi (tedarikçiye) yapılan bir transferdir. Sosyal net fayda yapılan seyahatlerin değeri biraz da bireyin kapasite maliyetindeki payı ve tıkanıklık maliyetidir. Kamu malının sosyal net faydası ise sadece şekildeki gibi t ve s ye bağlı olur.

Kapasite çok dar ya da çok geniş olabilir. Eğer kapasite daha geniş olursa, sosyal net fayda da daha yüksek olacaktır. Böylece her t (seyahatlerin değeri) için, ideal bir kapasite vardır. Bu kapasitedeyken, kapasitedeki küçük bir artış her bir kişinin kapasite maliyetindeki payı arttırabileceği gibi kişi tarafından karşılanan tıkanıklık maliyetini de azaltır.

- Her bir kullanıcının yaptığı seyahat sayısı aynı zamanda çok az ya da çok fazla olabilir.
- Sosyal farksızlık eğrileri vasıtasıyla, her bir eğri, aynı sosyal net faydayı sağlayan s ve t nin kombinasyonlarını göstermektedir. Ek bir seyahatin faydası ek tıkanıklık maliyetler tarafından dengelenirken kişiler ideal sayıda seyahate çıkmaktadırlar. Dolayısıyla aynı sosyal net faydayı ortaya koyan s ve t kombinasyonları bir çeşit farksızlık eğrisi oluştururlar. Bu farksızlık eğrileri şekilde gösterildiği gibidir ve şu özelliklere sahiptir.
- Farksızlık eğrisi kapalı halkadır. Hem s hem t çok küçükken ve her ikisi de çok büyükken bu düzenek ortaya çıkar. Her durumda da bir ya da iki değişkendeki artışın refah etkisi, diğerindeki azalmayla beraber dengelenir. Böylece bir değişkendeki artışın refah etkisi diğerindeki bir artışla dengelenir.
- Farksızlık eğrileri tek merkezlidir.
- Farksızlık eğrisinde iç kesimdeki eğri üzerindeki noktalar, diğer eğriler üzerinde oluşan noktalardan daha yüksek Net Sosyal Fayda değeri oluşturur. Örneğin farksızlık eğrileri üzerindeki aşağı yönlü eğimleri düşünelim. Eğer bu noktalarda hem s hem de t çok küçükse herhangi birini arttırmak **SNF**'yi yükseltebilir. Aynı şekilde hem s hem de t çok büyükse herhangi birini azaltmak **SNF**'yi arttırabilir. Yani farksızlık eğrisinin içine doğru gidildikçe refah artar.

Özel net üretim içsel maliyet ve faydaları ölçerken sosyal net üretim ise toplumsal fayda ve maliyetlere yönelir. Eğer tazminatlandırılması gerekmeyen ve böylece de ücrete yansımayan maliyetler üçüncü kişilere yüklenebiliyorsa sosyal maliyetler dolayısıyla sosyal net üretim daha küçük olacaktır (Arrow and Intriligator, 1985).

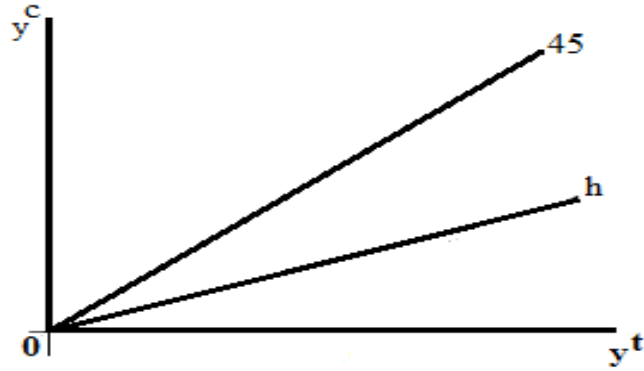
En etkin farksızlık eğrisi (s^{**} , t^{**}) noktasıdır. s ve t nin bu kombinasyonu SNF'yi maksimize eder. Tüm kullanıcıların genişlemeden elde ettikleri fayda miktarı, genişleme maliyetine (k) eşit olduğundan hizmet büyüklüğü optimaldir. Eğer kapasite S^{**} değilse, seyahatlerin ideal sayısı t^{**} değildir. Benzer şekilde ideal kapasite, yapılan seyahat sayısı ile değişir ve yapılan seyahatlerin sayısı t^{**} eşittir. Sonuç olarak hükümet tek taraflı kapasite oluşturmaya rağmen, her kişi yapacağı seyahat sayısını kendi seçer. Hükümetin en iyi muhtemel sonucu yürürlüğe koyma becerisi, hükümetin karar alma becerisini de ortaya koymaktadır.

3.2.3. Kamu Mallarında Bileşen Karışımı

Bu kapsamda diğer önemli bir konu kamusal mallarda optimalite için gerekli olan koşulların ortaya konması, özellikle kavramsal bakımdan duruma açıklık getirilmesidir. Buchanan'ın ifadesiyle B den çok A ya yakın olan bir itfaiye merkezi hangi koşullar altında faaliyette bulunmalıdır denilmekte ve temin edilmesi gereken optimal denge miktarlarına ilişkin bilindik koşullara ek olarak, mevcut şartları gözden geçirmeye ihtiyaç olduğu vurgulanmaktadır. Ayrıca konunun başında belirttiğimiz şekliyle suçun oluşmadan önlenmesi mantığındaki gibi olumsuz değer yargılarının bertarafı ile olumlu sonucun kendiliğinden oluşacağı (insanların vatandaşlık görevi bilinciyle isteyerek vergi ödeyecekleri) tespiti Buchanan tarafından da vurgulanmaya çalışılmaktadır. Bu durum Buchanan tarafından "hırsızların yerlerini belirlemektense söz konusu eylemleri ortaya çıkaran şartların yok edilmesi" gerektiği yolundaki önleyici tedbirler mantığıyla örtüşmekte ve "polis kuvvetlerinin hangi şartlar altında eğitilmeleri gerektiği sorgulanmaktadır". Yine kamusal malların hangisinin diğerine tercih edileceği veya uygun karışımın ne olacağı termik-nükleer santral örneği ya da kamusal-özel mal bileşim durumu tartışma konusu edilmektedir.

Buchanan'a göre ortaklaşa arz edilen bir ürünlerdeki tüketim bileşenleri arasındaki uygun karışıma karar verme sorunu bu karışım değişken olduğunda Şekil 6' da görüldüğü gibi geometrik olarak ele alınabilir (Buchanan, 1999).

Şekil 6: Kamusal Mallarda Bileşen Karışımı



KAYNAK: Buchanan James M, 1999.

Koordinal ve ordinal eksenler boyunca ölçülen nihai tüketim bileşenleri iki müşteri tarafından beğenilmiştir T ve C . Görüldüğü gibi ürün yalnızca 45 derecelik çizgi boyunca yer alabilir. Bir üretim birimi 2 tüketim birimi halini alır. Otomatik olarak 1 kişinin ihtiyacını karşılayan tüketim birimi aynı zamanda grup içinde geri kalan müşterilerinde ihtiyacını karşılamayı temin eder. T nin beğendiği bir tüketim bileşimi olan y^t birimini üretmek aynı zamanda ortaklaşa bir şekilde C nin beğendiği y^c biriminin tam anlamıyla üretimini imkânsız kılar. Geometrik yapının gösterdiği gibi bir hayli sınırlanmış modeldeki tek problem 45° lik doğrudaki ürünün optimal genişliğini belirlemektir. Böylesine bir hayli sınırlı olan bir modelde bile yapı kullanışlıdır. Bu yapı gösterir ki tüketim birimleri, yalnızca üretim birimlerinin içeriği bakımından tanımlanırsa, birbirlerinden ayrı olan tüketim bileşenlerinin fiziksel ya da betimleyici olmasına gerek yoktur. Örneğin böcek kovucu ürünün saf kamu malı olarak nitelendirilmesine karşın T kişi sivrisinek kovucuyu alabilmektedir. Tüm bunların gerektirdiği şey birbirinden ayrı tüketim elemanları arasında birebir eşleşme olmasıdır. Üretim birimleri açısından tüm müşterilerin buradaki aynı malları ya beğeniyor ya da alıyor olması gibi. Ancak ihtiyaçları olmasa bile farklı partiler tarafından beğenilen tüketim ürünleri tamamlayıcı bir algı içinde birbirinden oldukça farklı olabilmektedir.

Dolayısıyla optimalite çerçevesinde mal ve hizmetlerin gerektiği zamanda ve yerinde uygun planlamayla sunulması önemlidir. Aksi takdirde birey y ; y^t kadar örneğin sivrisinek kovucu kamusal mal üretildiği halde h kadarlık kısmı piyasadan

özel olarak alması halinde etkinsizlik oluşacaktır. Dolayısıyla Buchanan'ın da belirttiği gibi *karişım derecesi en etkin şekilde ayarlanmalıdır*. Örneğin 45° lik doğru ile yt arasındaki mesafe kadar düz lise eğitimi veren kurumlar inşa ederek ara insan yetiştirmeye yönelik meslek liselerinin ihmal edilmesi durumunda Sabancı benzeri (kendi meslek lisesini kendisinin oluşturması) kamuda bu miktarda düz liseye yönelik atıl kapasite oluşumunu gündeme getirecektir. Ya da benzeri bir uygulama hali Türkiye'de olduğu gibi siyasi amaçla üniversite kurulmasında görülebilecektir. Neticede söz konusu yapı; toplumsal tercihler, gelir seviyeleri, teknoloji, finansman boyutu, ülkedeki değer yargıları, hükümet politikaları gibi pek çok değişkenden etkilenecek ve şekillenecektir.

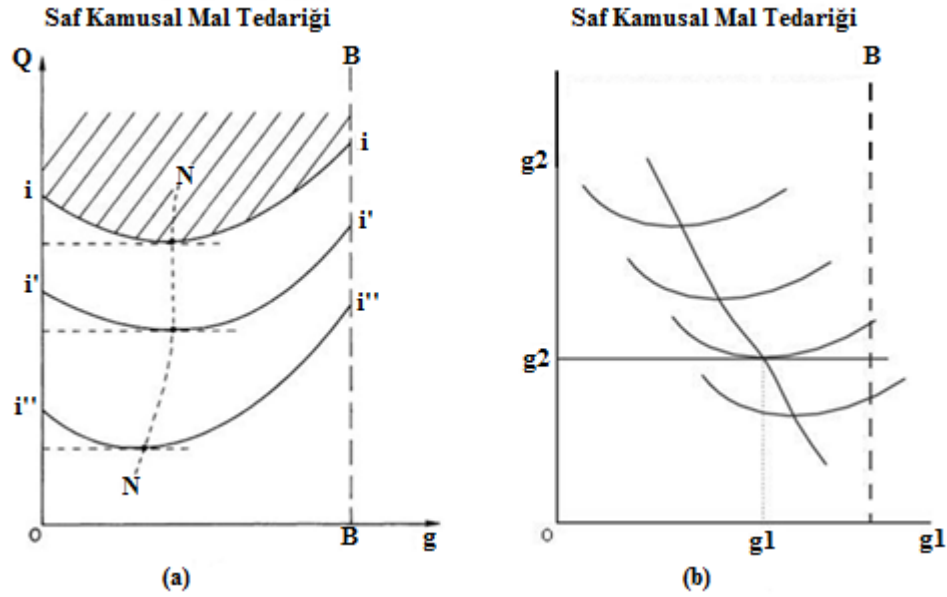
Hiçbir bireyden özel malları kullanmaması ya da tüketmemesi talep edilemez. Daha ziyade kişiler özgür tercihlerde bulunurlar. Bununla birlikte kamusal mallarda tercih ya da kullanım gereksinimi değişebilmektedir. Bu durum fiziksel **yapıdan** örneğin bireylerin ulusal savunma tarafından sağlanan korumadan yararlanmasını gerektirmek şeklinde bir yönelimden kaynaklanabileceği gibi bilakis **kurumsal yapıdan** örneğin ÇİN'de olduğu gibi bireylerin iş çıkışı politik konuşmaları dinlemeye zorlanmaları ya da ortak tüketimin istemleri dışında belli görevlilerce çalışanlara empoze edilmesinde görülebilmektedir (Laffont,1988).

3.3. Tercih ve Seçim Stratejileri

Kamusal mallarda dışlanmazlık, tüketimin ortak olması gibi nedenlerle bedavacılık (*free-riding*) sorunu oluşmakta ve bu durum *verimsizliğe* neden olmaktadır. Kamusal mallarda tüketiciler tüketimi ve vergi fiyatını paylaştıkları için her bir tüketicinin özverili davranması aslında bir diğer tüketicinin davranışına bağlı olmakta, tüketiciler arasındaki bu bağımlılık bir noktada etkinsizliğe yol açmaktadır. Stratejik etkileşim ile tüketiciler bir oyuna dâhil olurken, denge *Nash Dengesi* kullanılarak bulunabilmektedir. Tüketiciler arasında var olan bu bağlantının ise özel mallarda mevcut olmadığı görülmektedir.

Aşağıda (Şekil 7) kayıtsızlık eğrileri yardımıyla bir topluluğa ait bireysel ve karşılaştırmalı farklı tercih düzeyleri gösterilmektedir (Cornes and Sandler, 1985).

Şekil 7: Saf Kamusal Mal Tedariği



KAYNAK: Cornes and Sandler, 1985.

Q nun üst seviyeleri ile ifade edilen daha yüksek değerler her zaman daha yüksek fayda seviyelerine) işaret etmekte olup, i -i ile gösterilen kayıtsızlık eğrileri daima konveks (dış bükey) halde bulunmaktadır. Şematik yaklaşım saf kamusal mal modelinin özel yapısından hareketle gelirdeki değişiklikleri yansıtabilmektedir. Buradan hareketle fayda fonksiyonunun Q ve g nun mükemmel ikameleri olduğunu görmek mümkündür. Q bütçe kısıtı altında farksızlık eğrilerinin pozisyonlarını etkilemek dışında bireysel katkılarında bir üst sınırını belirlemektedir. Her iki şekildeki dikey çizgi BB ise bütçe kısıtını (*budget constraint*) temsil etmektedir. Dolayısıyla fayda maksimizasyonu çerçevesinde yararını maksimize etmek isteyen tüketici bakımından, kayıtsızlık eğrisinin odağı yani teğet noktası (tanjant ile ifade edilen bölge) bir bireyin Nash reaksiyon eğrisi ya da tepki fonksiyonu olarak tanımlanmakta ve NN ile gösterilmektedir.

Gelirlerini kamu ve özel mal alımına ayırmak zorunda olan iki tüketici; bütçe kısıtı altında toplam kamu malını eşit şekilde ($g_1 + g_2$) satın alır (vergi fiyatı) öderler. Her tüketici kamu mallarına ilişkin tercihlerini açıklarken diğer tüketicilerin kararlarını da dikkate almak zorundadırlar. Standart Nash kullanım ile her tüketici ne alacağına karar vereceği zaman aslında diğerinin satın alacağını alır. Nash varsayımı

ile 1. Tüketici, g_2 den elde edilen faydayı maksimize etmek için g_1 i tercih eder. 2.tüketici ise aynı şekilde g_2 yi tercih eder. Birinci tüketicinin tercihi g_2 için en iyi reaksiyon iken, 2.tüketicinin tercihi de aynı şekilde g_1 için en iyi reaksiyon ya da etkileşimi ifade eder. Şekilde, Nash dengesi ile iki tüketicinin g_1 ve g_2 üzerindeki değişik kombinasyon seçimleri analiz edilerek gösterilmektedir. Dolayısıyla g_2 deki artış daima g_1 deki herhangi bir değer için daha yüksek bir yarar düzeyine yol açacaktır. g_1 deki artış neticesi başlangıçta yarar artacak özel ve kamu malı temin edilmesinde daha fazla tercih edilen kombinasyonlara ulaşılabilecektir. Ancak nihai olarak g_1 deki daha ileri artışlar bu sefer şahsi mal tüketimindeki faydayı azaltacaktır. Tüketici 1 ve tüketici 2'ye maksimum fayda sağlayan düzey ise farksızlık eğrisinin teğet olduğu yatay ve dikey çizgilerin kesişim noktasıdır ki bu locus g_1 ve g_2 için Nash reaksiyon fonksiyonu ya da en iyi tepki fonksiyonu (Nash reaction function or best-response function) olarak tanımlanmakta ve bir g_2 değerine karşı seçilecek g_1 değerini ya da g_1 değerine karşı seçilecek g_2 değerini ifade etmektedir. Netice de g_1 , g_2 için en iyi tepki ve g_2 de g_1 için en iyi tepki olmaktadır.

Oyun teorisinde önemli bir konsept olan Nash dengesi, her oyuncunun diğer tüm oyuncuların stratejilerini tamamıyla bilerek kendi en iyi stratejisini yürüttüğü noktada ortaya çıkmakta ve Nash dengesine ulaşıldığında kimse kendi stratejisini değiştirme dürtüsü taşımamaktadır. Bu denge John Nash'in adıyla anılmakta ve herhangi bir n kişi oyununda genel kullanım için denge konsepti formüle ederek bu tür oyunlar için dengenin var olduğu kanıtlanmaktadır (Bishop, 2004).

Toplumsal manada Nash'in oyun teoremi iki ya da daha fazla kişinin bir araya gelerek oluşturdukları bir dengeyi açıklar. Bu dengede bireysel fayda olmakla birlikte temel amaç toplumsal ya da grubun refahını arttırmaktır, yani bireysellikten ziyade toplumsal kazanç ön plandadır. Hal böyle olunca Nash dengesi bakımından alınmak istenen sonuç bireyler arasındaki işbirliğiyle (grup içi uzlaşa halinde) sağlanabilir. Diğer bir ifade ile toplumsal refah, toplumların eşgüdüm halinde hareket etmesiyle sağlanacaktır. Ancak uygulamada karşılaşılan temel problem, bireylerin tercihlerini açıklama zorunluluğu bulunmaması dolayısıyla stratejik davranabilmeleri ve vergi ödemeksizin kamusal mallardan bedava faydalanabilmelerinden kaynaklıdır.

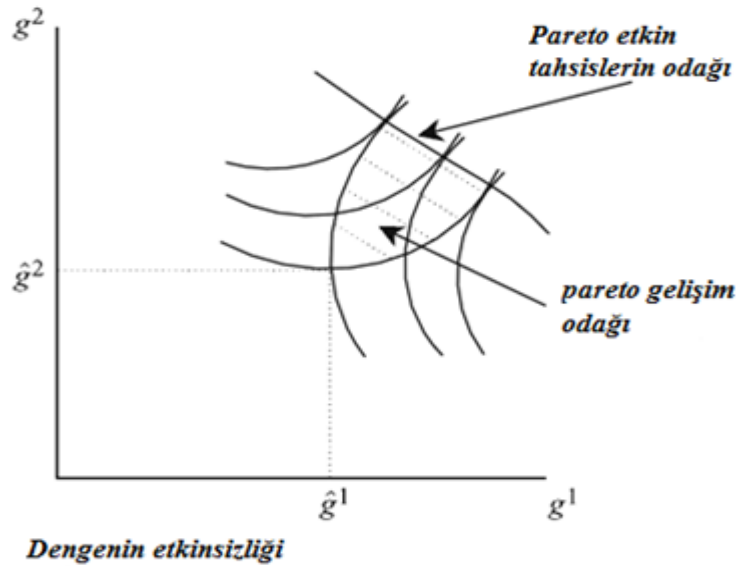
1913'te E. Zermelo yazdığı eseriyle, satranç oyununun kesinlikle çözüldüğünü kanıtlamayı başarmıştır. Açıkçası tüm satranç oyuncularının da çok iyi bildiği gibi bu

oyunun, optimal stratejisini bulmanın kolay olduğu anlamına gelmez Her durumda Zermelo nin teroemi çok önemliydi. Çünkü bu teori ilerleyen yıllarda ortaya çıkan daha genel teorilerin prototipiydi. Burada diğer oyuncuların seçtiği stratejiler belliyken, bir oyuncunun elde ettiği ödeme seviyesini maksimize eden bir stratejik denge yaratacaktır. Bu temel konsept “non-cooperative games” 1951 tarihli kitabında John Nash tarafından ortaya atılmıştır ve hala Nash Dengesi olarak bilinmektedir. Ancak tüm oyuncuların rasyonel olduğu anda hangi sonuçların etkili olacağı net değildir. Fakat bu oyun teorilerinin büyük çoğunluğunda olan şeydir (Screpanti and Zamagni, 2005).

3.3.1. Dengenin Etkinsizliği

Nash dengesi iki tüketicinin tercihlerinden oluşur, buradaki reaksiyonlar birbirlerine yakın tepkiler olduklarından kişiler seçtiklerini değiştirme hakkına sahiptirler ve sadece Nash tepki fonksiyonları bir noktadan geçer. g_1 , g_2 için en iyi tepki ve g_2 de g_1 için en iyi tepkidir. Denge özel olarak optimaldir. Eğer bir tüketici tek taraflı olarak satın alacağı miktarı yükseltir ya da azaltır ise daha düşük bir kayıtsızlık eğrisine hareket edecektir. Reaksiyon fonksiyonlarının yapısından hareketle tüketici 1 yatay, tüketici 2 ise dikey kayıtsızlık eğrisini izlemektedir. Nash dengeden uzaklaşıldıkça bireysel fayda artmaktadır (Hindriks and Myles, 2006).

Şekil 8: Nash Dengesi (Dengenin Etkinsizliği)



KAYNAK: Hindriks and Myles, 2006.

Şekil 8 göstermektedir ki; gölgeli bölgedeki tüm noktalar pareto-yeğlenmiş dendedir. Bu noktaların birine hareket etmek her iki tüketicii de daha iyi yapacaktır. Dolayısıyla Nash dengesi bu yüzden pareto-etkin degildir, özel olarak etkinlik (*privately-efficient*) söz konusudur. Nash dengesinin pareto-efficient bağlamında değerdendirilebilmesi için her iki tüketicinin de eş zamanlı olarak kamu mallarına yaptıkları harcamaları yani ödedikleri vergi miktarını yükseltmeleri gerekmektedir ki denge elde edilebilir olsun. Pareto etkin tahsis seti ise bu teğetlerin odağıdır. Yani kayıtsızlık ergilerinin teğet oluşturdıkları noktadır. Farksızlık eğrilerinin teğet olduğu noktaya ulaşıldığında başka pareto iyleştirme görülemez. Analiz göstermektedir ki bireyler satın aldıkları kamu malı miktarını kendileri seçtiklerinde sonuç pareto-etkinsizliktir. Pareto iyleştirmenin başarılabilmesi; yukarıda da belirtildiği gibi tüketicilerin kamu malı alımlarını aynı anda arttırmalarıyla sağlanır. Sonuç olarak pareto-yeğlenmiş tahsise göre karşılaştırılınca, kamu malı üretimindeki en yüksek değer yani ödenen vergi fiyatı oldukça düşüktür. Nedeni ise **stratejik etkileşim** ve **bedavacılıktır**. Bedavacılık her tüketicinin bir diğerine, kamu malı tedarik etme konusundaki güveninden ortaya çıkmaktadır. Her iki tüketici de aynı yolla bedavacılığa girişmişse çok az kamu malı nihai olarak elde edilecektir. *İşbirliği* ve *hükümet aracılığı* olmadan tam bir tatmin seviyesi oluşmadığı gibi etkinsizlik de yükselecektir (Hindriks and Myles, 2006). Bu durum (i) stratejik etkileşimden kaynaklı kişilerin kamusal mallara yönelik tercihlerini açıklama zorunluluğu olmaması nedeniyle vergi ödememe şeklinde vergi uyumu sorunu (ii) bedavacılıktan kaynaklı sunulan hizmetlerin değerinin azalması ve ek maliyetlerin oluşumu sorununu gündeme getirmektedir.

4. Bedavacılık (*Free Rider*) ve Vergileme

Vergi, devletin kamu gücüne dayanarak özel kesimden kamu kesimine aktardığı fonlardır (Pinar, 2006). Vergilemeyle belirli hedeflere ulaşabilmesi için öncelikli olarak adalet (dikey-yatay) ve etkinlik kriterlerini bünyesinde barındırması gereklidir. Adalet ilkesi bireylerin gelirlerine göre kamu harcamalarının finansmanına katılmalarıdır. Yatay vergi adaleti (*horizontal equity*) benzer durumda olanların benzer ölçüde vergilendirilmesini, dikey vergi adaleti (*vertical equity*) ise farklı durumda olanların farklı ölçüde vergilenmesini amaçlamakta, vergi adaletinin

sağlanmasında gerek ödeme gücü, gerekse fayda ilkesinden yararlanıldığı görülmektedir. Vergilemede etkinlik (*efficiency*) ise en az maliyetli, harcamaları olabildiğince karşılayan, ekonomik koşullara uygun tasarlanmış vergilemeyi ifade eder (Backhaus and Wagner, 2004). Dolayısıyla iyi bir vergileme sistemi (*criteria for good taxes*): (i) eşitlik/adalet ilkesini bünyesinde barındırmalı (ii) açıkça tanımlanmalı ve keyfi olmamalı (iii) makul bir şekilde toplanmalı (iv) idari açıdan düşük maliyetli olmalı (v) ekonomik dalgalanmalara uyum sağlayacak şekilde esnek olmalı (vi) kimin vergi ödeyeceği belli olmalı, mükellefiyet tartışılmamalıdır (Salanie, 2003).

Ödeme gücü ilkesi: kişinin kendisinin, ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürmesine yetecek gelirin üzerindeki gelir kısmını ifade etmekte, vergilemede ödeme gücünü temsil eden unsurlar ise gelir, servet ve tüketim harcamaları şeklinde sıralanmaktadır. Verginin ödeme gücüne göre alınmasını sağlayan teknikler ise artan oranlılık, en az geçim indirimi ve ayırma ilkesi olmaktadır (Öz, 2006). Vergileme genellikle ödeme gücü ilkesine (*ability to pay principle*) dayalı bir yaklaşım olup normatif karakterlidir. Buna göre vergi devletin hükümler hakkının bir göstergesi olarak kamusal ihtiyaçlar karşılığında alınan bedellerdir. Modern vergileme anlayışının temelidir. Fayda prensibi (*benefit principle*) ise kamusal hizmetlerden sağlanan faydaya karşılık gelecek şekilde vergi ödenmesidir. Ancak tüm kamusal hizmetlerden yararlananların bireysel faydasını hesaplamak zor olduğundan uygulama alanı kısıtlıdır (Hillman, 2009). Fayda yaklaşımı sosyal sözleşme teorisiyle ilişkilendirilmektedir. Sosyal sözleşme teorisi insanların güvenlik ve bağımsızlık ihtiyaçlarını karşılayabilmek için kişisel çıkar ve özgürlüklerinin bir kısmından feragat ederek devlet adı altında topluluklar halinde organize olmanın alışverişini açıklar (Hollinger, 1994). Bireyler devletle yaptıkları toplumsal sözleşmenin parçası olarak devletten sağladıkları faydalara karşılık, vergi şeklinde belirli ödemelerde bulunurlar (Cnossen and Sinn, 2003).

Sosyal sözleşme kuramı kapsamında sigorta teorisi, katılım payı teorisi, değişim teorisi ve Holcombe'un alternatif yaklaşımdan bahsetmek mümkündür. Toplumu üretici birliğine benzeten teori vergiyi; üreticilerin (toplumun) birlikte ürettikleri ve faydalandıkları sosyal malın maliyetine katılım bedeli olarak tanımlarken; sigorta teorisine göre ise vergi, bireylerin can ve mal güvenliğinin

korunmasının bedelidir. Oysaki Holcombe'a göre hükümet vatandaşların üretken varlıklarının korunması karşılığında vergi alır. Bu tıpkı esnaf-haraç modelindeki şekliyle, esnafın haraç vermesi karşılığında koruma sağlamasındaki gibidir. Gelir kaynağının korunması amacıyla hükümet ulusal savunma üretir; karşılığında bireyler vergi (haraç) ödemeyi kabul eder. Değişim teorisine göre ise piyasada taraflar fiyatlama mekanizması yoluyla mallarını değiş tokuşa tabi tuttukları gibi kamusal mallarda da vergi ödenmek suretiyle malların değiş tokuşa tabi tutulması söz konusudur (Backhaus and Wagner, 2004).

Uygulamada noktasında ise vergiler, devlet faaaliyetleri yanında devlet-toplum faaliyetlerinin yürütülmesini ve bunlar arasındaki dengenin sağlanarak gelirin yeniden dağılımının sağlanmasını amaçlayan mekanizmalardır. Bununla birlikte vergiler, devletlerin kendi toplumsal karakterini yansıtmaları bakımından da son derece önemli araçlardır (Brautigam, Fjeldstad and Moore, 2008). Devletlerin sosyo-ekonomik kalkınmayı canlandırmak amacıyla; vergisel indirim, muafiyet, istisna gibi enstürmanlardan yararlandıkları görülmektedir (Frank, 2006). Ancak amacı dışında sunulan vergisel ayrıcalıklar (i) vergisel açıdan avantaj sağlayan yatırımlar ile sağlamayanlar arasında ikinci aleyhine saptırıcı maliyetler oluşturmakta (ii) gelir kaybı önemli boyutlara ulaşmakta ((iii) vergisel ayrıcalıklar uygulanma noktasında idari maliyetlere sebep olmakta (iv) en önemlisi vergi ayrıcalıklarının suistimali sonucunda yozlaşma kültürü ve rant kollama faaliyetlerine bağlı olarak sosyal maliyetler ortaya çıkabilmektedir. Bunun sonucunda verginin tabana yayılmasında sorunlarla karşılaşılabilirdiği gibi (Zee, Stotsky and Ley, 2002); mükellefiyet bilinci zedelenmekte ve çoğu zaman vergilere karşı büyük bir direnç olduğu görülmektedir (McGee, 2008). Ayrıca ekonomik ya da populist söylemlerle yeknesak hale gelen vergisel af uygulamaları, mükelleflerin vergi kurallarını önemsememe konusuna temel oluşturmaktadır. Konu genel itibariyle değerlendirildiğinde vergi uyumu zedelenmekte, bu durum kısmen veya tamamen vergi ödemeksizin, kamusal mallardan yararlanma eğilimini de beraberinde getirebilmektedir.

4.1. Vergi Uyumunu

Üç faktör vergi gelirlerinin düzeyini etkilemekte olup: bunlar sırasıyla vergi oranı, vergi tabanı ve vergi uyumu şeklinde sıralanmaktadır (Ito and Krueger, 1992). Bu faktörler arasında belki de en önemli kavram vergi uyumudur. Vergi uyumu (*tax compliance*) mükelleflerin vergi ödevini sonuçlarından kaçınmaksızın uygulaması biçiminde tanımlanmakta, bu durum mükellef ile vergi idaresi arasında stratejik bir oyun halini almaktadır (Backhaus and Wagner, 2004). Mükellefler tarafından özgür iradeyle vergiye gönüllü uyum göstermeleri yani vergi ödevini vatandaşlık bilinci içerisinde gerektiği şekilde ifa etmeleri istenen bir durum olmakla birlikte, “gelir sistemleri” büyük ölçüde gönüllü uyuma değil devletin doğrudan icra kabiliyetine güvenmektedir. Bu durum gelir tabanını ve dürüst vergi mükelleflerini korumak; gerçek vergi yükü dağılımını tutarlı kılmak için gerekli olmaktadır. Vergiye gönüllü uyumdan kaçınma noktasında ise kaynak maliyeti (vergi) ile kamusal malların kullanımından sağlanan fayda yönlü değer ya da kazanım arasındaki fark belirleyici olabilmektedir. Vergi tahsilâtında gönüllü uyum üzerine esasen iki genel görüş yer almaktadır: Bunlardan ilki (i) uyumun piyango şeklinde ortaya çıkması durumu (*the compliance lottery view*) ikincisi (ii) uyumun adından da anlaşılacağı şekilde sorumlu mükellef görünümünde ortaya çıkması halidir (*the responsible taxpayer view*). Geleneksel görüşe göre uyum adeta bir şans ya da piyango biçiminde ortaya çıkmaktadır. Bu görüşe göre mükellef yakalanma dolayısıyla uğrayabileceği kayıp ya da zarar ile vergiye uyum göstermesi halinde kendisine sağlayacağı kazanç ya da fayda arasında rasyonel bir hesaplama yapmaktadır. Vergi denetimi ve para cezalarındaki artışlara paralel olarak yakalanma olasılığı ve belirsizlik artacağından, vergi uyumsuzluğundan beklenen kazanç da düşmektedir. Vergi makamları denetim oranları ve cezaları ayarlayarak uyumsuzluğu kontrol altına almaya çalışabilmekte, perakende satış vergilerindeki uyumsuzluk oranları son derece düşük düzeylerde kalırken, bireysel ve kurumsal gelir vergisi için çok daha yüksek uyumsuzluk oranlarının ortaya çıktığı görülmektedir (Frank, 2006).

Bireylerin neden vergi uyumuna direndikleri konusunda üç teorik bakış açısı vergi uyumunun derecesini açıklamak için kullanılmaktadır. Bunlar (i) genel caydırıcılık teorisi (ii) ekonomik caydırıcılık modelleri ve (iii) mali psikoloji kapsamında getirilen araştırmalardır. Bu teorileri ışığında vergi uyumsuzluğunun

“yaptırımlar ile engellenebileceği” ya da vergi uyumsuzluğunun “belirsizlik altında tamamen ekonomik bir karar olarak ortaya çıkabileceği” veyahut uyumsuzluğun “demografik davranış, tutum ve algılar” gibi ekonomik olmayan bir dizi faktör ya da sebepler sonucunda ortaya çıkabileceği tespitine yer verilmektedir. Ancak bu üç teori ile ilgili bulgular insanların vergi ödeme isteksizliği ya da uyumsuzluğu üzerine kesin bir açıklama ya da tahmin verememektedir. Bununla birlikte vergi uyumsuzluğu tüm toplumlarda yaygın bir olgu olmaya devam etmekte, bu konudaki en önemli kanıt ise uluslararası alanda var olan son derece iyi organize olmuş bir *gölge ekonominin* varlığı olmaktadır. Gölge ekonomideki temel sorun bireylerin yanlış bilgi vermek suretiyle rasyonel ya da stratejik davranıyor olmasıdır. Temelde bilgidaki bozulma devletlerin ekonomi üzerindeki kontrol ve otoritesini etkileyebilmektedir. Bu noktada vatandaşları dürüst davranmaya sevk etmek, doğru bilgi akışını sağlamak, vergi uyum oranını artırmak amacıyla *içsel motivasyon* araçları olarak değerlendirilen dini inanç ve etik sistemlerden yararlanılabildiği gibi vergi uyumunda davranış kalıplarını etkileyen *dış motivasyon* araçlarından da topyekun yararlanılmaktadır. Dış motivasyon araçları kapsamında değerlendirilen denetim, ceza, kamu hizmetlerinden belirli sürelerle men gibi uygulamalar yanında büyük ve güçlü bir bürokrasinin vergi uyumsuzluğunu caydırmak adına denenebileceği ifade edilmektedir. Ancak yapılan çalışmalar büyük bürokrasi ve yolsuzluğun hükümete olan güveni ve bireylerin vergi uyumuna yönelik eğilimini önemli ölçüde azalttığı yönündedir. Aşağıda Tablo 1’de bu durum ortaya konulmakta olup vergi uyumunun; yolsuzluğun kontrol seviyesi ile olumlu, bürokrasi seviyesi ile olumsuz yönde etkilendiği görülmektedir. Hükümetler bürokrasiyi azaltıp, yolsuzluğun kontrolünü arttırdıklarında vergi uyumu en yüksek seviyelere ulaşabilmektedir. “Bu gelişmekte olan ülkeler için özellikle önemlidir. Çünkü vergiye uyum eksikliği daha düşük kamu gelirleri anlamına geleceğinden ekonomik kalkınma da büyük ölçüde engellenebilmektedir”. Dolayısıyla söz konusu alan gelişmekte olan ülkeler açısından **çok acil** kaydıyla düzenlenmeyi gerekli kılmaktadır. Bu çalışma vergi uyumsuzluğunu incelemek adına yolsuzluk ve bürokrasi kavramlarının bir çapa olarak kullanılabileceğinden hareket etmekte potansiyel olarak ihmal edilen diğer korelasyon örneklemeleri arasında kültür, nüfus, milli gelir farklılıkları, demokratik ve demokratik olmayan rejimler arasındaki

farklar, milli servet farklılıkları vs. uyumu etkileyebilecek alt başlıklar olarak sıralanabilmektedir. Örneklem grubu toplam 30 gelişmiş ve gelişmekte olan ülke verilerine dayanmaktadır. Vergi uyumu 0 ila 6 değerler arasında yer almakta, daha yüksek puanlar daha yüksek vergi uyumuna işaret etmektedir. En yüksek uyum Singapur, Yeni Zelanda ve Avustralya da en düşük uyum ise İtalya, Filipinler ve İsveç için olmaktadır. Bürokrasi, devlet harcamalarının GSYİH'ya yüzdesi biçiminde ölçülmekte, yüksek puanlar yüksek bürokratik yapıya işaret etmekte en yüksek üç bürokrasi İsrail, Fransa ve Hollanda ya ait olmaktadır. Yolsuzluk ölçeği ise özel çıkar amacıyla kamu gücünün kötüye kullanım algılarını ölçmektedir. Yolsuzluk ölçeği - 2,5 ila 2,5 arasındaki değerlerle gösterilmekte, buna göre yüksek puanlar düşük yolsuzluğu işaret etmektedir. En yüksek üç puanı Danimarka İsveç ve Finlandiya içindir. En düşük üç puan ise Endonezya, Türkiye ve Arjantin'e aittir. Bu durum açıkça göstermektedir ki güçlü vergi ahlakı ya da iklimin oluşturulması için vatandaşların, vergi uyumunda temel çapa olarak görülebilen yolsuzluklar ve şişirilmiş bürokrasi karşısında korunmasını gerektirmektedir (Picur and Belkaoui, 2006).

Özellikle istismar ikliminin varlığı vergiden kaçınma için mükellefleri yönlendirebilmekte ve vergi verme bilincinin ahlaki bir görev olduğu yolundaki kanı ortadan kalkmaktadır. Bunun sonucu olarak geçiş ekonomileri başta olmak üzere vergi uyumu düşük, vergiden kaçınma ve kaçırma eğilimi yüksek olmaktadır. Sadece cezalandırmaya matuf eylemlerle sonuca gidilebilmesi bu noktada yetersiz kalmakta, mükellefiyet bilincinin toplum genelinde oluşturulabilmesi ise özel önem arz etmektedir. Uluslararası vergi politikaları bağlamında ise ülkelerin vergi anlaşma ağını genişletmek suretiyle gösterdikleri çaba, vergi idareleri arasındaki bilgi akışkanlığını ve dolayısıyla vergi uyumunu kolaylaştırabilmektedir (Blejer and Terminassian, 1997 ; Profeta and Scabrosetti, 2010).

Tablo 1: Ekonomilerde Vergi Uyumu İlişkisi

ÜLKELER	VERGİ UYUMU	BÜROKRASİ	YOLSUZLUK KONTROLÜ
ABD	4.47	19.9	1.40
Almanya	3.41	32.6	1.62
Arjantin	2.41	15.4	-0.27
Avustralya	4.58	23.7	1.60
Avusturya	3.60	40.5	1.45
Brezilya	2.14	24.6	0.05
Danimarka	3.70	37.3	2.12
Endonezya	2.53	17.6	-0.79
Finlandiya	3.53	33.4	2.08
Filipinler	1.83	19.1	-0.22
Fransa	3.86	46.2	1.28
Güney Afrika	2.40	30.4	0.29
Hollanda	3.40	45.9	2.02
İngiltere	4.67	36.9	1.70
İspanya	3.29	32.9	1.21
İsrail	3.69	47.8	1.27
İsveç	1.91	41.6	2.08
İsviçre	4.49	28.3	2.07
İtalya	1.77	43.8	0.80
Kanada	3.77	21.5	2.05
Malezya	4.34	19.7	0.63
Meksika	2.46	14.7	-0.27
Norveç	3.96	37.2	1.68
Polonya	2.19	37.5	0.49
Portekiz	2.18	39.0	1.21
Singapur	5.05	19.8	1.94
Şili	4.20	22.6	1.02
Tayland	3.41	22.7	-0.16
Türkiye	2.07	32.1	-0.34
Yeni Zelanda	5.00	33.4	2.07

KAYNAK: Picur and Belkaoui, 2006.

4.2. Bedavacılık

Bedavacılık (*free rider*) olgusu kişilerin tam kamusal mallardan ödeme yapmaksızın ücretsiz olarak faydalanmaları olarak tanımlanabildiği gibi (Rutherford, 2002); yarı kamusal niteliğe haiz olmakla birlikte örneğin yakalanmaksızın, ücretini ödemedi toplu taşıma araçlarını kullanan birinin gerçekleştirdiği eylemlerde bedavacılık (*free rider*) olarak tanımlanmaktadır (Kohonen and Mestrum, 2009). Yine hükümet tarafından kullanıma sunulan toprakların değerinin altında kiralanmasında da bedavacılık vardır (Backhaus and Wagner, 2004). Ayrıca en çok

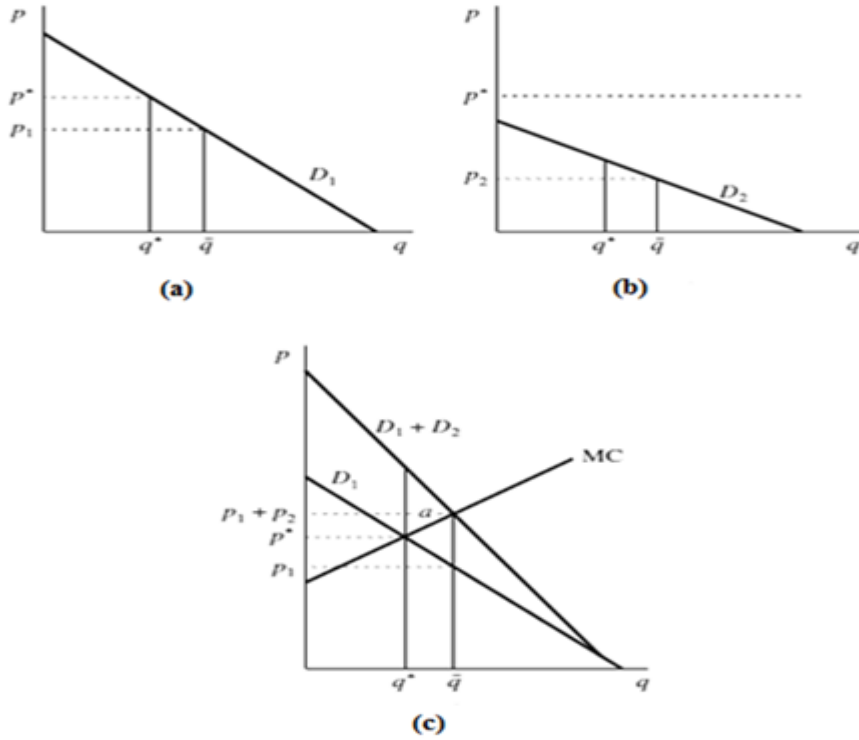
gözetilen ulus ilkesi çerçevesinde diğer bir ülkeyle müzakereler kapsamında yapılan tarife indirimleri ve imtiyazlar dış ticarete bedavacılık olarak düşünülebileceği gibi (OECD Glossary, 2008), sendikal faaliyetler neticesi üye olanlara sağlanan ücret artışları yanında diğer kişilerin de benzer faydalar elde edebilmesi örneğinde bedavacılıktan bahsetmek ve örnekleri çoğaltmak da mümkündür (Bealey, 1999). Kamusal mal ve hizmetlerin aboneler tarafından bedava (*free rider*) olarak kullanımı öncelikle *sunulan hizmetlerin değerini azalttığı gibi ek maliyetleri de arttırmakta* (Buchanan and Congleton, 1998), bununla birlikte borçlanma üzerinde de baskı oluşturmaktadır (Baldwin and Winters, 2004). Dolayısıyla insanlar bedavacılığı askıya almaya istekli oldukları ve vergilemede hile yapma fırsat ve dürtülerinden vazgeçtikleri ölçüde, daha fazla mükellef maliyetlere katlandığından düşük maliyetler oluşacak ve daha büyük hükümet harcamaları gündeme gelebilecektir (Cnossen and Sinn, 2003).

Bedavacılık istemiyle mücadele edilebilmek amacıyla kamusal malların özel piyasalarda etkin bir şekilde üretimi amaçlanmaktadır. Örneğin radyo yayınlarının, reklam geliri kullanmak yerine, tüketicilere doğrudan satışı ya da on dokuzuncu yüzyıl İngiltere'sinde fener hizmetlerinde olduğu gibi deniz fenerlerinin, yakın olduğu limanlara satılması yoluyla gemilere hizmet satışı yapılarak finansman sağlanması yoluna gidilebilmektedir (Backhaus and Wagner, 2005). Yine bedavacılık istemiyle daha etkin mücadele etmek amacıyla öncelikle (i) karşıt seçim ya da tersine seçim (*overcome adverse*) (ii) ahlaki tehlike (*moral hazard*) sorununun üstesinden gelinmesi gerekmekte ve bu kapsamda bilgi toplama faaliyetlerinin önemine vurgulama yapılmaktadır (Mishkin, 2006). Ayrıca bedavacılığın önlenmesine yönelik yöntemlerden bir diğeri ise tam fiyat farklılaştırılmasıdır (*Perfect price discrimination*). Bu sayede tüketicilerin ödeyebileceği maksimum fiyat aralığına göre fiyatların farklılaştırılması suretiyle fiyatların belirlenmesi amaçlanmaktadır (Rosen and Gayer, 2008). Diğer taraftan ticaretin serbestleşmesinin tüketicilerin çoğunluğu açısından faydalı sonuçlar doğuracağı çünkü bu durumun daha az bedavacıların oluşumuna neden olacağı ifade edilmektedir (Brian, 2004). Ancak dışsallıkların varlığı dikkate alındığında bedavacılık sorunun çözümünde bir o kadar da zor olacağı unutulmamalıdır (Razin and Sadka, 1999).

4. 3. Sosyal Optimallik Noktası

Sosyal optimalite kamusal malın marjinal maliyetinin bu malın tüketiminden elde edilen sosyal faydaya eşitlenerek elde edilmektedir. Şekil 9’ da yatay eksen kamu malı miktarını, dikey eksen kamu malının vergi fiyatını ifade eder. D_1 kamu malını tüketen 1 nolu bireyin marjinal fayda eğrisi iken, D_2 , 2 nolu bireyin marjinal fayda eğrisidir. Ekonominin iki bireyden oluştuğunu varsayarsak iki bireyin marjinal fayda eğrilerini toplayarak (c) deki gibi dikey olarak toplayarak toplam marjinal sosyal fayda eğrisini elde ederiz D_1+D_2 . Böylece eğer kamu malının $\bar{q}$ miktarı üretilirse 1. birey P_1 kadar, 2. birey P_2 kadar marjinal fayda sağlayacak, marjinal sosyal fayda ise (c) deki gibi $P_1 + P_2$ deki gibi olacaktır (Just, Hueth and Schmits, 2004).

Şekil 9: Kamu Politikaları ve Refah Ekonomisi



KAYNAK: Just, Hueth and Schmits, 2004.

Serbest rekabetçi bir ekonominin piyasa başarısızlığı nedeniyle sosyal optimalite düzeyine ulaşamadığı örnek bir durumda: farz edelim ki özel bir firma (c) de son birim maliyeti (MC) maksimize etmek için kamu malı üretimine girişiyor. Bu

durumda firmanın karşılaşacağı iki problem olacaktır. İlki, eğer özel şirket bireysel son birim yarar eğrilerini bilmiyorsa, karı maksimize etmek adına bireylerden talep edeceği uygun bedeli belirleyemeyecek demektir. İkincisi mal dışlanabilir bir mal değildir. Dolayısıyla firma ödeme yapmaya en istekli bireye üretim yapıp satmak konusunda uzlaşmaya varır ki bu 1 nolu bireydir. Fiyat p^* , miktar ise q^* 'yu MC'ye eşitleyen bir sonuçtur. Bu durumda 2 nolu birey, malın kullanımında dışlama olmadığından (dışlanamayacağından) maliyetsiz şekilde aynı miktar q^* tüketebilen bir **bedavacı** konumunu alır.

Sonuçta malın q^* miktarı üretilecek ve pazarda tüketilecektir. q^* , $\bar{q}$ den küçük olduğundan kamu malının yetersiz üretimi sosyal refahın da azalmasına neden olacaktır. Dolayısıyla sosyal refah, üretimi $\bar{q}$ artırılarak yükseltilebilir. Kamu mallarıyla ilgili problemlerden ötürü özel pazarlar optimalite elde edememektedirler. Gerçekten de kamusal mallar durumu, piyasa başarısızlıkları karşısında hükümet müdahalesini gerekli kılar. Çünkü diğer hiçbir mekanizma problemi çözememektedir. Örneğin hava kalitesi, kanunları uygulama ve çevresel koruma gibi kamu mallarına müdahalenin ortak biçimi, hükümetin direkt olarak üretici ya da düzenleyici rolü üstlenerek $\bar{q}$ karar vermesidir. Fakat üretimdeki sosyal açıdan optimal üretim miktarını belirlemek için hükümet, marjinal sosyal faydaları, marjinal üretim maliyetine eşitlemek adına marjinal sosyal faydaları tahmin etme problemiyle karşı karşıya kalır ve eğer hükümet vergilendirmede fayda teorisini kullanacaksa, her bireyin ne kadar fayda sağlayacağını bilmelidir. Vergide fayda teorisi kamusal maldan yararlanan kişilerin aldıkları marjinal faydaya göre ödeme yapmasını öngörmektedir. Ancak bireysel faydalarla ilgili data genelde ulaşılabilir olmadığından hükümetler çoğunlukla fazla ya da eksik tedarige götüren ekonomik yönelimden ziyade *politik argümanlar çerçevesindeki kriterleri sağlamak adına kamu malı miktarını belirlerler* (Just, Hueth and Schmits, 2004).

Kamusal mal analizine yönelik teorinin ortaya konmasının ana nedeni uygulama düzeyinde oluşacak ekonomi politikalarına sağlıklı bir yaklaşım tarzı kazandırmak ve bu şekilde adeta yönlendirici bir kılavuz görevi görmektir. Bireyleri Nash denge pozisyonuna taşıyabilmek, öncelikle vergi ödevini vatandaşlık görevi sayan bilincin devlet tarafından vatandaşlara aşılmasıyla yakından ilgili

olmaktadır. Çünkü birey tercih ve taleplerini mümkün olduğunca açıklamamaya yani stratejik etkileşime yönelerek kişisel manada etkinlik düzeyini arttırmaya çalışmaktadır. Dolayısıyla birey, kamusal mal ve hizmetlerden sağladığı fayda ile ödediği yahut katlandığı vergi şeklindeki maliyet arasında, fayda yönlü kazanım sağlamayı amaçlamakta neticede ödenmeyen her vergi *kamu hizmetlerinin yetersiz finansmanı* yanında sosyal refahın da azalmasına neden olmaktadır.

Mevcut durumda bedavacılık isteği son derece yüksek olmakta, vergileme konseptine yönelik olumsuz değer ve yargıların mevcut olduğu bir toplumda vergi gelirlerinin tahsilâtı ise son derece düşük kalabilmektedir. Öznel olarak değerlendirdiğimizde, kolektif açmaz probleminin bertarafına yönelik bir oluşum olarak da niteleyebileceğimiz devlet sorumluluklarını gereği gibi yerine getirememektedir. OECD 2010 vergi raporunda belirtildiği gibi Türkiye vergi gelirlerinin GSYİH oran itibarıyla düşük olduğu ülkeler sıralamasındadır ve hala Meksika, Türkiye ve Kore gibi ülkeler vergi gelirlerinin önemli bir kısmını mal ve hizmetler (tütün, alkollü içkiler, akaryakıt vs) üzerinden toplamaktadır (bkz. OECD, 2010). Dolaylı ve doğrudan vergi oranlarının toplam vergi gelirlerine oranının ortalama % 70'e , % 30 olduğu ülkemizde temel vergileme unsurunun dolaylı vergiler (tüketim vergileri) ağırlıklı olduğu dikkate alındığında; Hindriks ve Myles'in da ifade ettiği gibi "Tüketim vergileriyle" finansman konusunda Türkiye emsalsiz bir örnektir. Buchanan'ın ifadesine göre ise bugünkü nesiller tarafından ödenmeyen her vergi gelecek nesillere aktarılacak borç yükünden başka bir şey değildir ve bu durum bumerang etkisiyle daha ağır vergi yükü şeklinde geri dönecektir. Dolayısıyla vergi fiyatının planlama aşamasında (teori) gerçekçi olarak ortaya konamaması, kamu finansman meselesinin uygulamada (politik aşamada) da gerçekçi olarak ortaya konmasını engelleyebilecektir.

II. BÖLÜM

ÇIKAR SAĞLAMA TEORİSİNİN (CAPTURE THEORY) KAMUSAL KARAR ALMA MEKANİZMALARINA UYGULANMASI

Kamu ekonomisiyle ilgi teorik problem hem pozitif hem de normatif düzeyde kalır. Sax Von Wieser'den Wicksell'e, De Viti De Marco ve Einaudi'ye kadar mali ekonomiyle ilgili Avusturya da, İsveçte ve İtalya da üretilen teoriler, demokratik bir pazar ekonomisindeki *vergileri*, *kamu mallarının öznel bedeli* olarak kabul etmişlerdir. Kamu tercihi okulu bu yaklaşımı yenilemiş, daha sofistike ve daha genel hale getirmiş, aynı zamanda “kurumların ekonomileriyle” ilgili yeni ufuklar açan bir araştırma sahası ortaya çıkarmıştır. Normatif açıdan kamu maliyesi Lindahl – Samuelson prensiplerine değinmiş; bu prensip her birey için kamu ve özel mallar arasındaki, marjinal ikame ve marjinal dönüşüm hadlerini dikkate almış, marjinal ikame oranının, marjinal dönüşüm oranına yani marjinal maliyetlere eşit olduğu noktaya kadar üretimin gerçekleştirilmesinden bahsetmiştir. *Kamu tercihi analizinde* ise kişisel fayda prensibi ve Lindahl-Samuelson eşitliğinin demokratik mali kuruluşlar açısından açıklanabilir olup olmadığı noktası dikkate alınmıştır (Pardo and Schwartz, 2007).

Kamusal (yarı kamusal) mal ve hizmetlerin arz ve talebine yönelik süreçte kişinin ödediği vergi fiyatı ile talep edilen miktar arasındaki fonksiyonel ilişki bağlamında; vatandaşın kamu hizmetlerine olan talebinin yüksek, vergi ödeme isteğinin ise düşük olduğu görülmektedir. Siyasi riskler noktasında ise harcayan hükümet oy kazanırken, vergi alan hükümet ise oy kaybetmektedir. Politik gelecek korkusuyla siyasetçilerin kamu harcamalarını artırıcı vergileri azaltıcı politikalar tatbik edebilmeleri sonucunda, kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında yetersizlikler ortaya çıkabildiği gibi bu durum ek maliyetlerin de oluşmasına neden olmaktadır. Öte yandan kamusal ve yarı kamusal malların politik ya da bürokratik aktörlerce, kişi ya da çıkar grupları lehine bedava (*free rider*) ya da kısmi bedavacılık (*partial free rider*) şeklinde kullandırıldığı da açıkça görülebilmektedir. Birinci bölümde kişisel çıkar amacıyla stratejik davranan ve bedavacılığa yönelen kişi ya da gruplar olurken bu bölümde siyasi çıkar amacıyla stratejik davranan ve bedavacılığa yönelenler ise temelde politik ve bürokratik aktörler olmaktadır.

Vergi politik sürecin bir ürünüdür. Vergi politikalarının tam olarak anlaşılabilmesi vergi politikalarının olduğu siyasi ortamın anlaşılmasını gerekli kılmakta, bu kapsamda açığa çıkan politik maliyetlerin ortaya konması ise son derece önem arz etmektedir. Politik rekabet içerisinde seçmenlerin desteğini kazanmak isteyenler, seçmenlerin ödediği vergiyi azaltmak için gayret sarf etmektedir. Bu durum basit bir arz talep uygulaması şeklindedir. Seçmenin ödediği vergiyi düşürürseniz karşılığında hükümeti destekleyen ve talep eden seçmen sayısını da arttırmanız mümkündür. Sonuçta ortaya optimal kamu harcamasından daha büyük harcama düzeyi ortaya çıkacaktır ki bu durum demokrasilerin genetiğinde var olan daha geniş devlete doğru yönelim temayülünü ortaya koymaktadır (Holcombe,1998). Söz konusu süreç bir yönüyle de popülist politikaların bir ürünü olarak ortaya çıkmaktadır.

Buchanan refah ekonomisinin bir alt disiplin olarak normatif unsurlar içerdiğinden bahisle, “pozitif teori- normatif tavsiye” arasındaki sınırın mevcudiyeti noktasında pozitif teoriye vurgu yapmaktadır. Ancak bir dereceye kadar benim uygulamam Samuelson, Musgrave geleneğindeki normatif kamu sektörü teorisinin alternatif versiyonu olarak yorumlanabilir diyerek normatif iktisada göndermede bulunmaktadır. Teori özel mal sektöründe nasıl işleyebiliyorsa öyle işler. Bazı seviyelerde gönüllü değişimden çıkan sonuçlar bu teoriyi açıklayabilir. Ancak rekabetçi piyasa teorisi (piyasa ekonomisi) ve onun benzerleriyle karşılaştırıldığında kamu mallarına olan talep ve isteklerin gönüllü değişim teorisi sınırları çerçevesinde işleyişi aslında kısıtlıdır (Buchanan, 1999) açıklamasıyla pozitif teori bir adım daha öne çıkarılmaktadır.

Kişilerin piyasa ekonomisinde özel mallara ilişkin taleplerini açıkça ortaya koydukları gibi kamu ekonomisinde de kamusal mallara yönelik taleplerin hiç olmazsa bir kısmını açıklayacakları varsayılmaktadır.

Başlangıçtan itibaren kamu tercihi analizi normatif çözümlemelere yoğunlaşmış olup bunun sebebi kamu tercihinin geleneksel politika bilimiyle girdiği rekabet olarak yorumlanmaktadır. Ancak sonraları kamu tercihi yaklaşımının pozitif analize doğru yönelim gösterdiği görülmekte (Baake and Borck, 2007); bununla birlikte politik ekonomi ya da piyasa dışı karar alma mekanizmalarının iktisadi

analizlerde yeterince yer bulamadığı sıklıkla vurgulanmaktadır. Bunun en önemli nedenlerinden biri bu süreçte yer alan aktörlerin kamu yararı düşüncesiyle hareket ettikleri yönündeki genel eğilim olmakta, bu durumun en net sonucu ise toplumsal açıdan sosyal maliyetler biçiminde kendini göstermektedir.

1. Çıkar Sağlamanın Teorik Yapısı ve Kamusal Karar Alma

Bentham; insan davranışlarının tek bir prensibe dayandırılarak mutluluğun yaratılmasına dair bilimin temelini atmış, fizik ve matematiksel doğrularla da bu durumu bağdaştırmıştır. Bununla birlikte memnuniyetin ölçülmesine dair; memnuniyetlerin yoğunluğu, yönü, belirsizliği, uzaklığı, verimliliği, saflığına yönelik geliştirdiği method ise *faýdanın* değerinin pek çok duruma bağlı olarak artacağını ya da azalacağını göstermesi bakımından önemlidir (Screpanti and Zamagni, 2005).

Jeremy Bentham'a göre insanlar ahlaki kurallar ve dini inançlardan etkilenirken, kural ve inanışlar insanlara ne derse desin hayata faydacı bir bakış açısıyla yaklaşırlar (Medema and Samuels, 2003). Ahlak ve yasama prensiplerine giriş (1789) da açıkça görüleceği gibi her insan her zaman her yerde tek bir prensiple işler o da faydayı maksimize etme isteğidir. Acı kötülük ya da ızdırap; fayda, avantaj, memnuniyet ve mutluluk üretilerek bertaraf edilmelidir söylemiyle birey çıkara dayalı rasyonaliteye tabi tutulmuş, bireysel fayda ya da çıkara dayalı davranış kalıplarının piyasa dışı karar alma mekanizmalarına da uygulanabileceğine yönelik görüşler ortaya çıkmıştır (Screpanti and Zamagni, 2005).

1.1. Homo Economicus ve Homo Politicus

Bir işlemin yapılması, mal ve parayla (fayda) ilgili olarak alıcı ve satıcının yoksunluk seviyesinin bir fonksiyonudur. İyi ve kötü, alışverişle (değiş – tokuş) ilgili olarak her iki katılımcının tarifi üzerinedir. Nesnenin geçişi karakteristikleriyle ilgilidir, diğer kişilerin davranışlarıyla, mal ya da paradan vazgeçmeyi yöneten durumlar üzerinedir ve güç sağlamayla ilgili programlar üzerinedir. Tüm bu şartlar bir insan davranışı analizinin sonucunu verir. Bunlar aynı zamanda ekonomik davranışla ilgili geleneksel yaklaşımların bilindik özellikleridir (Skinner, 2005).

Dolayısıyla ekonomik insan olarak nitelendirilen ve bireysel çıkarlarına göre yaşamına yön veren “Homo Economicus” ile “Homo Politicus” aynı bireyler olmaktadır. Kişisel çıkarlarla ilgili bu varsayımın önemli göstergesi kamu tercihleri ve özel tercihler arasında gözlenen farkların yalnızca bireylerin iki ortamda farklı davranışlar benimsemeleri sonucu ortaya çıkması değil daha ziyade davranışlar üzerindeki sınırlamaların farklı olmasıdır. Farklı sonuçlar yalnızca kamu tercihlerinin özel tercihleri güdüleyen güçlerden farklı güçlere yönlendirilmesinden doğmaz; sebep daha çok özel pazarlarda kendi karını düşünen seçmen ve politikacılar temelde kendilerini etkileyen seçimler yaparken / politik pazarlarda karını düşünen seçmen ve politikacıların esasen diğer kişileri etkileyen seçimler de yapmasıdır (Tullock, Seldon, and Brady, 2002).

Kamu seçiminde homo politicus’un davranışsal güdüsü homo economicus’unkine eşitlenmektedir. Homo Politicus modeli; bireysel yarar kapsamında kişisel çıkarıcı rasyonel fayda maksimizasyonu ile yani özel sektörde üreticilerin ve tüketicilerin davranışı üzerine oluşan yapıyla benzer biçimde ortaya çıkmaktadır. Kamu sektöründe aynı temel varsayımı politikacılara ve bürokratlara uygulamak ise önemli ve cesurca bir adımdır. Bu aynı zamanda ekonomistlerin politikalar üstüne olan düşüncelerini de reforme etmiştir (Pardo and Schwartz, 2007). Bu noktada “Simetri Argümanı” son derece önemli olmaktadır. Simetri argümanına göre hangi davranış modeli benimsenirse benimsensin bireysel çıkara dayalı anlayış modeli ya da rasyonalitenin tüm kurumlara uygulanması gerektiğini, bu durumun hükümet başarısızlığını da anlamamıza yardımcı olacağını ifade eder. Bu görüş Homo economicus salt pazara yönelik davranış kalıbıyla sınırlamanın uygunsuz olacağına ısrarcıdır (Brennan and Buchanan, 2000).

Politik ya da ekonomik açıdan bencil bir homo economicus’un değerlendirdiği iki kriter vardır bunlar; hakları ve refahıdır. Seçmen oylamada bulunurken kendi oyunun final sonucunu etkileyebileceği oranı maksimize etmeye çalışacak ve aynı zamanda seçim sonucu seçilen adayın kendi tercih ettiği aday olmasını isteyecektir. Politikacılar ise kendilerinin ve mensubu oldukları siyasi örgütlenmenin oy oranının maksimizasyonunu amaç edinecektir. Bu durum kaynak

dağıtımı noktasında bireysel çıkar ve arzuların karşılanabilirliği ve bu dağıtımın hangi refah düzeylerine ulaşmalarına izin verdiği konusunda da belirleyici olabilecektir (Weingast and Witman, 2006). Dolayısıyla yukarıdaki tanımlamaların belirli açılardan kabul edilebileceği dikkate alındığında bu durum, toplumsal refahın temini ve sosyal maliyetlerin önlenmesine yönelik gerçekleştirildiği ifade edilen hükümet müdahaleleri ya da düzenleyici faaliyetlerin ne derece düzenlemeye yönelik olduğunun sorgulanmasını gerektirmekte, bu husus **çıkara sağlama teorisinin** de özünü oluşturmaktadır.

Literatürde Capture Theory ya da CT olarak kullanılan bu ifadenin Türkçe karşılığı; çıkar sağlama, kontrolü ele alma, hâkimiyet kurma, gücü tek elde toplama biçiminde değişik anlamlara gelmektedir. En yaygın ifade “Çıkara Sağlama Teorisi” biçiminde tanımlanmasıdır. Ayrıca *Capture Theory* bazı kaynaklarda düzenleyici kurumun ele geçirilmesi anlamında da kullanılmaktadır. (bkz. Capture Theory hakkında geniş bilgi; Sam PELTZMAN “The Economic Theory of Regulation After A Decade of Deregulation” *Brookings Papers on Economic Activity: Microeconomics*, 1989; Stephen WALTERS and J. KASABUSKI, *Enterprise Government and the Public*, McGraw-Hill, 1993).

1.2. Hükümet Başarısızlığı

Hükümet başarısızlığı, devletin ekonomiye müdahale etmesi sonucu ortaya çıkan olumsuz durumları tanımlamak için kullanılan bir kavram olup bu durum sürece etki eden faktörler yanında politikacıların çıkar sağlama girişimlerinin de bir tezahürü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Devlet kamu yararı gözetmek adına piyasa başarısızlığını önleme amaçlı ekonomiye müdahale edebilmektedir. Potansiyel piyasa başarısızlığı listesi oldukça uzun bir liste olup, bu liste piyasa mekanizmasının verim sağlayamayacağı örnekler listesidir. Liste, dışsallıkları ve kamu mallarını, bilgi asimetrijelerini, işlem maliyetlerini kapsar. Bu durumların herhangi birinde iken piyasaya müdahale, kaynak tahsis mekanizması olarak pazar verimliliğini artırma potansiyeline sahiptir. Aslında şirketler arası rekabete izin verildiği durumda verimsiz pazar sonuçları üreten tek bir durum vardır o da ölçek ekonomileri mevcutken ya da daha genel olarak teknoloji doğal bir tekel yarattığında tek firma potansiyel anlamda pazarın arz

kısımındaki en verimli düzenleme olmasından kaynaklanır. Fakat buradaki soru gerekli hükümet müdahalesinin hangi durumlarda piyasada faaliyet gösteren firmaların sayısını sınırlandırmayı mecbur kıldığı ya da şirketlerin kapasitelerini sınırlandırmayı gerektirdiğini tespit etmektir (Tanzi, 1997).

Uygulamada piyasa başarısızlığını önlemeye yönelik devlet müdahalelerinin neticede her zaman başarılı olacağı sonucu çıkarılmamalıdır. Devletler de kamu yararını gözetmek adına başarısız politikalar uygulayabilmekte söz konusu başarısızlıklar ise toplum refahını tıpkı piyasa başarısızlığındaki gibi olumsuz şekilde etkileyebilmektedir. Hükümet başarısızlığı olarak tanımlayabileceğimiz hususları dört madde halinde sıralayacak olursak: (i) Hükümetin ileri görüşlülüğün olmayışı ya da diğer bir ifadeyle kısa vadeli politikaları tercih etmeleri (politik miyopluk) (ii) Esneklikten yoksun olması (politikanın dışa kapalı olması) (iii) Hükümetin çatışan politikaları (öngörülen ve uygulanan politikaların birbiriyle örtüşmemesi) (iv) Çıkar gruplarına ve bu grupların ekonomik rantının artmasını sağlayan verimsiz politikalar yaratıp yürütmek adına izin veren politik güçlerle açıklandığı görülmektedir (Winston, 2006).

Tüm hususlar gözönüne alındığında konunun önemi bakımından politik ya da siyasi miyoplüğün açıklanması son derece önemli olmaktadır. Politikacılar uzun vadeli politikalar yerine kısa vadede yeniden seçilmelerini sağlayacak siyasi kararlar almakta sakınca görmezler, bu durum kısa vadeli düşünme ya da siyasi miyopluk olarak tanımlanmaktadır. 1971 de ABD Başkanı Nixon'un ekonomi danışmanları ücret ve fiyat kontrollerinin kısa vadede enflasyonu düşürebileceğini ancak uzun vadede kaynak tahsisini bozucu etkiye sahip olacağını, bunun dışında bir takım başka maliyetlerde getirebileceği yönünde Başkanı uyarmışlar ancak 1972'de Nixon uyarılara rağmen kontrolleri uygulamıştır. Daha yakın zaman Başkan Regan döneminde, yıllık bütçe açığının 200 milyar \$ aşması politikacıların seçilmek için nasıl davranabildiklerinin iyi bir örneğidir. Ancak seçim öncesi uygulanan genişletici para ve maliye politikaları, kısa vadede milli gelir ve istihdam arttırmakta fakat ardından kısa bir gecikmeyle de olsa enflasyon kendini göstermektedir (Walters and Kasabuski,1993).

Tablo 2: Piyasa Başarısızlıklarını Düzeltecek Politikaların Refah Maliyetleri

Politika	Maliyetler (ABD Ekonomisi Yıllık)
Antitröst	Anti tröst incelemelerine maruz kalan yıllık şirket maliyetleri, mahkeme takibatının legal masrafları, yönetimin harcadığı zaman ve kaynaklar ve önemli kadro ihdası milyonlarca dolara sebep olabilir.
Ekonomik regülasyon	Fiyat destekleme programlarının yıllık kayıpları: 3milyar\$ -12.4 milyar\$. Kotaların ve vergilerin oluşturduğu kayıp: 12 milyar \$ -18 milyar \$
Sosyal regülasyon kusurlu bilgi	Yanlış ilanlar (FTC tetkikleri) Şirketlerin maliyetlerini arttırır. Yeni ilaçların elde edilebilirliklerindeki (FDA) gecikmeler; ilaç satın alımlarında yıllık %5-%10'luk vergi oranına dönüşür (ulaşır). (OSHA) denetimleri ve regülasyonları şirketin maliyetini arttırır. Devletlerin reklam yasakları yine maliyetleri arttırır.
Sosyal regülasyon dışsallıklar	(NHTSA) emisyon teknolojisi yeni araçların bedellerini yükseltir. (DOT) standartları yeni araçların sigorta güvenlik bedellerini arttırır. (FAA) gürültü standartları, hava alanlarının maliyetlerini arttırır, mal sahiplerine 5 milyar \$ a kadar (cari değerden) fayda sağlar. (EPA) hava ve su kirliliği kontrol politikaları şirket maliyetlerini arttırır. Mali sermayedeki verimlilik yüksek maliyetler nedeniyle oldukça düşüktür. Federal olarak yatırımlar düşük (kazanç) gelir üretir ve ayrıca özel yatırımlara yer bırakmaz dışlama etkisi yaratır. Mevcut patent sistemi büyük aktarım maliyetlerini kapsar
Kamusal üretim	Kamusal üretim büyük bütçe açıklarına sebep olur ki bu bütçe açıkları aşırı yük getiren vergilerle kapatılmalıdır. Verimsiz ücretlendirmelerin ve oto yollarına yapılan yatırımların yıllık kayıpları 23.9 milyar \$ Verimsiz ücretlendirmelerin ve havayollarına yapılan yatırımların yıllık kayıpları 18 milyar \$ Kanal projesi maliyetlerinin çoğu maliyet yönünden verimsizdir. Kamu alanı kullanıcıları (faydalananlar) marjinal maliyetin altındaki ücretlere tabidirler. Verimsiz ücretlendirme ve toplu taşıma servislerinin yıllık kayıpları 9.2 milyar \$ Belli alanlarda sübvansiyonlar çok yüksektir. Posta hizmet bedelleri, verimsiz çapraz sübvansiyona sebep olur.

KAYNAK: Winston, 2006.

Dolayısıyla Tablo 2’ de gösterildiği gibi piyasa başarısızlıklarını düzeltmek adına yapılan hükümet müdahaleleri başarısızlıkla sonuçlanabilmekte, önemli bir piyasa başarısızlığının var olmadığı alanlarda bile verimsiz sonuçlar doğabilmektedir. Dolayısıyla tüketici refahı adına çeşitli kar grupları için ekonomik rant üreten tekelleşme karşıtı kanunlar ve ekonomik düzenlemeler gerçekleştirilebilmektedir. Bu düzenleme faaliyetlerinin maliyetleri ise yukarıdaki tabloda gösterildiği gibidir (Winston, 2006). Sonuç olarak hükümet müdahaleleri zararlı olabilmekte; karar vericiler kamunun zararına, belli çıkar gruplarının ise faydasına neden olacak şekilde politik güçlere maruz kalabilmektedirler.

2. Çıkar Sağlama Teorisi (Capture Theory) ve Kapsamı

Kamu yararı rasyonel kamusal düzenleyici kurumların doğmasına yol açmıştır. Ancak, iktisatçılar kamu yararı düşüncesinin bu kurumların ana hedefi olup olmadığı hususunu tartışmaya açmışlardır. Tartışmalar temelde kamu yararı nedir? Noktasından hareket etmektedir. Belli bir politika kamu yararını mı yansıtır? Yoksa özel çıkar gruplarına imtiyaz mı sağlar? Buna nasıl karar verilebilir? Bu noktada ne devleti Hegel’in söz ettiği gibi sonsuz rasyonaliteyle ilişkilendirilen *kamu yararı* fikriyle tanımlamak ne Marx ne de Engels’in iddia ettiği gibi *baskın sınıfların özel aracı* biçimine indirgemek mantıklıdır. Aslında pek çok çıkar grubunun politik temsilin tüm sınıfsal koalisyonların yer aldığı sosyal-liberal demokrasilerde; kamu yararı tanımlanması konusunda kimse tekele sahip değildir. Her grup, her sınıf kamu yararını kolektif olarak betimlemek adına kalıcı bir heterojenlik arz etmektedir. Fakat bu, kamu yararının var olmadığı anlamına gelmemektedir (Bresser-Pereira, 2004).

Kamu yararını sağlamak amacıyla oluşturulan kamu müdahale politikalarına getirilen eleştirilerden en ilginç örnek su kirliliğini kontrol etmek için kullanılan endüstriyel atık standartları uygulayan EPA düzenlemelerinde görülmektedir. Kural koyma işlemiyle ilgili yapılan ayrıntılı analizlerde özellikle toplumu, sanayinin çevreye verdiği zararlardan koruma ve endüstriyi bir bütün olarak düzenlemek ve denetlemekle görevli kamu kurumlarının bu endüstrideki firmalardan çıkar sağlayabileceği tüketici haklarının korunması yerine firmaların çıkarının gözetileceği yönünde görüşler oluşmuştur. Düzenlemelerin değişik büyüklükteki farklı endüstrilerde faaliyet gösteren şirketler açısından yönlendirici nitelikte basit hiçbir

düzenleyici hedefinin bulunmadığı da açıkça ifade edilmekte, düzenleyici kurulların kısıtlayıcı rollerinin ise şüphe yok ki özel kontekste yani çıkara bağlı olarak değişeceği belirtilmektedir (Viscusi, 1995).

1960 ların başına kadar göze çarpan regülasyon teorisi Joskow ve Noll'un **"pozitif bir teori olarak normatif analiz"** (ya da NPT) olarak adlandırdıkları pozitif teoriye negatif yaklaşım olmuştur. Bu teori, piyasa başarısızlığını regülasyona girişmek adına güdüleyici bir sebep olarak görmüştür. Ortaya konulduğunda, düzenleyici kuruluşların piyasa başarısızlığının sebep olduğu verimsizliği azaltması ya da yok etmesi beklenmekteydi. 1960'ların başında en popüler başarısızlık argümanı ise dışsallıkları yakın mesafeden takip eden doğal tekeldi. NPT' ile ilgili temel problem 1960'lara kadar sistematik olarak test edilmemiş olmasından kaynaklanmaktadır. Bazı iktisatçılar regülasyona başvurma nedeni olarak doğal tekel gerekçesinin çok da açıklayıcı ve uygulanabilir olmadığını örnek olarak kamyon ve hava yolu taşımacılığı ile dile getirmişler, düzenleyicinin fiyat ile marjinal maliyet arasındaki uçurumu arttırdığıyla ilgili genel inancı desteklememişlerdir. Bu konu da belki de ilk resmi test olarak kabul edilen Stigler ve Friedland'ın elektrik oranlarındaki regülasyonun etkileriyle ilgili 1962 yılında yaptıkları analiz olmuştur ve regülasyonun beklendiği gibi düşük elektrik fiyatlarına yol açmadığını göstermişlerdir. Stigler ve Friedland makalesinin önemi regülasyonun etkileriyle ilgili süregelen empirik literatürü tetiklemiştir. İktisat teorisinin temelleri, bu literatürün ilk on yılında ortaya çıkan sonuçlarla atılmıştır (Peltzman, 1989).

1972 yılında William Jordan regülasyonun çıkar sağlama teorisi ya da CT olarak ifade edilen yeni sentezi ortaya koymuştur. William Jordan, Stigler, Friedland'ın verimsiz regülasyon bulgularının, tüm regülasyon türlerini ifade etmediği sonucuna varmıştır. Tekel yanında, rekabetçi alanlarda da (tekel dışı) regülatif eylemlerin etkileri, fiyatları yükseltmekte, rakip sayısını azaltmaktadır. Jordan'a göre, NPT' nin belirttiği gibi regülasyonlar sadece doğal tekel endüstrilerinde, fiyatların değişmesine sebep olmamış diğer alanları da etkilemiştir. Netice itibariyle doğru genellemenin CT olduğu görülmüştür. Yani regülasyonlar, ya karteller yaratarak ya da tekeli önlemede başarısızlığa uğrayarak üretici karına hizmet etmiştir (Peltzman, 1989).

Firmalar başlangıçta regülasyona karşı çıksalar da zamanla regülasyonun çıkarlarına uygun olduğunu düşünürler. Sektöre yeni firmaların girişi kontrol altında olduğunda, bu firmalar rekabetçi piyasalara kıyasla aşırı bir kar elde etmeye devam edebileceklerinden dolayı, regülasyonun kendi yararlarına olduğunu düşünürler. Firmalar bu yüzden kamusal düzenleyici kurumlara ve personeline bir takım çıkarlar sağlarlar. Çıkar teorisini savunanlar kamusal düzenleyici kurumların ihtiyaç duyduğu uzman personeli düzenlenen endüstriden sağlayabileceğini, bu kişilerinde o sektörün çıkarlarına sıcak bakan kişiler olacağını iddia etmişlerdir. Buna karşı kamusal düzenleyici kurum personeli, söz konusu endüstrilere yüksek ücretle transfer olabileceklerini düşünerek firmalarla çıkar çatışmasına girmekten kaçınırlar. Dolayısıyla kamusal çıkar, özel çıkar için kullanılır. Ancak tüm bunlarla birlikte teoremin kendi içinde de tutarsızlıkları vardır. Örneğin (i) kamusal düzenleyici kurum düzenlemelerinin her zaman firmaların çıkarlarına uygun olduğunu söylemek mümkün değildir (ii) ya da neden bazı kamusal düzenleyici kurumlar, firmalarla çıkar ilişkisine girerler de bazıları girmez ya da bazı dönemlerde neden bunlar olurda diğer zamanlarda olmaz (iii) yine kamusal düzenleyici kurum bir firmayla ne şekilde bir çıkar ilişkisine girer gibi sorulara da teori açıklık getirilmemiştir (Walters and Kasabuski, 1993).

Sonuç itibariyle çıkar sağlama teorisi kamusal düzenlemenin verimsiz, başarısız hatta suistimale açık olduğunu ortaya koymaya çalışan bu konulardaki ilk teorilerden biridir. Ancak yukarda da belirtildiği gibi eksiklikleri de mevcuttur. Buna rağmen, kamusal düzenleme yetkisinden özel çıkar sağlama konusunda **ilk literatür çalışması sayılabileceğinden** sonraki çalışmalara temel oluşturmuş ve devlet ile iş dünyası ilişkisiyle ilgili anlamlı modeller oluşturulabilmesine yardımcı olmuştur (Walters and Kasabuski, 1993).

3.Regülasyonu İktisadi Açıdan Piyasa Malı Olarak Değerlendiren Yaklaşım

Ekonomik kalkınmanın tesisi açısından kamu altyapı yatırımları son derece önemlidir. Çünkü altyapı yatırımları sadece üretime olan katkılarıyla değil aynı zamanda tüketim, tasarruf, sağlık, eğitim gibi pek çok alana yönelik oluşturduğu dışsallıklar ile de kritik bir rol oynamaktadır (Agenor and Montiel 2008). Bu tür yatırımlar temelde; düzenli, sürekli ve ekonomik olarak sunumu gerekli olan ve

doğal tekel niteliği arz eden mal ve hizmetler olup gaz, su, elektrik, toplu taşıma, ulaşım, telekomünikasyon gibi kamu yararına yönelik düzenlemelerin setini oluşturan üretim alanlarıdır (Posner, 1999).

1970 lerde hızlanan enflasyonist ortama karşın teknolojiye yaşanan değişim ve gelişim rekabet ortamına da olumlu şekilde yansımıştır. Bu durum anahtar olarak niteleyebileceğimiz “çıkar grupları”nın ihtiyaçlarının tatminine (Posner, 1999) zemin hazırlamış, neticede doğal monopol olarak tanımlayabileceğimiz devlet tekeli altındaki söz konusu alanlar, çıkar gruplarının baskısıyla özelleştirme uygulamalarına açık hale gelmiştir. Ancak doğal monopollerin özelleştirilmesi sonucu ihaleyi kazanan firmaların piyasalarda etkinliği ele almaları ve yeniden monopolist yapı arzetmeleri “regülasyon” uygulamalarının önemini bir kez daha gündeme taşımıştır.

Kamu yararı alanında rekabetin arttırılmasına vurgu yapılması, regülatörlerin planlayıcıdan ziyade “kural koyucu ya da oyun kurucu” olarak kabul edilmesine sebep olmuştur. Fakat burada bile çıkar amacı gütmeyen bir kararı, düzenlemeden ayırmanın zor olacağı ifade edilmektedir (Crew and Parker, 2006). İlk etapta tüketici çıkarını, regülatörün organizasyonundan bağımsız olarak göstermek regülatörün hükümet ya da şirketlerce ele geçirilmesine karşı koruma sağlayabileceği düşünülmektedir (Crew and Parker, 2006). Fakat regülatif faaliyetler toplumsal çıkarı gözetmek yerine kişi ve grupların çıkarını gözetir hala gelebilmekte ve dolayısıyla regülatif eylemlerde piyasada tıpkı bir mal gibi alınıp satılabilmektedir. Bu bağlamda çalışmamız son derece kapsamlı regülasyon olgusundan ziyade “regülasyonun ekonomik bir mal gibi piyasada işlem görmesi” noktasından hareket etmektedir.

Doğal tekel büyük miktarda ilk yatırım gerektiren sabit maliyetleri son derece yüksek, gaz elektrik telekomünikasyon demiryolu gibi endüstrilerdir. Bir mal ya da hizmet üretimi tek bir firma tarafından en düşük maliyetle gerçekleştirilebiliyorsa bu durum doğal monopol olarak ifade edilir, firma ise doğal tekel konumundadır. Temel husus ölçek ve kapsam ekonomilerinin varlığıdır. Tek bir ürünün üretimi halinde ölçek ekonomileri üretim arttıkça (ortalama) maliyetlerin düşmesi eğilimindedir. Ancak piyasada birden fazla ürün üretiliyorsa o zaman doğal monopol oluşumu için gerek şart, kapsam ekonomisi *subadditivity* tanımının gereğidir. Buna göre bir firmanın maliyet fonksiyonları tüm üretim aralığı boyunca, iki ya da daha fazla firmanın maliyetlerini toplamından daha az ise o endüstri doğal tekeldir (Sharkey, 1982).

Çıkar sağlama teorisine göre daha geniş kapsamlı olarak ele alınmış ve regülasyonun iktisadi teorisi olarak adlandırılan bu teori George Stigler tarafından ortaya konulmuştur. George Stigler'in desteklediği çıkar sağlama teorisi gibi; ortaya koyduğu regülasyonun iktisadi teorisinde de düzenleyici kuruluşun hizmet ettiği ekonomik çıkarlarca kuşatıldığı ifade edilmektedir. Stigler, hükümet düzenlemelerinin endüstri karını nasıl arttırdığıyla ilgili pek çok model testleri ortaya koymuştur. Örneğin havayolu fiyat tarifeleri düzenlemesi şirketlere; rekabetin görüldüğü bir duruma göre daha büyük kar sağlayacak fiyatlama düzeyi sağlamaktadır. Benzer biçimde minimum kalite standartları getirmek, üreticileri teknolojik belirlemelerle sınırlandırmak da daha köklü ve daha ileri endüstri şirketlerinin karına katkıda bulunabilmektedirler. Çıkar sağlama teorisine (*Capture Theory*) dayanan pek çok model düzenleyici kuruluşlardan hareketle kamu yararı ile özel yarar arasındaki politik etkileşim ve kuruluş bütçesine dikkat çekmiştir. Stigler'in en büyük takipçisi Peltzman ile birlikte çok sayıda yazar politik etkilerden hareketle benzer modeller geliştirmişlerdir (Viscusi and Vernon, 1995).

Stigler modelinde politikacılar kendi kişisel faydalarını maksimize etmek için gayret sarf etmekte, politik güçlerini sürdürmek ve bunu garanti altına almak istemektedirler. Politikacı ya oy oranını ya da servetini arttıracak, seçmen ise oy gücü sayesinde kuralların kendi menfaatleri çerçevesinde şekillenmesi yönünde baskı yaratacaktır. Politikacı oy potansiyelini arttıracak ödünleri sosyal fayda hedefinden uzaklaşarak gerçekleştirmeye, çalışacaktır. Dolayısıyla regülatif eylemler piyasada, fiyatı ve miktarı arz ve talebe bağlı olarak belirlenen ekonomik bir mal olarak alınıp satılabilecektir. Neticede düzenleyici kurum ve kurallarla sağlanacak fayda ilişkisi; politik ekonomik prensiplerin uygulanması yoluyla, politik bürokratik işlemlerin yarattığı kişisel kazanç halini alacaktır. Söz konusu durum uygulamada sosyal fayda yerine kişisel faydayı esas alan ahlaki boyuta haiz yolsuzluk tanımlı yapıdır. Ortaya çıkan sosyal maliyet düzeyi hükümet bürokrat, iş sektörü içindeki tolerans kültürüne bağlı olarak şekillenmektedir (Peltzman, 1989; Rowley and Schneider, 2008).

Dolayısıyla hükümet transferleri ve regülasyonlar çıkar gruplarının ihtiyaçlarını karşılamada ve medyan seçmeni riske karşı korumada etken olmaktadır. George Stigler (1971)'de belirttiği gibi regülasyon, pazar rekabetine karşı koruma talep eden iyi organize olmuş çıkar gruplarınca talep edilme eğilimindedir. Bu iki

önemli soruyu gündeme getirir. 1. rekabeti dizginlemek adına yargısal girişimlerin çıkar gruplarının politik duruşlarını nasıl etkilediği 2. bu grupların (çıkar grubu) kendilerinin yargısal rekabet derecesini etkileyip etkilemedikleridir. Ancak yanıt tartışmalıdır. Buna ek olarak diğer önemli husus “merkezileşme” çıkar gruplarının ve bu grupların talep ettiği regülasyon seviyesinin gücünü arttırır diyen argümanlar şeklindedir (Bernholz and Vaubel, 2007).

1. Merkezileşme, seçmenin politik bilgiyi elde etme ve kullanma dürtülerini zayıflatır çünkü bireyin oyundaki ağırlığı azalır.
2. Merkezileşme seçmenin bilgi maliyetini arttırır. Çünkü federal ya da uluslararası regülasyon seçmenin ilgi alanından daha çok çıkar ve daha az anlaşılır hale gelir.
3. Federal ya da uluslararası görüşmelerde çıkar gruplarının danışıklı dövüşleri daha az şüphe çeker ve seçmenlerce uygun şekilde algılanmaz.
4. Merkezileşme bölgesel olarak homojen olan çıkarlar için yapılan lobicilik maliyetini azaltır.
- 5- Merkezileşme çıkar gruplarının taleplerine daha açık olan bürokratlara daha çok regülasyon gücü vermeleri yolunda seçilmiş politikacıları zorlar.
6. Merkezileşme, çıkar gruplarının, bürokrasiden bilgi talep etme dereceleri arttırır.

3.1. Regülasyonun Arz ve Talebine Yönelik Çıkar Sağlama

Regülasyonlara yönelik arz ve talep, piyasa sınırlandırmalarını hafifletme dışında başka düşüncelerle de kullanılır. Temel sebep vergilendirmeden farklı olarak regülasyonunun genellikle güçlü çıkar grupları ve hatta seçmen çoğunluğu tarafından ilgi görmesidir. Böylesi durumlarda rekabete olan güven duygusu da zedelenecektir. Regülasyonu arz edenler bireylerin yasal temsilcisi olan politikacılarıdır. Bireylerse tüketici olarak regülasyonun talep edicisidirler. Örneğin monopollerden korunmak için regülasyon isterler. Üreticiler de haksız rekabetin önlenmesi için regülasyon talep ederler. Örneğin pazara girişin kontrollü oluşu lisans verme hakkının regülasyonlarla görevli kamusal kuruma ait olması gibi. Bu noktada tipik bir

düzenlemenin, düzenlenen endüstri ve düzenleyici kuruluşların yararına oluşturulup yürütüldüğü yolunda kanıtlar ileri sürülmektedir. Üreticilerin girişi engellemek, gizli anlaşmaları güçlendirmek ve refahlarını arttıran diğer aktivitelerin peşinde gitmek için devlet desteği talep etme dürtüleri vardır. Buna bağlı olarak politikacıların ve diğer hükümet çalışanlarının (bürokrat) organize baskı gruplarının tarafını tutma, vergi gaspı, kendi menfaat aktivitelerini genişletme dürtüleri vardır. *Çok sayıda endüstriye bakarsak; daha yüksek getiriler, daha düşük çıktı ve daha büyük refah yarattığına işaret eder.* Tüm düzenlemelerin düzenlenecek olanlara fayda sağlaması umulmaz. Regülâtörlerin etkili biçimde düzenleme yapma dürtüleri, düzenleyici kuruluş içinde oluşturulan maliyet – ödül yapısıyla bastırılır. “Kamu yararı” adına bir endüstrinin düzenlenmesi yoruma oldukça açıktır (Shughart and Razzolini, 2001; Bernholz and Vaubel, 2007).

Regülasyonun kullanım amacı bazen ücretleri belli alanlarda marjinal maliyetin üzerine çıkarmak bazı alanlarda ise ücretleri (fiyat) marjinal maliyetin altında tutmasını sağlamak şeklinde olmuş, fiyatlama “bedel sistemi” ise yeniden dağıtım mekanizması olarak kullanılmıştır (Crew and Parker, 2006). Stigler’e göre ise sosyal refahın artışına yönelik olması gereken regülasyon uygulamaları, kişi ve kurum bazında belirli grup ya da bireylere çıkar sağlama işi haline dönüşmüştür. Etkinlik artışı yaratacağı düşünülen regülasyon uygulamaları, Stigler’in ifadesiyle tekellerin yapının gücüne daha da güç katmıştır. Siyaset mekanizması yoluyla kurgulanan düzenleyici kurumlar; piyasada faaliyet gösterecek firma sayısını, fiyat seviyesini, düzenleme standartlarını politikacıların arzuları doğrultusunda şekillendirmişlerdir (Stigler, 1971).

Regülasyon, merkezi hükümete hedeflerini geliştirme adına yeterli nüfuz ve vizyonu sağlayan, genel hukuk biçimlerinin manipülasyonu sayesinde korunan uygulama mozağıdır (Morgan, 2007). Regülasyon tanımlamasıyla başlayan süreç, akabinde regülasyonun geniş kamu çıkarlarının gözetildiğini söyleyen kritik tartışmaya geçer. Pek çok düzenleyici müdahale bu noktada dile getirilmiş bir çıkış noktasıdır. Fakat bugün regülasyonun tıpkı capture teorisinde varılan sonuç gibi *az sayıda üretici çıkarının çok sayıda tüketici çıkarına baskın geleceği* ya da özel çıkar sağlama sürecinin siyasi karar alma mekanizmasında kamu yararına baskın çıkacağı dolayısıyla bu durumun kişisel çıkarlarını düşünen çıkar gruplarının “rant kollamasından” kaynaklandığı biçiminde genel bir kanaat oluşmuştur. Regülâtörler

başta kamu malıyla güdülendiklerinde bile çıkarıcı düşünceler tarafından ele geçirilebilirler (Crew and Parker, 2006). Bu rant arayışı ya da ele geçirme yaklaşımı, regülasyon değerlendirmesini kısaca özetler ve ayrıca pek çok düzenleyici politikaya karşı normatif argümanları destekler. Çünkü bu argümanların geniş kamu çıkarlarına değil sınırlı özel çıkarlara hizmet ettiği varsayılır. Ele geçirme işi, federal regülasyonlardan çok, devlet regülasyonuna uygulanabilir gibi gözükabilir. Çünkü daha az sayıdaki ”güçlü” ve bazen de hareket halindeki “çıkar” devlet kapitallerinde egemen olmaktadır (Teske, 2004).

Genel olarak değerlendirdiğimizde Stigler modelinde politik karar alma süreci tıpkı bir açık arttırma gibidir ve en yüksek fiyatı veren kişi ya da gruplar, diğerlerini vergiye bağlama hakkını elde etmektedir. Ancak nelerin piyasada satıldığını öğrenmenin bir maliyet vardır. Ayrıca arttırmaya katılmanın da bir maliyeti vardır. Seçmenin vekiliyle haberleşebilmesi gibi yine tarafların bir araya gelebilmelerinin de bir maliyeti vardır. Örneğin ulaşım maliyeti gibi. Fakat burada dikkat edilmesi gereken husus: normalde kısıtlı olan bilginin birileri tarafından (çıkar grupları) iyice gölgelemesi etkisiz hale getirilmesi diğer bir ifadeyle **“bilgisizleştirme maliyeti”** şeklinde ifade edebileceğimiz bir durumun oluşmasıdır. Çünkü gücü elinde bulunduran bilginin de sahibi olmakta diğerleri ise ondan kalan (artık) doğru bilgiyle ya da sunulan asimetrik bilgiyle baş başa kalmaktadır.

Stigler’in 1971 yılında kaleme aldığı makalesinde, endüstriler gibi ekonomik grupların ekonomik çıkarlarını geliştirmek adına kamu kaynaklarını ve kamu gücünü potansiyel olarak nasıl kullandıklarını analiz etmektedir. Daha küçük grupların regülasyon elde etmelerine izin veren politik süreçlerin özellikleri; regülasyon arz teorisinde empirik kanıtlarla sunulmaktadır (Stigler, 1971). Stigler’e göre bölüşümün önündeki kısıt organizasyon maliyeti ve bilgi toplama maliyetidir. Stigler politikacının bu maliyetleri göz önüne alacağına işaret etmekte, küçük grupların daha iyi bilgi toplama ve organize olabilme özelliklerinin olduğunu savunmaktadır. *Ayrıca azınlığın, çoğunluğa hükmedebilmesinin bir diğer nedeni bedava kullanıcı sorunudur.* Alınacak siyasi kararı kendisine zararlı olarak görenler içerisinde, diğerlerinin faaliyetlerinden bedava yararlanmayı düşünenler, zararlı olarak görse bile söz konusu politikaya muhalefet etmekten kaçınabilirler (Peltzman, 1989).

Regülasyonlar pazar rekabetine karşı korunmak isteyen iyi organize olmuş çıkar gruplarınca talep görme eğilimindedir. Yukarıda bahsedildiği gibi çıkar gruplarının küçük birimlerden oluştuğu argümanı altında pazarlık maliyeti olarak niteleyebileceğimiz enformasyon, haberleşme, iletişim maliyetleri de son derece düşük olacaktır. Dolayısıyla devletin özel gruplara verdiği desteğin geniş kullanımının kurbanları kendilerini korumada savunmasız kalacaklardır. Ancak James Madison’a kadar uzanan ünlü bir teze göre federatif (adem-i merkeziyetçi) yapı, politik merkezileşme ile birlikte çıkar gruplarının gücünü de azaltabilecektir. Yine örneğin sendikalar ya da tüketicilerin merkezileşmesi (birlikleri) çıkar gruplarının organize olma dürtülerini zayıflatırken bilgi edinme, iletişim ve organize olma (lobicilik) maliyetlerini de aynı şekilde arttıracaktır. Grubun her üyesinin içselleştirebileceği kolektif fayda payı da azalacaktır (Bernholz and Vaubel, 2007; Stigler, 1971).

Tıpkı şirket yöneticilerinin ortakların çıkarlarını arttırmak için görevlendirdikleri gibi politikacı ve bürokratlarında çıkar gruplarının kolektif çıkarlarını arttırmak için görevlendirildikleri varsayılır. Firma yöneticilerinin sahiplik ve kontrolün ayrıldığı noktada ek güç elde ettikleri gibi bürokrat ve politikacılarda, baskı grupları bunları kolayca reddedemediği noktada önemli politik güce sahiptirler. Bürokrat politikacı ve baskı grupları arası bu genel temsilci ilişkisi politik dengenin belirlenmesinde önemli olmakta, azınlık doğru bilgi edinme ve örgütlenme maliyetlerinden dolayı çoğunluğu yönetebilmektedir (Becker, 1983).

Posner, Stigler’in regülatif eylemlerin yalnızca üretici kesimlerin faydasını arttığı şeklindeki kurgusuna karşı çıkmakta; regülasyon uygulamaları sonucunda ortaya çıkan faydanın sadece üreticilere yansımayıp bir kısmının tüketicilere düşük fiyat uygulamaları şeklinde yansıdığını ifade etmektedir. Bu yapının işleyişindeki temel mekanizma ise çapraz subvansiyon (*cross subsidization*) dur. Peltzman ise; regülasyon uygulamalarının hem tüketici hem üretici hem de regülasyon uygulamasından sorumlu olan politikacıların faydalarını maksimize edecek işlerliğinin mevcut olduğunu vurgulamaktadır. Bu işlerlik tüketicilerin oy desteğinin, üreticilerin regülasyon yoluyla sağlayacağı rant tekeli kırması ile gerçekleşecektir. Peltzmanın görüşünü aşağıdaki örnekle açıklamak mümkündür. Örneğin bir X firmasının A ve B olarak adlandırılan iki tüketiciye mal sattığını düşünelim. Her iki

tüketicinin de aynı politik gücü ve talep fonksiyonu olduğunu ancak A tüketicisine satış maliyetinin B ye oranla daha yüksek olduğunu varsayalım. X firması için önemli olan vergi sonrası elde edilecek kardır. Dolayısıyla X firması A ve B arasındaki fiyat farklılaşmasından kaygı duymaktadır. Oysaki düzenleyici, eşit bölüşüm sağlamak amacıyla maliyeti yüksek olan tüketiciye malın daha az bir fiyatla satılmasını sağlayacaktır. Böylelikle elde edilen extra faydanın eşit bölüşümü sağlanmış olacaktır. (Peltzman, 1989).

Benzer şekilde örneğin, eğer bireysel mallar bakımından oran Ramsey kuralına uydurulabilecek şekilde ayarlanabilsin diye vergi yasası, vergi oranlarındaki esnekliğe izin verirse; sonuç muhtemelen politik gücü olanlara mal ve hizmetlerde uygulanan düşük vergi oranlarına karşılık politik gücü daha az olaylara uygulanan yüksek vergi oranları şeklinde ortaya çıkacaktır. Ramsey kuralına uyacak bir vergi yasası yaratmaya çalışarak sonuçta rant arayışı getiren ve politik masrafları arttıran bir vergi yasası öngörülebilir (Shughart and Razzolini, 2001).

4. Kamu Tercihi Analizi

Bu noktada neo-klasik iktisadın piyasa başarısızlığı argümanına karşın, kamu tercihi ya da kolektif karar alma analizi hükümet başarısızlığı argümanını ortaya koymaktadır. Kamu tercihi ya da politik ekonomi; ekonomi ve politikalar arasında yer alan oldukça yeni bir bilim dalıdır. Kamu tercihi 1948 yılında, (1991’de bu disiplinin kurucu babası olarak tanınmadan ölen) Duncan Black tarafından oluşturulmuştur. Kamu tercihi analitik ekonomi tekniklerden yararlanarak piyasa dışı karar alma davranışlarını şekillendirmede, politik pazar davranışlarını anlamaya ve tahmin etmeye çalışan, var olanla ya da var olabilecekle ilgilenen pozitif bilim dalıdır (Rowley and Schneider, 2008). 1950 lerin sonu 1960 ların başında politikanın ekonomik analizini inceleyen James Buchanan, Gordon Tullock ve diğer bazı iktisatçılar tarafından geliştirilmiştir. Analiz çoğunluğa dayalı oylama mekanizmasının kurallarını ve toplumsal tercihleri ortaya koymaya çalışmıştır.

Kamu tercihi yaklaşımı “ public choice” olarak ifade edilen Virginia okulunca ortaya atılan ilişkiler bütününe dayanır. Temel husus bireylerin piyasa ekonomisinde gösterdikleri davranış kalıbı olan kişisel çıkarıya dayalı yaklaşım tarzının politik ekonomide yer alan aktörler arasında da benzer şekilde işlediğidir. Kamu tercihi teorisine yön veren üç temel unsur; rasyonellik (homo economicus), metodolojik bireysellik ve katalaksidir. Politikalar, devletlerin rolü ve doğasını değerlendirmek adına kullanılır. Klasik politik ekonomiden bu yana ekonomistler kişilerin bireysel tercihleriyle, yani pazardaki kaynak tahsisine ilgili konularla ilgilenmişlerdir. Ancak salt piyasalarda bireysel tercihlere yoğunlaşılması ekonomi yaklaşımını kısıtlanmakta piyasa dışı karar alma mekanizmalarının (oylama, bürokrasi vs) anlaşılmasını ise güçleştirmektedir. Yeni kurumsal ekonomide mikro ekonomik yaklaşım kişilerin gerçek dünya perspektifinde verdikleri tepkilerin neler olduğuna daha yakından eğilmiş, rasyonellik yani kişisel çıkar peşinde koşan insan davranışı (fayda maksimizasyonunun) politik iktisatta yer alan aktörler arasında da benzer şekilde var olduğu ve yadsınamayacağını ifade etmişlerdir. Metodolojik bireysellik ise “bireysel tercihlerin özel bir dalı” olarak algılandığında piyasa ekonomisi ile politik ekonomide alınan kararların bireysel tercihlere göre belirlendiği ve herhangi bir farkın bulunmadığı belirtmektedir. Kamu tercihi analizine yön veren teorisinin temel taşıdır. Pazar dışı mekanizmalar tarafından göz ardı edilen “bireysel tercihlere yoğunlaşmaktadır. Politikanın da aslında bir tür mübadele olduğunu ifade eden katalaksi (*Catallaxia*): bir pazardaki bireysel karşılıklı uyumun (mübadele) sebep olduğu düzeni tanımlamak üzere kullanılan ve İngilizce bir kelime olan catallaxy sözcüğünden türetilmiş, spontane düzeni ihtiva eden bir terimdir (Rowley and Schneider, 2008; Baake and Borck, 2007).

1930’ların başında Beşeri İlişkiler Okulunun kurulmasına ve “organizasyon teorisinin” oluşumuna sebep olan Elton Mayo liderliğindeki Hawthorn’un çalışmalarından bu yana işletmeciliğin temel konusu motivasyon olmuştur. Yani çalışanların görevlerini iyi yapabilmeleri için performans kaynaklı ikramiye, ödül, terfi sistemleri, performans göstergeleriyle, güdüleme sistemleri oluşturulmaya çalışılmış; insan ön plana çıkarılmıştır. Davranışçı ya da Beşeri İlişkiler Okulu; örgütü anlamak, yönetici ve çalışan davranışlarının nasıl güdülendiğini algılamak için sosyolojiden, sosyal psikoloji ve sosyal antropolojiden ödünç alınan teorilerle örgüt kuramının temelini oluşturmuş örgütleri bir tür sosyal sistem olarak algılamıştır. Daha yakın bir dönemde rasyonel tercihler ya da kamu tercihi okullarında politika bilimi ise “firma, şirket teorisini”, “organizasyon teorisine” alternatif olarak geliştirmiştir (Bresser-Pereira, 2004).

Piyasadaki ekonomik acentelerin amacı karı maksimize etmek olduğundan, amaç piyasa kordineli bir ekonomik sistemin nasıl işlediğini soyut biçimde açıklamak olduğunda, neoklasik teorinin açıklama gücü yüksektir (Bresser-Pereira, 2004). Klasik iktisatçıların, tüketicilerin bütçe kısıtı altında faydalarını, üreticilerin karlarını maksimize etmeye çalıştıkları varsayımındaki gibi benzer bir yaklaşımla kamu tercihi analizi de; kamusal karar alıcı politikacıların kendi objektif fonksiyonları doğrultusunda faydayı maksimize etmeye çalışan kişiler oldukları görüşünü savunmuştur (Oates, 2005). Buna karşı özel karar ve tercihlerde bireylerin kendi çıkarlarını en iyi kendilerinin bileceği aksiyomunun siyasi karar ve tercihlerde geçerli olmadığı ifade edilmektedir. Neden olarsa kamusal süreçte yer alan “kamu yararı” düşüncesinin temel amaç olması gereğinden hareket edilmektedir. Hatta demokrasinin kendisi “kamu yararına yönelik faydanın ortaya çıkarılması dolayısıyla da savunulmaktadır (Brennan and Buchanan, 2000).

Ancak Adam Smith’e göre bir özel sektör işçisi, bağlı olduğu kurumun özel çıkarlarını gözettiğinde, pazar rekabetinin genel çıkarını da garanti edeceğine inanması gerekmektedir. Aksine, bir kamu görevlisinin sahip olabileceği tek şüphe ise güç sahibi politikacıların, gerçekten kamu yararını gözetip gözetmedikleri hususudur (Bresser-Pereira, 2004).

“Kamu yararı” ve “Sosyal refah” gibi terimler “siyasetin ticaret olması” gerçeğini gizlediklerinden tehlikeli metafizik efsaneler (Brown and Jacobs, 2008) olarak değerlendirilmekte, teoriyi savunanlar devletin siyasi karar alma mekanizmasını algılayabilmek için ekonominin klasik araçlarının kullanılarak bir analiz yapılması gerektiğini söylemektedirler. Bundan dolayı kaynakların sınırı olduğu bir dünyada, bireysel çıkarlar yanında, sosyal amaçlara ulaşılmasını mümkün kılacak kanun ve kurallara gerek olmakta, insan faktörü esas alındığında siyasi karar alma sürecinde yer alan aktörlerin davranış kalıplarının irdelenmesi ise zaruret arz etmektedir. Virginia okuluna göre; siyasal süreçte yer alan aktörler: (i) Seçmenler (ii) Politikacılar (iii) Çıkar grupları (IV) Bürokratlar şeklinde sıralanmakta, bu saydığımız unsurların her birinin kendi çıkarlarını ya da rasyonel olarak bazı grupların çıkarlarını gözetten kişiler oldukları vurgulanmaktadır (Shughart and Razzolini, 2001).

4. 1. Seçmen Davranışları

Kamu tercihi analizi vatandaş karar mekanizması olarak görmekte bu noktada vatandaş; tahsis mekanizmasının (karar vermede) ilk seviye olarak aslında üçüncü seviyede yer alan bürokratik faaliyetlere yön vermektedir. Kamu seçimi oylama işlemi ve oylamada geçerli kurallarla ilgilenmekte çünkü bunlar halk ve politik karar vericiler arasındaki temsilcilik ilişkisini belirlemektedir ki; politik karar vericiler kendi bireysel çıkarlarını vatandaşın kontrolü altında güden temsilcilerdir (Baake and Borck, 2007).

50. yıl evvel Anthony Downs, Demokrasinin Ekonomik Teorisi (*An Economic Theory of Democracy*) adlı kitabı ile seçimlere yönelik modern politik iktisat teorisinin temellerini atmıştır. Downs; seçmelerin, adayların, partilerin güdüleriyle ilgili basit bir model sunmaktadır. Klasik demokratik teorinin başladığı yerde; seçmenler hükümetin sürdüreceği politikalarla yakından ilgilidirler ve rasyonel biçimde bireysel çıkarlarını gözetirler. Politikacıların isteği göreve gelmek, partilerin isteği ise yönetimde kontrolü ele geçirmektir. Seçimle ilgili politikalar adayların ve partilerin seçtikleri takdirde yerine getirmeyi teklif ettikleri politik sözlerden oluşur. Seçmenler kendi ideal politikalarına en yakın adayı seçerler (Weingast and Witman, 2006) ve böylece rekabet halindeki politikacılar seçmenler için en iyi olanı değil adeta onların talep ettiklerini önemsemeye zorlanırlar (Caplan, 2006).

Seçmen davranışlarının belirlenmesinde ise 2 temel unsur rol oynar: (1) taklit biçimli politik görüşler (2) iyi olacağı gerekçesiyle seçilen politik duruşlardır (Nelson and Greene, 2003). Virginia okuluna göre seçmenlerin düşük düzeyde motive edildikleri ve rasyonel bilgisizlik içinde oldukları görüşü kabul edilmektedir. Oylamadan beklenen fayda o kadar düşüktür ki vatandaşlar seçimlerden uzak durmakta ve bunu yapma oranı da giderek artmaktadır. Seçimler ve oylama sistemiyle ilgili Chicago görüşü tüm kamu tercihi analistlerinin paylaştığı standart ekonomik görüştür. Bu görüşte, oy verme davranışının vatandaşlar cephesinde maliyet-fayda hesabıyla şekillendirildiği belirtilir. Seçimler, sosyal tercihlerden hareketle bireysel oyların basit çoğunluk gibi bazı kurallar çerçevesinde toplanmasıyla yapıldığı fasıllı etkinliklerdir. Oy birliği dışında böylesi tüm kurallar,

her zaman sıfır toplamı olmasa da, kazanan ve kaybedenler yaratır (Shughart and Razzolini, 2001).

4.1.1. Demokrasilerde Oybirliği Kuralından Oyçokluğu Kuralına Yönelim

Kolektif kararlara bakarak, oy birliği kararının evrensel olarak kabul edilebilir tek kural olduğunu söylemek mümkündür. Fakat oybirliğinin nadir olarak ortaya çıktığı görülmektedir. Çünkü kolektif karar alma sürecinde (otorite kararları kabul görmediği sürece) karar alma mekanizmasında demokratik bir kural kullanmak mecburiyeti vardır. Ancak mevcut demokratik kuralın “çoğunluk kuralı” gibi yalnızca ikinci en iyi kuralı olduğu gerçeği de unutulmamalıdır (Pardo and Schwartz, 2007).

Çoğunluk kurallını temel de 3 e ayırmak mümkündür. Mutlak çoğunluk kuralında, seçilebilmek için mutlak olarak belirlenmiş bir çoğunluk yüzdesinin sağlanması gereklidir. Nispi çoğunluk kuralında seçime katılan çeşitli adaylar arasında en çok oyu alan adayın oylamayı kazanması durumudur. Basit çoğunluk durumunda ise adayların; seçmen oylarının yarısından bir fazlasına sahip olmaları %51’e ulaşmaları yeterlidir. Çoğunluk kuralına yönelik bir sistemde ayrıca bir barajın mevcut olması da etkinsizliği değil aksine etkinlik doğurabilecektir. Çünkü kesimlerinin tamamının temsil edildiği varsayımı altında çok başlılığın olduğu bir ortamda kararların gerek alınma gerekse uygulanma aşamaları son derece zor olacaktır. Tüm seçmen tercihlerinin değerlendirildiği böylesi bir ortamda etkinlik yerine bilakis etkinsizlik oluşabilecektir.

Elbette çoğunluğu ve çoğunlukçu oylama kurallarını içeren demokratik seçim uygulamalarının bazı ideal standartlar karşısında değerlendirdiğimizde oldukça kusurlu olduğu kabul edilmektedir. Fakat demokrasinin makul savunması, bu kurumların iddia edilen alternatif düzenlemelerden daha az kusurlu olduğudur (Brennan and Buchanan, 2000). Bunun yanında demokrasi sıradan bir hukuk sözleşmesinin maliyetini azaltmak için dizayn edilmiş bir sistemdir. Piyasada katılımcıların uzlaşmaya varmak için hem fikir olmalarına ihtiyaç varken, demokrasilerde çoğunluk kuralı genelde bir karara varmak için yeterlidir (Caplan, 2006).

Dışsal maliyetlere ve karar alma maliyetlerine odaklanarak anayasal kuralların genel bir belirsizlik altında oluştuğunu kabul eden Buchanan ve Tullock, oybirliği kuralına gerek olmadığını ifade etmişlerdir. Çünkü “çoğunluk kuralı birey

ve grup çıkarlarının birleştiği ve politik konular üzerinde uzlaşının sağlandığı noktada; maliyetlerin mecbur kıldığı pek çok durumdan biri olarak görülmektedir (Rowley and Schneider, 2004). Oy birliği (Quasi) kuralı özünde zaman alıcı bir oylama sistemidir. Örneğin bütçe işlemlerine uygulanması gerektiği düşünüldüğünde; kısa bir süreçte tercih yapılması gereken önemli durumlarda da oy birliği kuralı yetersizdir (Pardo and Schwartz, 2007). Ayrıca modern demokrasiler asimptotik ilişkiler noktasında şu anki analizle alakalı hale getirmek için gerekenden çok daha az ulusal seçime sahiptirler. Uzun soluklu demokrasilerin bile seçim sayısı 100 den azdır ve çoğu da 20'nin altındadır. Dahası oybirliği kararı alma işi çok az sayıda seçmenin bulunduğu bölgelerde kullanılır, tıpkı kurullarda olduğu gibi (Pardo and Schwartz, 2007).

Amerika'da eyalet ve yerel topluluklar arasında basit çoğunluk kuralı kullanılmakta, oybirliği kuralı ise kullanılmamaktadır. Basit çoğunluk kuralı altında kolektif tercihlerin tahsis verimliliğinin birleştirildiği ifade edilmektedir. Ancak başarılı çoğunlukların, azınlıklar pahasına kendilerini zenginleştirecekleri de unutulmamalıdır. Böylece iyi organize olmuş çıkar grupları, kötü organize olmuş çıkar grupları pahasına ya da hiç organize olmamış kişiler pahasına kendilerini zenginleştirebileceklerdir (Bernholz and Vaubel, 2007).

4.1.2. Çoğunluk Oylaması Kuralı ve Medyan Seçmen

Çoğunluk oylaması kuralı iki alternatif arası bir seçimde oyların çoğunu alan alternatiflerin kazanacağını söyler. Bu kural demokratik toplumlarda yaygın şekilde kullanılır ve siyasi kararlar çoğunluk oylarıyla alınır. Seçmen çoğunluk oylarıyla yöneticilerini seçer, yöneticilerde çoğunluk oylarıyla yasaları çıkarır. Bu kararların genellikle seçmenlerin tercihlerini yansıttığı kabul edilir. Tüm vatandaşlara eşit muamele yapıldığı, vatandaşlara yalnızca bir oy hakkı verildiği ve bu şekilde bir eşitliğin vatandaşlar arasında sağlandığı demokratik seçim prosedürlerinin sosyal kararlar almanın adil ve makul yolu olduğu varsayılır. Fakat sosyal seçim teorisi bu varsayımda sorunlar olduğunu gösterir. Çoğunluk kuralının neden bazen adil ve mantıklı olmadığını anlamak için Tablo 3' de gösterildiği gibi çok basit demokratik bir toplum olduğunu düşünelim (Shughart and Razzolini, 2001).

Tablo 3: Çoğunluk Kuralının Seçmen Tercihleri Açısından Değerlendirilmesi

	MR_1	MR_2	MR_3
1	A	B	C
2	B	C	A
3	C	A	B

KAYNAK: Shughart and Razzolini, 2001.

Tercihlerin ABC olarak sıralandığı ve en çok oya sahip alternatifin kazandığı basit çoğunluklu oylama yöntemi kullanarak A yı B nin karşısına koyarız (ki bu durumda A kazanandır) kazananı da geriye kalan alternatif C nin karşısına koyarız ki bu durumda C kazanmış olur. Az öncekinin yerine diyelim ki B yi C nin karşısına koyalım (ki bu durumda B kazanacaktır) ki kazananı geriye kalan A nın karşısına koyduğumuzda A kazanacaktır. Ya da en sondaki C yi A nın karşısına koyduğumuzda C kazanacak ardından B nin zaferiyle sonuçlanacaktır. Dolayısıyla alternatiflerin düşünüldüğü sıraya bağlı olarak 3 sonuçtan birine basit çoğunluk oylaması prosedürü ile ulaşılması oylama çelişkisidir. Neticede A, B ye tercih edilirken, B de C ye tercih edilmekte fakat maalesef C de A ya tercih edilmekte (Condorcet kazananı) ve bu yüzden sosyal düzen geçişsiz olmaktadır. Örneğin ABD başkan adaylarını ikiye indiren ya da (1992 ve 1996 başkanlık seçimlerindeki gibi üçe) ilk basamaktan geçerler ve sonrasında finalistler arasında bir tercih vardır. Bu durumda çelişki 2 aday arasında final kararında değil tüm basamaklarda meydana gelir. Yukarıda tartışılan çelişkiyi keşfeden kişi olan Condorcet (1743 – 94), basit bir ikili oylamada diğerlerinin her birine karşı bir çoğunluk oluşturacak alternatif seçmemizi önermiştir. Maalesef yukarıda örnekte olduğu gibi genelde böyle bir seçenek yoktur. (Tullock, Seldon, and Brady, 2002; Laslier and Senver, 2010). Mevcut sıralama en az tercih edilene doğrudur. 3 bireyin tercihlerindeki sıralamanın farklı olması mevcut paradoksu oluşturulmaktadır. Burada temel husus 1. ve 2. en iyi pozisyonundaki adaylar dururken 3. en iyi durumda olan adayın seçilme şansının olabilesidir.

Arrow ve Black'e göre (Tablo 4) seçmenler tercihlerini sıralama yoluyla gösterdiklerinde her bir oylama konusu tercih, ikiye ikiye birbiriyle oylandığında

her defasında farklı bir seçenek oylamayı kazanmakta oylama sonuçları tutarlı bir ortak tercihe imkan vermemektedir. Yani, tarafların tercihleri ikiyeşerli gruplar halinde değerlendirildiğinde de ortak bir uzlaşa sağlanamamaktadır. Örneğin, Siyah ve Gri arasında, Siyah'ın 1. tercihi havuz iken Gri'nin 1. tercihi park olmaktadır. Siyah'ın 2. tercihi kütüphane iken Gri'nin 2. tercihi havuz olmaktadır. Siyah'ın 3. tercihi park iken Gri'nin 3. tercihi kütüphane olmaktadır. Aynı eşleşmeyi diğer ikili tekrarlamak mümkündür. Böylece oylama bir kısır döngü haline gelmekte; ancak bir yerde kesilirse bir karara ulaşılabilmekte, ulaşılan bu karar ise tüm bireylerin şekilde görüldüğü gibi (örnekte 3 birey) ortak tercihini yansıtmamaktadır. Sonuç olarak kişisel tercihler açık ve tutarlı olsa da, çoğunluk tercihini ortaya koymada tutarsızlık ortaya (Walters and Kasabuski, 1993) çıkabilmektedir. Buradan çoğunluk tercihlerinin hiçbir zaman tutarlı sonuçlar vermeyeceği sonucuna da ulaşmamalıyız; çünkü üç birey de bir uzlaşıda karar verebilir ise (ortak bir noktada buluşabilirse) oylanılan konu ve seçmenlerin tercihleri karşılaştırma yapmayı mümkün kılıyorsa denge çözüme ulaşılabilir.

Tablo 4: Kamusal Malların Sıralanması

	Havuz	Kütüphane	Park
Siyah	1	2	3
Gri	2	3	1
Beyaz	3	1	2

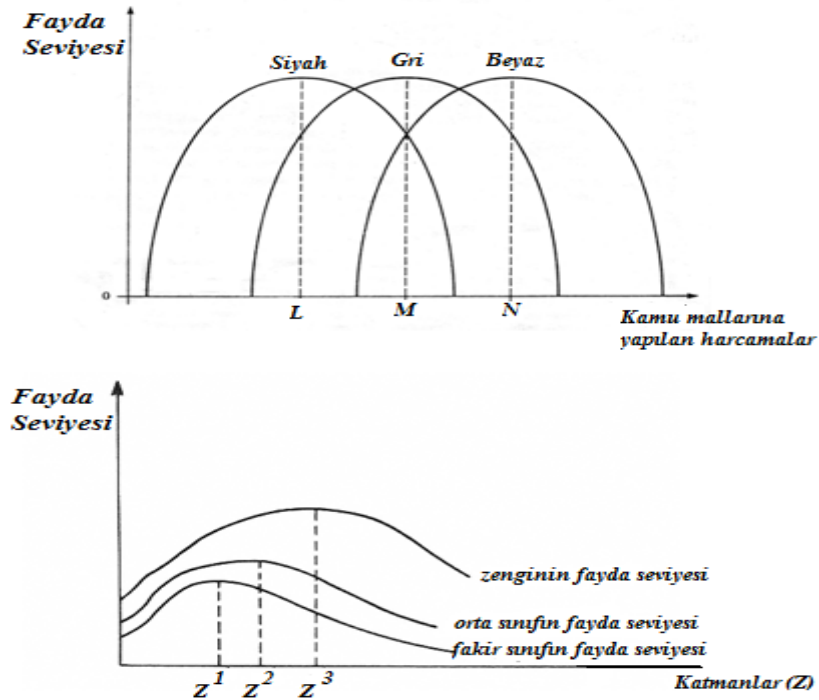
KAYNAK: Walters and Kasabuski, 1993.

Çoğunluk oylaması sonuçlarının önemli bir özelliği de kişilerin tercihlerini yanlış yorumlayarak kendi lehlerine çevirememeleridir. Böylece hile bulaşmamış bir oylama en iyi strateji olmuştur. Sebep medyanın solundaki birinin sonucu kendi tercih ettiği pozisyona taşıyabilmek için, sağındaki bir kesimi oylayarak yalnızca sonucu etkileyebilmesi ve medyanın sağındaki biri içinde tam aksinin söz konusu olmasıdır. Ancak oylama sonuçları medyan seçmen dışındakilerin tercihini dikkate almaz, medyan seçmenlerin dışında kalan tüm tercihleri değiştirmek seçim sonucunu etkilemez (Walters and Kasabuski, 1993). Dolayısıyla sunulan tercihler azaltılmalı ya da tercihlerden birini cazip hale getirmek gereklidir. 2 tercihi de birden cazip hale

getirmek gene aynı kısır döngüye sebep olacaktır ayrıca ideolojilerin belirleyici olduğu unutulmamalıdır.

Şekil 10' da görüldüğü gibi kamu harcamalarının arzulan miktarına ilişkin üç bireyin tercihleri alınır. Her oylamacı belli bir harcama düzeninin maksimum yararı sağlayacağını öngördüğünde kamu harcama miktarına ilişkin bir çoğunluk kararına ulaşılabilir. Çünkü adayların tercihleri karşılaştırıldığında, iki adaydan biri, kendine en yakın tercihi seçtiğinde, her iki seçimde de ortak bir nokta bulunur ki, bu nokta her üçü için tercihlerin kesiştiği noktadır. Öyleyse tercih sıralaması şeklinde değil fakat en iyi (en tercih edilir tek bir nokta) her aday seçtiğinde (her üçü için – örnekte tüm adaylar için) tercihleri tutarlı kılacak bir denge noktası bulunabilmektedir. Fakat tercihlerin bu kadar basit ve tek boyutlu olmadığı gerçek dünyada tercihlerin oylanmasında bir kısır döngüye girilebilmektedir. Sonuçta tercihlerin boyutlarının çok olabilmesi, tercihlerin birbiriyle tutarsız olabilmesi ve tercihlerin sıralamasının her zaman iyi yapılamamış olması çoğunluğun isteklerinin ne olduğunun bilinmemesine neden olmaktadır. Böylece alınan kararların toplumsal refahı arttırdığını söylemek her zaman mümkün olmamaktadır.

Şekil 10: Medyan Seçmen ve Refah Dağılımı



KAYNAK: Per-Olov, 1991.

Şekil 10'un ikinci kısmında ise üç grup birey katmanlar itibariyle yer almaktadır. Fakir orta sınıf ve zengin bireyler. Fakir bireylerin en çok tercih ettikleri kamu malına yaptıkları harcama düzeyi Z^1 , zengin bireylerin harcama (vergi) düzeyleri Z^3 tür. Orta sınıf ise zengin bireye göre daha az vergi vermekte ve Z^2 seviyesinde bulunmaktadır. Böylece bir bireyin geliri arttıkça birey kamusal harcamayı daha çok talep etmektedir. Diğer yandan, vergilendirmenin tek tip olduğu, kamu malının normal mal olmadığı, yani gelir arttıkça talebinde artmadığı (ceteris paribus) durumlarda talep ve gelir arasında yukarıda varsayılan basit bir ilişki olmayabilir (Per-Olov, 1991).

Çoğunluk oylaması kuralını kullanarak Z^2 harcama seviyesinin çoğunluğu oluşturduğu kolayca ispatlanabilir. Hem zengin kesim, hem de orta sınıf Z^3 ten ziyade Z^2 ye oy verecektir. Orta ve zenginlerden oluşan çoğunluk Z^2 yi Z^1 e tercih etmektedir. Aynı şekilde fakir kesim ve orta sınıf oyunu Z^2 den yana kullanacağı için denge seviyesinin medyan seçmen tarafından tercih edilmesine neden olur. Şekilde görüldüğü gibi medyan seçmen, daha büyük masrafları tercih eden birey sayısının, daha ufak masrafları tercih edenlere tamamen eşit olduğu kişidir. Örneklemek gerekirse **ilk olarak**: Üç bireyin kamu malından eşit marjinal fayda elde ettiği ve vergilendirmenin de tek tip olduğu duruma düşünelim. O zaman medyan seçmen toplam faydanın 1/3 üne sahip olur ve böylece malların marjinal maliyeti dengelenir. Böylece medyan seçmen kamu malına para harcama isteği ve kamu malından ekstra fayda elde etmek için harcanan paranın eşitlendiği $MU=MC$ masraf seviyesini tercih eder.

İkinci durumda: Eğer vergilendirme oransalsa ve medyan seçmenin geliri toplumun ortalama gelirinden aşağıda kalırsa, bu seçmenin vergi bedeli düşük olacaktır. Buna göre toplam maliyet ilk duruma göre 1/3 den daha az sorumlu olacaktır. Böylece daha çok kamu malı harcamasına oy verecektir. Çünkü medyandan alınan vergi az olduğundan haliyle daha fazla kamu harcaması talep edecektir. Bu durumda ya fakirler artan gelir seviyesine bağlı olarak medyana yaklaşmakta dolayısıyla daha fazla vergi vermekte ya da geliri artan zenginlerin ödedikleri vergide artış olması nedeniyle medyanın vergi yükünü azalmaktadır. Dolayısıyla vergi oransalsa yani ödenen vergi gelire bağlı olarak artıyorsa (artan

oranlı vergi) sonuç daha belirgin olacaktır. Burada ortaya konulan yaklaşımlar çoğunluk oylama dengesinin Pareto etkili olabileceğini göstermektedir.

Dolayısıyla bir çoğunluk oylaması dengesi, her bir seçmenin şekilde olduğu gibi en çok tercih edilen tek bir masraf bedeline sahip olduğu noktada elde edilir. O zaman tercihlerin tek zirveli olduğu söylenir. Diğer taraftan fayda ilk önce artar sonra azalır ve sonra tekrar azalırsa iki (bu çok zirveli tercihleri gösterir) bu durumda çoğunluk oylaması dengesi var olmaz.

Özetle oyda birlik kuralının söz konusu olduğu tek tip vergileme uygulanmasını gerektiren bir yaklaşımda, tercih edilen kamusal mallara yönelik tüm bireyler eşit vergi ödemektedir. Buna karşılık oyda çokluk kuralının geçerli olduğu artan oranlı vergilemenin uygulandığı bir sistemde ise medyan seçmen, geliri ortalamanın altında kaldığı takdirde daha düşük vergi ödeyeceğinden buna paralel daha çok kamu harcamasına oy verecektir.

Zenginin gelirinin düşerek medyana yaklaşması ya da medyanın zengine yaklaşması durumlarında medyanın ortalama gelirinin toplumun ortalama gelirinin üzerine çıkması durumu oluşacak. Bu durumda yeni oluşacak medyan kamu harcamalarına yönelik verdiği oyu düşürecek ki böylece eski pozisyonunu korumaya çalışacak, daha fazla vergi ödemek istemeyecektir. Bu durumda medyan merkezde kalmak adına ya gelirini düşük göstererek vergi kaçırmaya ya da vergi kaçakçılığına yönelecektir. Yahut da tercihlerini değiştirerek kendileri için en elverişli politik argümanları ortaya koyan politika ve politikacıları tercih edebilecektir. Örneğin istisna, muafiyet, teşvik, sübvansiyon gibi politikaları bünyesinde barındıran parti ve politikalar, seçmenlerden daha fazla oy alacaktır.

Başkanlık ya da seçim oylamasında seçmen desteğini sağlamaya yönelik vergisel (ekonomik) politikalardan bazıları ise şu şekilde sıralanabilir:

- (1) İndirilmiş kişisel gelir vergisi oranları
- (2) Kişisel gelir vergisi muafiyetleri
- (3) Milli gelir yasasını reforme etmede gösterilen gayretler
- (4) Resmi denetim (IRS) oranlarındaki azalmalar

(5) Menkul kıymetler borsasının performansına yönelik uygulamalar şeklinde olup bunun karşılığında kişilerin başkanlık seçimlerinde daha yüksek onay eğilimine girecekleri açıktır, ceteris paribus (Ott and Cebula, 2006).

4.1.3. Medyan Seçmenin Yeniden Dağıtım Politikalarıyla ilişkisi

Gelirin yeniden dağıtım etkisinin 2 yönde tekrar dağılımı vardır: (i) ücretlerin yüksek fiyatlara yetişmemesi nedeniyle ücretlerden karlara (ii) vergilendirme dolayısıyla özel sektörden kamu sektörüne doğrudur (Agenor and Montiel 1996).

Tablo 5: Gelir Dağılımındaki Değişim

	<i>Milli Gelirin Yüzdesi</i>				
	(1) <i>en zengin</i>	(2)	(3)	(4)	(5) <i>en fakir</i>
<i>Vergi öncesi milli gelirden alınan pay</i>	42.9	24.4	17.0	11.0	4.7
<i>Vergi sonrası durum, ayrıca sağlık yardımları, tıbbi bakım yardımları gıda yardımları vs. sonrası gelirdeki yüzdelik azalış yada artış</i>	38.7	24.3	17.7	12.2	7.2
<i>Yüzdelik değişim</i>	-4.2	-0.1	+0.7	+1.2	+2.5

KAYNAK: Levy, 1987.

Yukarıda Tablo 5’ de, 1984 yılında Frank Levy tarafından yapılan araştırmayla ortaya konulduğu gibi politik rekabet modeliyle ilgili ilginç bir ifade de oy maksimizasyonu çabasında olan politikacıların medyan seçmen çıkarlarına hizmet etme konusunda en katı kişiler olacaklarıdır. O halde bu model yeniden dağıtım politikalarının geliri zenginden fakire değil gelir dağılımının son kısmından merkeze aktaracağını ifade eder. Yani modele göre gelirin yeniden dağılımını sağlayan politikalar örneğin vergiler ve transferler yoluyla gelir dağılımını değiştiren

uygulamalar sıklıkla zenginden fakire bir gelir kayması değil, gelir dağılımının uç noktalarından merkeze kaymasına yol açar. ABD verileri federal yeniden dağıtım politikalarının zenginden fakire etkisini gösterir. Tablo 5’ de en zenginden en fakire olmak üzere her bir beşli aile grubunun elde ettiği ulusal gelir oranını gösterir. İlk sıra 1984’de her beşlinin ulusal gelirden vergi öncesi aldığı payı gösterir. Nüfusun en zengini ulusal gelirin % 42.9’ unu alırken, en fakir % 4.7 elde etmiştir. Frank Levy tıbbi bakım yardımları, yoksullar için geçerli olan sağlık desteği yardımları, gıda yardımları, vergi ödemeleri sonrası durumu değerlendirerek gelirdeki değişimleri hesaplamaya çalışmıştır. Tablodaki ikinci satır sonuçları göstermekte; nüfusun en zengininin elde ettiği gelir miktarı % 38.7 ye düşmekte, bir sonraki zenginin geliri % 24.4’den % 24.3’e geriler ve en yoksul kesimde en büyük artış % 2,5 şeklinde olur. Medyan seçmen ise her iki durumda da gerek gelir dağılımı öncesi gerek gelir dağılımı sonrası mevcut stabil durumunu muhafaza etmek istemektedir (Levy, 1987).

Bireyler fakirlik, açlık, evsizlik ve sağlık problemi gibi sorunlarla karşılaşmak istemeyecekler, en kötü yoksulluk koşullarını bertaraf etmede genel kamu yararına yönelik harcamaları talep edeceklerdir. Böylece kamu hizmetleri ileride karşılaşabilecek olumsuzluklara karşı genel bir sigorta işlevi görmektedir (Dye, 1990). Ayrıca partilerin politikaları merkezde (medyan) birleşme de birlikte oluşturdukları koalisyon politikaları kamu politikalarının etkin seviyede gerçekleşmesini sağlayabilecektir. Örneğin İngiltere’de seçimler liberal parti, muhafazakâr ve işçi partisi arasındadır. Yani kazanmak için hiçbir partinin oylarının çoğuna ihtiyacı yoktur. Pek çok durumda yaklaşık % 45 merkez ya da medyanda yer almak için yeterli olmaktadır (Tullock, Seldon and Brady, 2002). Genel anlamda literatürde seçmen davranışlarına etki eden faktörleri ise Tablo 6’ da şu şekilde sınıflandırmak mümkündür (Rowley and Schneider, 2008).

Tablo 6: Seçmen Davranışlarının Sonuçları

Bulgu		Ölçülen durum
İki büyük:	Seçmenler esas olarak iki temel olumsuzluğa tepki gösterirler: (1) işsizlik (2) enflasyondur.	tartışmasız
Miyopi:	Seçmenlerin zaman algısı kısadır. Bir seçimin üstünden 1 yılı geçkin olayların etkisi çok küçüktür.	tartışmasız
Geriye dönük eylemler:	Seçmenler gelecekte olacağını umdukları olaylardan çok geçmiş olaylara tepki gösterirler, fakat beklentiler sabit olduğundan fark küçüktür.	tartışmalı
Sosyotropik	Pek çok ülkede seçmenler hem sosyo-tropik (ulusal ekonomik çıkarlar) hemde ego-tropik (bireysel ekonomik çıkarlar) doğrultusunda oy verme eğilimindedirler.	tartışmasız
Düşük bilgi:	Seçmenler (makro) ekonomi hakkında çok az şey bilirler.	tartışmalı
Şikayet asimetrisi:	Seçmenler hükümeti kötü bir ekonomik durum için, benzer oranlı iyi bir durumda ödüllendirdiklerinden daha çok cezalandırırlar.	tutarlı
Yönetim maliyeti:	4 yıllık normal bir periyotta ortalama bir yönetim maliyeti, oyların belirli bir yüzdesini yok eder. Bu sonuç parti sisteminden, yasaların oylanmasından, ülke büyüklüğünden vs. bağımsızdır.	tartışmasız
İçerik:	Eğer hükümet seçmene karşı şeffafla sorumluluk yaygınlaşır.	kısmen

KAYNAK: Rowley and Schneider, 2008.

4.2. Politikacıların Davranışları

“Adaylar ve Partiler teorisi” politikacıları işletmedeki ortaklara, partileri de girişimcilere benzetir. Politikacıların seçilmek ya da yeniden seçilmeyi garanti altına almak güdülerini varken, partilerin ise seçimleri kazanmak için bir araya gelen gönüllü politikacı koalisyonu oldukları kabul edilir. Şirket ortakları onu organize eden kişilerin bireysel ekonomik amaçlarına hizmet eder. Benzer şekilde bir parti, onu organize eden kişilerin bireysel politik çıkarlarına hizmet eder. Top yekün düşündüğümüzde bu araştırma dalı ekonomideki “şirket teorisine”, çok benzer (Buchanan and Tullock, 1999).

Bir demokraside politikacılara yapılan baskı ile, özel girişimcilerin omuzlarındaki baskı önemli benzerlik gösterir. Özel şirketler müşterilerinin

patronajını garanti etmek adına kendi adına yarışırken, benzer şekilde politikacılar da kendi aralarında seçmen desteği sağlamak için yarışlar ve bunu seçilmelerini sağlamayı umdukları program ya da politikaların sözünü vererek yaparlar. Diğer bir deyişle demokratik bir toplumda politikacı: seçmen desteğini garanti etmek amacıyla harcama ve gelir planlarının bir kombinasyonu yürürlüğe sokmaya çalışan kişi olarak görülebilir. Bu benzerlikler politik rekabetin pazar rekabetinden çok da farklı olmadığını gösterir (Buchanan and Wagner, 2000).

Kamu çıktısının vatandaşın fayda fonksiyonuna pozitif katkı yaptığı varsayımı altında, harcamaların kendisi politikacılara desteği garantileyecektir. Fakat vergiler vatandaşın kullanılabilir gelirini azaltacak, böylece onları olumsuz etkileyerek politikacılara verdikleri desteği azaltacaktır. Bir çoğunlukçu seçim sisteminde çoğunluk, kamu hizmetini özel hizmete tercih ettiği sürece tercihler, vergi oranları ve bütçede genişleme şeklinde ortaya çıkacaktır. Bu analizde ortaya konan şey politik rekabetin var olduğu demokratik bir sistemde bütçe; alternatif vergi ve harcama programlarından hareketle, kazanç ve kayıpların politikacılarca hesaplanması yoluyla tespit edilebildiği bir konsepttir. Diğer bir deyişle rekabetçi demokratik bir sistemde kamusal bütçelerin büyüklüğü ve oluşumu politikacıların tercihlerinin bir ürünü ya da politik sistemi sınırlayan yapısal – kurumsal kuralların bütünüdür (Buchanan and Wagner, 2000).

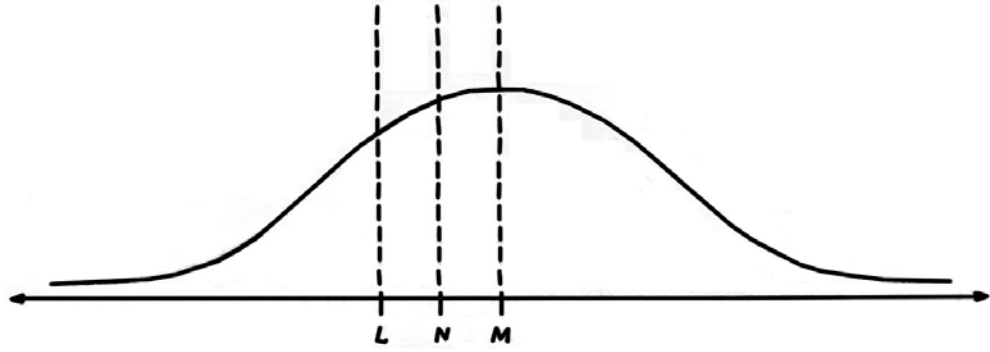
4.2.1. Politik Rekabet ve İdeolojik Dağılım

Medyan seçmen modelleri iktisatçılara ve politikayla uğraşan kişilere demokratik politik sistemle ilgili basitleştirilmiş varsayımlar sunmuştur ki bu varsayımlar açık ya da dolaylı bir şekilde devlet ya da yerel yönetimdeki araştırmaların temelini oluşturmuştur. Temel model her bir vergi mükellefinin çeşitli kamusal mal ve hizmet ile harcanabilir geliri arasındaki fayda – maliyet dengesini maksimize etmeye çalışır. Medyan seçmen tabiri Duncan Black'in (1958) medyan seçmenin gücü üzerine yaptığı çalışmalarda geçer (Dye, 1990).

Belli şartlar altında politik rekabet, oylarını maksimize etmek çabasında olan adayları mevcut durumlara karşı orta yollu bir tutum sergilemeye ve rakipleriyle olan farklarını azaltmaya yöneltir. Mümkün olan en basit durum aşağıda ideolojik bir

spektrumun yönlendirdiği tercihler çerçevesinde seçmenlerin dağılımının gösterildiği (soldan sağa) bir politik ortam şeklindedir. Seçmenler yalnızca iki adayın olduğu bir oylamada, birçok konuda adaylar arasında fark olmadığından yakınır. Siyasi rekabet politikacıları kararlarında orta yolu tercih eden politikalara itmekte böylece rakipleriyle aralarındaki görüş farkı çoğu kez azalmaktadır. Politikacılar merkez seçmenin tercihlerini yansıtan politikaları tercih ettiklerinde oylarını maksimum yapabileceklerini düşünürler. Aşağıdaki Şekil 11’ de seçmenlerin % 50’si M’nin solundaki pozisyonlara, seçmenlerin % 50’si de M’nin sağındaki pozisyonlara sahiptir ve dağıtım M’de tek bir tepe noktasına sahiptir ki bu da medyan pozisyonudur (Walters and Kasabuski, 1993).

Şekil 11: Seçmenlerin İdeolojik Dağılımı ve Politik Rekabet



SEÇMENLERİN İDEOLOJİK DAĞILIMI VE POLİTİK REKABET: Eğer seçmenler normal şekilde tek boyutlu ideolojik spektrumda dağılırsa ve bu spektrumda kendilerine en yakın pozisyondaki adaylar lehine oy kullanırlarsa, oylarını maksimize etmekte olan politikacılar muhtemelen kendi politik platformlarını medyan seçmenin tercihlerine uyacak şekilde düzenleyeceklerdir.

KAYNAK: Walters and Kasabuski, 1993.

Eğer herhangi bir sebepten ötürü bir aday L pozisyonunu alırsa, bu aday ortalama bir pozisyon olan M’de bulunan bir aday karşısında muhakkak mağlup olacaktır. L’deki bir adayın tüm seçmenleri L’nin solunda yer alırken daha çok seçmeni ise L ile N arasında olacaktır. Fakat M’deki bir adayın seçmenleri M’nin sağında yer alırken daha çok seçmeni ise M ve N arasında olacaktır. Böylece merkez seçmene hitap eden politikacı gölgeli bölgeye eşit oranda oy kazanacaktır ki bu da zafer için gereken % 50’lik oranda çok daha fazladır. Açıkça görülüyor ki politikacılarda medyan pozisyona mümkün olduğunca yakın olmaya yönelik ciddi bir eğilim vardır. Bu örnekte L’deki bir adayın toplam oydan kendi payına düşen kısmı

arttırmasının tek yolu M yönünde sağa doğru ilerlemektir. (Eğer bu aday ısrarla L’de kalırsa, oy maksimizasyonunda, bulunan bir rakip L’nin hemen sağında bulunan bir noktaya hareket etmek suretiyle kendi oy oranını arttıracaktır). Eğer her iki politikacı sağ ve sol ideolojik yelpazenin tam ortasında iseler yani sağ ya da sol her aday oyların % 50’sini elde edebilmeleri durumunda; seçilmeleri ideolojik faktörler dışında örneğin hangisinin hitabetinin iyi olduğuna, yanlış adaya oy kullanımına ya da geçersiz oylar gibi faktörlere bağlı olabilecektir.

Merkez seçmen varsayımı bazı ilginç sonuçlar doğurur. Adayların birbirlerinden farklı olmadığını düşünen seçmen, oylamayı gereksiz bulacak ve kararsız kalacaktır. Ya da politikacıların hiçbir özelliği olmadığını düşünerek her iki adayı da tercih etmeyecektir. Eğer seçimler iki adımda örneğin parti içi rekabet ve partiler arası rekabet şeklinde gerçekleşiyorsa parti içi seçimi düşünecek olursak; aday, parti içinde parti merkezine (parti meydanına) yakın bir politika benimserken buna karşın genel seçimi kazanmak için ise aday, merkez seçmene hitap etmeye çalışacaktır. O halde optimum strateji adayların kendi parti meydanları ve popülasyon medyanı arasında bir yerde pozisyon belirlemeleri şeklinde olacaktır.

Eğer yarışa 3. bir aday katılırsa (N) gibi hem sağa hem sola hitap edebilecektir. Sola / sağa yakın aday sol / sağ oyları alırken, böylece seçimi yeni parti kazanabilecektir. Bu durumda eski partiler politikalarını sola ya da sağa yaklaştırarak bu oyları geri almaya çalışacaklardır. Bu süreç merkez seçmeni de içine alarak oyların arttırılabileceği düşüncesinin sonucu olarak, politikaların merkez seçmene yönelmesine neden olacaktır.

4.2.2. Oy Ticareti (Logrolling)

Logrolling oy ticaretidir. Örneğin kurultay ya da parlamentoda bir üyenin; bir kanunun lehinde oy vermeyi kabul etmesi karşılığında diğer üyenin bir başka konudaki oyunu talep etmesidir. Yani parlamentoda temsilcilerin kişisel çıkarları korumak maksadıyla siyasi anlamda oy pazarlığına girmeleridir. Demokratik politik bir sistemde oldukça yaygın bir uygulamadır. Yasa yapıcılar aslında kanunlaşması için oy vermek istemedikleri bir şeyin lehine oy vermektedirler. Çünkü karşılığında yasa yapıcı diğer bir kişide, onun çok istediği bir şey lehine oy vermeye razı olacaktır. Logrolling genelde ya aleni ya da gizli logrolling olarak sınıflandırılır.

Aleni Logrolling politikacıların açıkça oy ticareti yaptığı durumları gösterir ve bu durum ABD de açıkça yapılır ve yasalır. Logrolling'e örnek olarak ABD deki eyaletler arası otoban sistemini düşünelim. Sistem tüm sürücülerin tükettiği gazdan alınan bir vergiyle finanse edildiğinden, bu otobanlardan birine sahip olan bir topluluk zenginleşecektir (örneğin Arizona eyaleti). Fakat bu eyaletteki kişiler Florida'daki otobanların yapımı için vergi ödemek istemeyecekler ancak Logrolling uygulaması neticesi otobanın inşası mümkün hale gelebilecektir (Tullock, Seldon and Brady, 2002).

Çoğu siyaset bilimci bu siyasi pazarlıkta bir sakınca görmemekte, doğal hatta gerekli görmektedirler. Bu azınlıklara siyasi tercihlerinin şiddetini gösterebilme fırsatı vermektedir. Malların değişiminin ekonomik refahı arttırmasında olduğu gibi politik pazarlıklar sonucu alınan kararlar da toplumsal refahı arttırıcı sonuçlara yol açabilmektedir. Ancak, suni pazarlık refahı arttırabileceği gibi azaltabilir de; yani oylamayla çıkan çoğunluk tercihi, pazarlığa dayalı çoğunluk çıkarını yansıtsa da, yine azınlığın alınan karara verdiği değer daha fazla olabilecektir (Walters and Kasabuski, 1993).

Oy ticaretine etki eden bazı faktörleri ise şu şekilde sıralamak mümkündür (Tullock, Seldon and Brady, 2002):

Organize edilmiş kulis faaliyetleri: Kamusal tercihler var olan organize kulis faaliyetleri ve baskı grupları yüzünden daha da zorlaşmıştır. Politik baskı gruplarının mevcudiyeti noktasında genel anlamda para ya da zaman aktivitelerine yapılan yatırımlar oy ticareti nedeniyle sorgulanmaktadır.

Konsantre faydalar ve dağılım maliyetleri: Pek çok projenin maliyetinden çok daha az fayda sağladığı görülmektedir. Toplumsal açıdan maliyetli bazı kanun ve düzenlemeler propaganda ya da baskı gruplarının oluşturduğu gruplarla geliştirilen rasyoneliter sonucu yasalaşma şansı bulabilmektedir.

Lobi faaliyetleri ve verimsiz transferler: Oy ticareti ya da Logrolling verimsiz transferler noktasında da gözlemlenmektedir. Özellikle lobcilik faaliyetleri son derece önemlidir. Parlamenterlere yönelik direkt nakit şeklinde rüşvet sıklıkla kullanılmaz, çünkü parlamento ve Amerikan kurul üyelerindeki kişiler nadiren çok zengin şekilde emekli olurlar.

Tarımsal Koruma: Oy ticaretinin gerçekleştirildiği temel alanlardan biri tarımsal korumaya yönelik verimsiz düzenlemelerdir. Bu noktada çiftçilere yönelik transferler açık transferler şeklinde kanunlaşmamaktadır. Çünkü transferlerin şeffaflığı ortalama seçmenlerce skandal olarak değerlendirilebilecektir. Çiftçilere değişik yollarla önemli oranda kaynak aktarımı gerçekleştirilmektedir. Kongre üyeleri bu tavrın farkında olduklarından Logrolling direkt transfer türünde kanun tasarısında yer almamaktadır.

İmtiyazların Boyutu: Oy ticaretinin kapsamı aynı zamanda ülkelerin mevcut kaynak ya da potansiyeliyle de alakalı olmaktadır. Teorik olarak çözüm kolaydır, ancak pratikte oldukça zorlaşmaktadır. Çünkü iş oldukça verimsiz projeler doğuran “Logrolling” i engellemeyi gerektirir. Bu amaca ulaşmanın en basit yolu bütçe kesintileri ile imtiyazların kaldırılmasıdır. Böylece herkes zenginleşebilecektir. Çünkü özel imtiyazların kaybedilmesi toplumsal faydanın artması anlamına gelecektir.

Yinede politik oylarda açık pazarı engelleyen, fakat aynı hedefleri başarmak adına kullanılan dolaylı methodları uygun gören yapının bizzatihi sistem tarafından beslendiği düşünülebilir. Fakat diğer yandan aleni ya da gizli Logrolling yaparak farklı meselelerde oy ticareti yapma fırsatı, ilgili azınlıklara, ayrımcı yasalarla başa çıkma konusunda koruma sağlar (Buchanan and Tullock, 1999).

4.3. Bürokratik Davranış Modelleri

Geleneksel olarak bürokrasi olumsuz bir kelime olarak algılanmış ya da bürokratların kamu yararını maksimize ettiği düşünülmüştür. Ancak bürokratlar da tıpkı diğer insanlar gibi hareket ederler ve insanların geneli gibi kamu yararındansa kendi çıkarlarıyla daha yakından ilgilidirler. Problem tıpkı bir fırıncının kendi çıkarlarının onu, bir terzinin ihtiyaçlarını karşılamaya itmesiyle aynı mantıkla; bürokratların başkalarının karına kendi çıkarı için hizmet etmeye yönelten bir yapının mevcut olduğu noktasıdır. Dolayısıyla bir mal ya da hizmetin devletçe sunumuna karar verildiğinde, bu hizmeti gerçekleştirmek üzere kurulan kurumlar bürokrasiyi ifade ederken, bu işle görevlendirilen kişiler bürokrat olarak tanımlanmakta olup yasalar ve hukuk çerçevesinde hükümet politikalarının

gerçekleştirilmesi ve uygulanmasından sorumludurlar (Tullock, Seldon and Brady, 2002; Rowley and Schneider, 2004).

Politikaların yürütülmesinden sorumlu olan hükümet bürokrasisi, hükümetin idari alanında yer alırken kamu kesiminde bürokratlar, devlet işlerini yürüten ajanlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Yönetim otoritesi yani yürütme yetkisi ise hükümet tarafından bürokratlar eliyle yürütülür. Dolayısıyla bu perspektif kurumsal sınırlandırmalara maruz kalan, kişisel çıkarlarını maksimize ettiği düşünülen bürokratların rasyonel tercih yaklaşımı çerçevesinde yakından incelenmesine neden olmuştur. Çünkü kamu tercihi yaklaşımı içerisinde bürokratlar ideoloji, patronaj, isteğe bağlı güç ve yönetimin işleyişi noktasında kendi çıkarları peşinde koşan unsurlar olarak görülmüş, bütçe maksimizasyonu ise böylesi amaçlar için makul bir araç olarak değerlendirilmiştir (Rowley and Schneider, 2008). Buna karşın literatürün büyük kısmı hükümetlerin kamu yararını maksimize etme çabası içerisinde olduğunu, ikincisi bu konuda tüzel kişilerin tam anlamıyla organize olma başarısını gösteremeyeceğini varsaymıştır (Tullock, Seldon and Brady, 2002).

George Stigler ise (1971) ideolojiyle ilgilenmiş ve ekonomiyle bağlantılı tüm politik davranışların aslında ekonomik çıkarıcılıkla açıklanabileceğini ifade etmiş ve görüşünü ampirik testlerle de desteklemiştir. Kişisel çıkarıcılığın insan davranışlarını güdüleyen temel şey olduğu yönündeki inanışın bir disiplin olarak ekonomide güçlü bir pozisyon alması ve çıkar politikalarının ideolojilerle olan bağlantısının ortaya konabilmesi bakımından ortaya koyduğu çıkarsamalar bu noktada son derece önemli olmuştur (Shughart and Razzolini, 2001).

Bu araştırma dalı genel itibariyle bakıldığında ekonomideki “*Şirket Teorisine*” çok benzemekte (Buchanan and Tullock, 1999), bürokratik davranış kalıpları, işletme yönetimi teorisindeki gibi olmaktadır. İşletme sahipleri faaliyetlerini genelde profesyonel yöneticiler eliyle yürütürler. Söz konusu durum sahip-yönetici sorunlarına neden olur. Yöneticiler işletme sahiplerinin menfaatleri yerine kişisel çıkarlarını gözetebilirler. Neticede işletme yönetiminde verimsizliğe, kaynak ve zaman israfına ve nihayetinde kar kaybına neden olur. Ancak özel kesimde olduğundan farklı olarak işletme sahiplerinin çalıştırdıkları yöneticileri denetleyebilmesinde görülen kolaylık bürokrasinin denetiminde görülmez. Buradaki

zorluk, öncelikle etkinlik denetiminin güçlüğünden ileri gelir. Bu güçlük ise kamu kesimince kara dayalı performans ölçümünün yapılmasındaki güçlüktür. Diğer taraftan kar güdülü özel kesimin çalışanlarında performansa dayalı ücret ve ikramiye artışları, çalışanları motive eder ve verimliliği arttırır. Oysa bir kamu kurumu kendisine ayrılan bütçeden tasarruf ederek daha azını harcarsa, ertesi yıl bütçe ödeneğinden daha az faydalanması anlamına gelir.

Yani çıkarı olmayan kamu görevlisi varsayımı bir kenara bırakılıp özel sektörde kullanılabilecek analizlerle aynı tür davranışlara sahip politikacıların ve regülatörlerin davranışları aynı şekilde örtüşebilmektedir. Eğer özel şirket yöneticileri karlarını maksimize eden kişiler değil de şirket gelirlerini maksimize eden kişiler olarak görülselerdi; bürokratların bütçe maksimizasyonunu sağlayan ya da politikacıların oy maksimizasyonunu yaratan kişiler olarak görülmemeleri sağlanmış olurdu. Geleneksel teorideki girişimciler kar arayışında olsalardı, regülatör ve politikacıların etki yapabileceklerini anladıklarında istendik bir regülasyon çevresi oluşması için lobi kurmaları beklenirdi. Peltzman'a göre teori artan marjinal regülasyon maliyetlerine maruz kalan diğer grupların direnmelerini sağlayan dürtüleri hesaba katmıyordu (Crew and Parker, 2006).

Gordon Tullock (1965) bürokrasi çalışmalarına rasyonel tercih perspektifinde yaklaşan ilk kişidir. Fakat ilk resmi düzeltmeleri yapan William Niskanen (1971) dir. Kitabı hala Virginia okulu görüşlerinin klasik anlatımıdır. Hem Tullock hem Niskanen büro ve bürokratlara tamamen ekonomik açıdan yaklaşmıştır. Yani mülkiyet hakkı, işlem maliyeti ve organizasyon güdülerinin büro ve bürokratların karar alma işlemlerini açıklamada ve kamu sektörü bürokrasisinin iyi bilinen verimsizliklerini hesaplamada önemli rol oynadığını göstermiştir. Daha entegre modellerde, büro bütçesini maksimize etmiştir; fakat bunu verimlilik noktasının ötesindeki ek maliyetlerin, bütçe talebinden doğabilecek tüketici (üretim fazlasının) toplamıyla dengelendiği noktaya kadar yapmıştır. Kısaca marjinal maliyet marjinal faydayı aşmıştır. Fakat ek maliyet milyonlarca vergi mükellefi arasında isimsiz şekilde dağıtılırken fayda, büro ve müşterileri arasında toplandığından, oldukça verimsiz bir bütçe düzeyi oluşmaktadır. Bürokratik verimsizliği hızlandıran güdüleyiciler bu noktada ölçüt olduğundan, toplam hükümet bütçeleri son derece

büyüktür. Böylece $MC = MU$ noktasının ötesine üretim taşınmakta neticede toplam maliyetler toplam faydayı aşmakta etkinsiz yapı ortaya çıkmaktadır. Bu durum vergide artışa, bütçe açığı finansmanına ya da her ikisine birden sebep olmaktadır. Tullock ve Niskanenin daha az ilgilendirdikleri şey politik kontrol ve vatandaşın bürokratlarla ilişkisidir (Shughart and Razzolini, 2001).

4.3.1. Bürokratik Davranışların Bütçe Maksimizasyonu Kapsamında Değerlendirilmesi

Bürokrat davranışını öngörmek için ortaya konan ilk model, özel şirket yöneticilerinin davranışlarını öngörmeye kullanılan modeldir ve Oliver E. Williamson tarafından ortaya konmuştur. Ne şirket sahipleri ne de politikacılar, yöneticilerini yakından izleyebilmek için yeterli bilgiye sahip olmadıkları gibi bunu yapmak için fazla bir gayret içinde de değillerdir. Williamson'a göre yöneticiler de kendi faydalarını en çoklaştırmaya çalışırlar. Yönetimsel davranışın ne olduğu büyük ölçüde yöneticiler için neyin fayda sağladığına bağlıdır. Yönetim faydasını en çoklaştıran iki kaynaktan yararlanır. Birincisi geniş bir kadrosunun olması, ikincisi hissedarlara dağıtılan karda beklenenden fazla artış sağlanmasıdır (Walters and Kasabuski, 1993). Niskanen ise: büronun bütçesinin büyüklüğüne ve büronun işlemlerini sağlayan şey olan maliyet verimliliğine odaklanmayı tercih etmektedir. Niskanen'in temel ölçütü hem rekabetçi hem de tekel pazarlarda faaliyette bulunan şirketlerdir. Dar fakat güçlü varsayımı ise "bürokratların kendi bütçe büyüklüklerini maksimize etmek istemeleridir". Bürokrasiyi inceleyen Anthony Downs'un önermesiyle bu durum kamu görevlilerine (i) güç (ii) gelir (iii) prestij (iv) güvenlik (v) kişisel bağlılık gibi kişisel çıkar güdüleyicileri olarak (Brown and Jacobs, 2008) fazlasıyla geri döner.

Bürokratik davranış modellerinin baş aktörü olan memurlar ise terfi alma ve daha fazla güç sahibi olma isteği ile kamu yararına hizmet etmek adına duydukları istekler arasında değiş tokuş yaparlar. Terfi ve güçle ilgili olan güdü muhtemelen kamuya hizmet güdüsünden daha önemlidir, fakat yine de tek önemli güdü bu değildir. Aynı zamanda rant arayışı "rant kollama" ve terfi isteği arasında negatif bir değiş tokuş yapan memurlarda vardır. Fakat ekonomik örgüt teorisine (rasyonel tercih) kural olan bu ikinci memur türü örgüt teorisinde istisnadır. Genel olarak

memurlar kamu görevini tercih ederler çünkü bu görev daha güvenli daha kalıcıdır, direkt olarak kamu yararına çalışma imkânları olduğundan bu işi yaparlar (Bresser – Pereira, 2004).

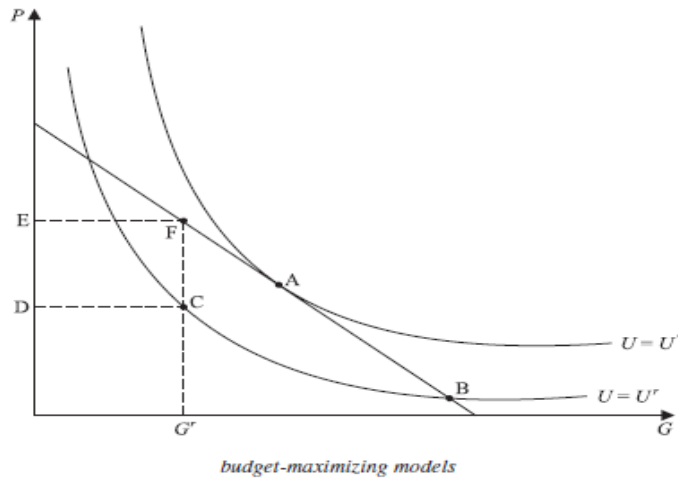
Niskanen’e göre bürokratların yönetim birimi olan *büro* nun tekel niteliğinde hizmet sunuşu bürokrasiye pazarlık gücünün yüksek olmasını sağlar. Politikacı ve bürokrat arasında “çift yönlü tekel” ilişkisi vardır ve büronun belirgin bilgi avantajına sahip olduğu anlamına gelir. Böylece bürokrasi hizmetin alıcıları durumundaki bireylerden (seçmenlerden) tüm tüketici artığını elde eder. Bürokrasi bunu yaparken, hizmetini bir pakette tek bir fiyattan satar ki bu fiyat bütçedir. (Niskanen 1971)’e göre bürokrasinin ürettiği hizmetle özel kesimin ürettiği hizmetin en büyük farkı özel mal ya da hizmetin bedeli fiyatken, bürokrasi hizmetinin bedeli bütçedir. Bütçe görüşmelerinin doğasındaki bölünmezlik yüzünden bürokratlar toplam üretim fazlasını kopartan kişiler olarak işlev gösterebilmektedir. Bu pazarlık şartları altında bütçe pek çok faktöre bağlıdır. Bütçesel çerçeve içinde şubenin “taleple” sınırlı mı yoksa “bütçeyle” sınırlı mı olduğu son derece önemlidir. Taleple sınırlılık durumlarında: bütçeyi maksimize eden şube, basit anlamda çıktı sınırlandırmalarıyla kısıtlanmayan şubesinin boyutunu maksimize eder. Bütçeyle sınırlılık şartlarında bürokratlar kendi bütçelerini taleple sınırlılık durumuna göre daha düşük düzeyde maksimize ederler. Her iki durumda da şubenin çıktısı medyan seçiminin öngördüğünden önemli ölçüde yüksektir. İlk durumda şube teknik anlamda verimsizdir, minimal biçimde elde edilebilecek maliyetten ciddi boyutlarda büyük maliyetlerle şube çıktısını temin eder. Sonraki durumdaysa şube (büro), bu modele göre teknik anlamda (Niskanen 1971) verimlidir. Ancak bu durum bürokratların fayda fonksiyonları / bütçe büyüklüğündeki maksimizasyonun yerini alırsa o andan itibaren yasama organında, optimaliyeti aşan çıktıyı büyüten anlaşmalar üzerinde yoğunlaşmaz. Bunun yerine dağıtılabilecek bütçe fazlasını maksimize etme işine yoğunlaşılır. Sonucun temel göstergesi şubelerin her zaman teknik bakından verimsiz olması ve çıktı tedarikinde ki minimal maliyeti önemli derecede geçen bütçelerin korunmasıdır (Rowley and Schneider, 2008; Shughart and Razzolini, 2001).

Bürokrasiyle ilgili ampirik çalışmaları gösteren Kiewiet, Şekil 12’ de Niskanen modelinin bürokrasi hilelerinden ziyade yaşamayla ilgili başarısızlıklardan biri olduğunu göstermeye çalışmıştır. Bu modelin kıyaslanabilir politik ekonomideki

bir model gibi hareket ettiği sonucuna varmıştır. Başlangıçtaki çerçevenin içinde yer alan eleştirileri açıklığa kavuşturmak ve ampirik bir literatür geliştirmek için iki büyük değişiklik üstünde geniş bir uzlaşa sağlamıştır (Shugart and Razolini, 2001):

- 1- Keyfi bütçeyi maksimize etmek; bürokratik davranışa açıklamada, bütçe maksimizasyonundan daha iyi bir yoldur.
- 2- Eski hale dönme (reversion level) seviyesindeki bütçe, bütçe araştırma kurumlarına oldukça bağlıdır. Fakat genelde sıfır noktasında değildir.

Şekil 12: Bütçe Maksimizasyon Modeli



KAYNAK: Shugart and Razolini, 2001.

Şekilde, dikey eksen özel mal ya da hizmetlerin seviyesidir (P), ve yatay eksen hükümet hizmetlerinin seviyesini gösterir (G). A noktası sponsor gruptaki kararlı seçmenler için P ve G nin optimal kombinasyonunu gösterir ve bu noktada seçmenler U fayda seviyesine ulaşırlar. Wyckoff, ise kararlı seçmenleri (reversion level) U^r olarak kabul eder ve bu seviyenin altında seçmen ya kamu görevlisinin aleyhine oy verecek ya da topluluktan ayrılacaktır. Bu durumda bürokratin maksimum düzeye çıkmasını sağlayan bütçe (ya da çıktı) B noktasıyla gösterilen bir çıktı öngörecektir ki bu çıktı çok büyük olmasına rağmen verimli şekilde üretilir. Ancak bunlarla aynı şartlar altında keyfi bütçesini maksimize eden bürokrat C ile

gösterilen bir çıktı öngörecektir ki bu çıktı genelde çok düşüktür ve CDEF bütçe fazlasını üretecektir.

Yani şekilde bir büronun çıktısının daha yüksek B gibi olabileceği gibi / bir büronun çıktısının daha düşük tutularak nasıl bütçe fazlası verileceğini de göstermektedir. Ancak eski fayda seviyesine dönme hususunu ciddiye almayan bürolar için sonuç oldukça şiddetli olabileceğinden risk almak istemeyen risk karşıtı bürokratin “yüksek çıktı” ve düşük “bütçe fazlasına” yönelmesi muhtemeldir. Böylece özel mala yönelik yasama başarısından bahsetmek mümkündür. Bu noktada özellikle ABD siyasi sistemine özgü inceleme komitelerinin yasama organı ve etkin gündem belirleyicileri olarak geniş hareket alanları olduğunu söylemek mümkündür. Ayrıca onların bürokratlar ile gizli anlaşma içerisinde oldukları varsayılmaktadır. Söz konusu ilişkinin düzeyi, revizyon seviyesinin de düzeyini belirlemektedir. Dolayısıyla salt bürokratların bilgiye sahip olduğu yaklaşımı gerçekçi olmamaktadır. Aksine politikacıların bilgiye haiz yönlendirici eleman olduğu açıktır. Yine vatandaş – bürokrat ilişkisini ifade etmeksizin salt siyasetçi – bürokrat temelli ikili bir monopol (siyasetçinin büroya tek sermaye / karşılığında büronun tek mal tedarikçisi) şeklinde kurgulamakta hatalıdır. Yine Niskanen modeli marjinal fayda ve maliyetlerin net olarak ortaya konamaması noktasında da yetersiz kalmaktadır.

4.4. Rant Kollama

Diğer bir husus ise çıkar ya da baskı gruplarının varlığıdır. Çıkar grupları, lobicilik faaliyetleriyle politik yapıda kararların kendi menfaatleri doğrultusunda alınmasını sağlayarak rant kollama faaliyetlerini gerçekleştirmektedirler. Son yıllarda “rant arayışı” kamu tercihi teorilerinde ve genel anlamda ekonomide önemli bir konu halini almıştır. *Rant kollama* kişi ya da grupların, rant elde etmek amacıyla kamu kaynaklarını kullanması biçiminde tanımlanmaktadır.

Amerika’da oto endüstrisi, hükümeti, Kore arabalarına bir tarife uygulamaya ikna etmek üzere kaynaklarını kullanırsa, Amerikan halkı fakirleşir. Böylece otomobil şirketleri kazanç sağlasa da, şirketlerin bu şekil bir kaynak kullanımı rant kollama haline dönüşür. Rant aramayla ilgili filizlenmekte olan çalışma alanları; rantın diğer pek çok yolla sağlanabiliyor olsa da hükümetlerin endüstri

düzenlemeleriyle yakından ilgili olduğunu söyler. Örneğin özel tekeller rant arayışının bir sonucu olup piyasada özel tekel oluşumuna yönelik kapasitenin de bulunması gereklidir. Yine örneğin ABD de şeker çok pahalıdır. Bu ABD’de oldukça küçük şeker kamışı üreticileri gruplarından oluşan oldukça başarılı baskı gruplarının sebep olduğu bir durumdur. Şeker kamışı Amerika da iyi yetişmez, diğer kaynaklardan şeker temin etmek mümkün olsa bile, ithalatı engelleyen oldukça başarılı ve küçük bir baskı grubu engel teşkil eder böylece özel tekel oluşumuna imkan tanınır (Bernholz and Vaubel, 2007). Elbette “rant kollama” nın diğer bir alanı hükümetin yaptığı doğrudan gelir transferleridir ki burada vergilendirilen A iken, B parayı alandır. Aynı şekilde gelirinin büyük bölümünü kanser tedavisinde kullanılacak bir kürün keşfine yatıran bir birey de ekonomik bağlamda “rant kollama” faaliyetine katılmış sayılacaktır (Tullock, Seldon and Brady, 2002).

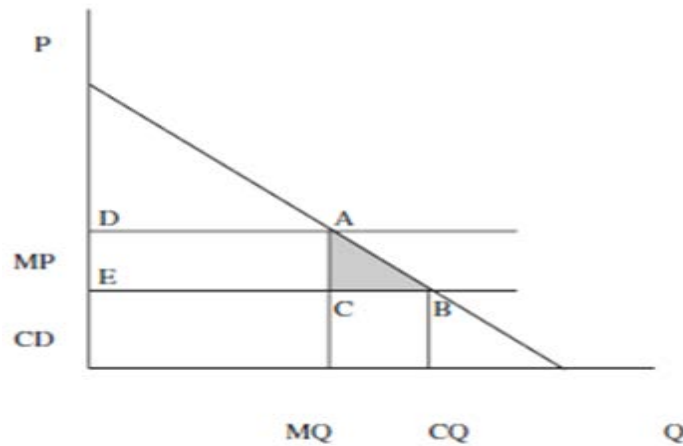
Rant kollama literatürünün odağı ise politika yapıcı olarak bilinen mekanizma ile lobiciler arasındaki rekabetten kaynaklı trade – off şeklindedir (Bowley and Schneider, 2004). Virginia okuluna göre, birey ya da gruplar marjindeyken (uç nokta) diğer bir doları pazardaki bir üretim aktivitesine yatırmaktansa politik bir harekete harcamanın daha karlı olacağını fark ettikleri noktada rant kollama faaliyetine başlayacaklar (Shughart and Razzolini, 2001) ve bu amaçla lobicilik faaliyetlerine girişeceklerdir.

Genelde, hükümeti manipüle ederek çok zenginleşen bireyler hükümetle ilgili görevlerden ziyade hükümetin dışında kalarak da rant kollama faaliyetlerinin içinde olabilmektedirler. Örneğin Avrupa toplumu rant kollama yolunda hızla ilerleyen bir toplum görünümündedir. Amerikan toplumunda ise yaşlılar iyi organize olmuşlardır ve rant kollama işini son derece iyi yapmaktadırlar: Bu kişilerin lobicilik organizasyonları sürdürme maliyetlerinin büyük kısmı doğrudan Amerikan hükümeti tarafından karşılanır. Böylece bireylerin çoğu refah devletinin çeşitli programlarına daha evvel ödedikleri parayı geri aldıklarını söyleyecektir. Kesin olan şey ise maliyetin genç kişilerce karşılandığı gerçeğidir. Dolayısıyla pek çok kişi oylarını “transferler elde etmek” maksadıyla kullanabilmekte ancak sonuç uzun soluklu negatif etkilerden oluşan yetersiz ekonomi olmaktadır (Tullock, Seldon and Brady, 2002). Iron Triangle (demir üçgen) ise bu yapının temel taşı oluşturmaktadır.

Bürokratlar baskı gruplarıyla karşılıklı olarak faydalı birliktelikler oluştururlar. Bu durumun sıkça görülebildiği alanlardan biri Tarım Departmanı lobisi olup, ancak pek çok alanda pek çok lobi faaliyetlerine rastlamak da mümkündür. Kurultay’la bağlantılı hükümet komiteleri bu kumpasın parçalarıdır. Standart literatürde buna “demir üçgen” adı verilmektedir. (siyaset – Bürokrasi – İşadamları üçgeni). Tarım sektöründe bu ilişki özellikle belirgindir. Çünkü gerek senato, gerekse Temsilciler Meclisinde ödenekler ve ödenek kesintilerine karşı koymaya çalışan tarım komiteleri vardır. Departman, fiyatların düşmesini önlemek amacıyla yeni üretilen malları pazar dışında tutmak adına ciddi paralar harcamaktadır (Tullock, Seldon and Brady, 2002).

Kamu tercihinden evvel vergi politik çevrede nadiren düşünülmüştür. Sistem Becker’in tarif ettiği duruma göre sürekli modifiye edilmekte ve çıkar grupları yapılmasını istedikleri yasal değişiklikler için lobi oluşturarak parlamenterleri etkilemektedir. Yasama organı zıt fikirlerin, rakip taleplerin dengelenip politika kararlarının alındığı bir tür pazar ya da piyasa biçimini almaktadır. Vergi sistemiyle ilgili bu yaklaşım Coase teoremine uygulanır ve işlem maliyetinin olmaması durumunda kaynakların en optimal alanlarda tahsis edilebileceğini anlatır. Fakat işlem maliyeti vardır ve piyasaların daha az gelişmiş olduğu (depolitize olmuş) politik sistemlerde daha yüksek olması muhtemeldir, verimlilik olasılık dışı bir sonuçtur. Vergi mükellefleri her zaman vergilerin düşmesinden kazanç sağlarken: eğer umulan fayda umulan maliyet kadar büyükse bir vergi indirimi için lobicilik yapmak adına politik pazara girmek için ödeme yapılır (Shughart and Razzolini, 2001).

Şekil 13: Rant Kollama



KAYNAK: Tullock, 2005.

Rant kollama arayışında temel mevzu tekel oluşumuna yönelik faaliyetler olup Şekil 13’ de bu durum ayrıntılı olarak gösterilmiştir. Buna göre piyasada rekabetçi ve tekele yönelik fiyatlamasının mevcut olduğu bir yapıda, firmalar rant kollama arayışına yönelebilmektedirler. Rant kollama faaliyeti neticesi ortaya çıkan özel tekel oluşumu; fiyatı, figürde gösterilen tekel bedeline yükseltmekte daha düşük miktarı daha yüksek fiyattan piyasaya sürmektedir. Geleneksel olarak gölgeli üçgen A, B, C alanı daha yüksek fiyat ödemek zorunda kalan kişilerin zayı edilen “tüketici rantını” ifade etmektedir. Rekabetçi fiyat ile tekel fiyat arasındaki D, E, C, A dikdörtgen alanı geliri; satın alan kişilerden (tüketicilerden) tekellere aktarılan bir mekanizma biçimindedir. Ancak geleneksel düşünce, bu durumun sosyal bir maliyetinin olmadığını çünkü tekellcinin de neticede toplumun bir üyesi olduğunu ve onun kazancının kesinlikle satın alanların kayıplarıyla örtüştüğünü söyler. Ancak tekellin topluma maliyet yönünden verdiği zararları kanıtlayabilecek fasılasız örnekler mevcuttur (Tullock, 2005). Zaten lobicilik faaliyetlerinin kendisi başlı başına sosyal maliyetler üretmektedir. Böylece kıt kaynaklar hükümetler tarafından bazı birey ve gruplar lehine servetin yeniden paylaşımına imkân verecek şekilde dağıtılmaktadır (Rowley and Schneider, 2004). Hükümet imkânları büyüdükçe daha çok hükümet yardımı sağlamak amaçlı çıkar gruplarının baskıları da artmaktadır. İnsanlar oylarını ya da diğer politik araçlarını kendilerine transfer sağlamak adına kullanırlar. Bu durum son derece önemli ve ekonomide yeni olan “Rant kollama” faaliyetlerinin araştırılmasını gerektirir (Brown and Jacobs, 2008).

5. Rasyonel Bilgisizlik ve Jüri Limitleri (Sınırlılıklar)

Siyasi karar alma mekanizması, piyasa mekanizmasından farklılıklar arz eder. Çünkü istenilen kararın alınması birçok faktöre bağlıdır. En başta istenilen kararın alınması karşılığında para değil oy verirsiniz, ikinci olarak alınacak bir kararda bu kararı alacak politikacılar sizin istekleriniz yanında, diğer seçmenlerin de tercihlerini dikkate almak durumundadırlar. Bu noktada seçmen tercihlerini belirleyen iki husustan bahsetmek mümkündür: (i) oylamanın ne derece etkin olduğu (ii) seçmenlerin yeterince bilgiye ulaşp ulaşamadıklarıdır. Bu bölüm iyi işlenen demokrasilerdeki politika oluşum süreçlerinde enformasyonel limitleri incelemiştir. Eksiksiz bilginin yalnızca bir kısmının ulaşılabilir olduğu ayrıca gelecekle ilgili

belirsizlik dolayısıyla seçim hatalarının oluşabileceği belirtilmektedir (Pardo and Schwartz, 2007; Walters and Kasabuski, 1993).

Bilgi problemlerinin politik karar alma mekanizmasını nasıl etkilediğini analiz etmeye çalışan uzun fakat kısıtlı bir literatür mevcuttur. Örneğin; eski İtalyan kamu maliye okulu “mali ilüzyon” denen bilgi eğilimlerinin kamu politikaları üzerindeki etkilerini analiz etmeye çalışmış; politikaların hükümet programlarının faydalarını abartıp maliyetleri önemsiz gösterirken, sıradan bireylerce hesaplanması zor olan vergiler kullanarak seçmen bilgisizliğinden yararlandıklarını, bunu sömürdüklerini savunmuştur (Pardo and Schwartz, 2007).

Bilgi problemleri kolektif karar almada mevcut problemi arttırır. Pek çok kişi tüketim için satın alacakları bir mal kadar, kullanacakları oydan haberdar değildir. Aslında bilgi sahibi kişiler normalde politik düzenin ayrıntıları hakkında çok şey bilmezler. Bazı seçmenler oylamaya katılmayı dahi külfet görmekte; birçok politik karar seçmenleri fazla ilgilendirmemektedir. Örneğin Arizona’da seçime tabi bir görev olan polislik görevini düşünelim, görevi almak için uğraşan pek çok insan açısından bilgi; muhtemelen adayın ismiyle sınırlıdır. Bir polisin ne yaptığıyla ve adayların kapasiteleriyle ilgili ciddi araştırma bireyin zamanının uygun maliyetli bir kullanımı değildir, çünkü 100.000 seçmen arasında bir tanesi, muhtemelen seçim sonucunu değiştiremeyecek (Tullock, Seldon and Brady, 2002); aşırı yüksek görüşme maliyetleri, transfer maliyetleri, işlem maliyetleri yüzünden piyasada oluşabilecek başarısızlıkların aynısı siyaset pazarında da görülebilecektir. (Caplan, 2006). Dolayısıyla bu noktada yeni bilginin karar vermemizi geliştirmesi umulabiliyorsa ve eğer bu beklenen kazanç yeni bilgilerin peşinden gitme maliyetlerini aşıyorsa ekstra politik bilgi elde etmeye çalışmak akıllıca olacaktır (Rowley and Schneider, 2008).

Fakat pek çok durumda seçmenler parlamenterler hakkında bilgisiz kalmayı tercih edeceklerdir ki sebep bilgide ekonomi yapmaktır. Bilgisizlik bazı gerekli parametrelerin hesaplanmaması anlamına gelir ve diğer parametre tahminleri de böylece sistematik olarak ön yargılı hale gelir. İlerleyen süreçte oylamaya katılmanın fayda ve maliyetini dikkate alan seçmen elde edebileceği kazanç, maliyeti aştığı takdirde oylamaya iştirak edebilecektir. Oylamaya katılmanın maliyeti eğlenme,

dinlenme ya da çalışmaya ayıracağınız zamandan fedakarlık etmek şeklindedir. Diğer bir maliyet bilgi edinme maliyetidir. Çoğunlukla araştırarak öğrenme yerine salt medyanın haberleriyle ya da kulaktan dolma bilgilerle yetinilecektir. Bu ise sağlıklı bir bilgilenme olmayacak örneğin kişi medyanın taraflı haberleriyle karşılaşabilecektir. Dolayısıyla bilgideki sınırlandırmalar bağlayıcı sınırlandırmalar olabilmektedir. Hem piyasa hem de hükümet kaynaklı pek çok bilgi probleminden söz etmek mümkündür. Her iki durumda da var olan kurumlar ve bilgi politikaları, bireysel ve kolektif hareketleri etkileyecektir.

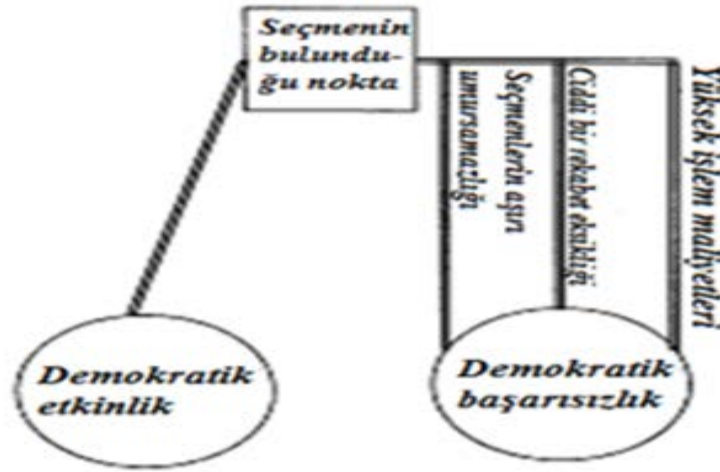
Wittman'a göre hükümette bulunanlar; son koşunun şampiyonu olduklarından bir sonraki yarış da kazanma şansının muhtemel oluşu ile aynı sebepten ötürü yeniden seçilebilirler. Çünkü onlar en iyilerdir. İlk etapta kazanmalarının ve yeniden seçilme olasılığının mevcut oluşunun sebebi budur. Eğer pazar tekeli insanları endişelendiriyorsa, o zaman muhtemelen politik tekel de bunu yapıyordur (Caplan, 2006). Dolayısıyla Downs'un belirttiği gibi politik açıdan bilgili olmak genelde mantıksızdır. Bilginin sağladığı düşük seviyeli kazanımlar, oluşacak maliyetleri karşılamamaktadır. Bu yüzden pek çok seçmen oy vermeden önce, adayların gerçek görüşlerinin farkına varmak için çaba harcamazlar (Gunter, Montero and Puhle, 2007). Downs (1957) ve Tullock (1972) seçmenlerin kamu politikasıyla ilgili çok az bilgi topladıklarını çünkü seçmenlerin kararlarının seçim sonuçlarını etkilemesinin olası olmadığını iddia etmişlerdir. Sonuç olarak, bilgide tasarruf etme adına alınan rasyonel kararlar yüzünden seçmenler kamu politikasının faydalarını veya maliyetlerini küçümseyebilirler. Seçmenler başkan ya da başbakan düzeyinin altındaki önemli politik figürlerin adlarını nadiren bilirler. Ayrıca seçmenin bilgisinin oranı bölgelere göre değişiklik gösterir. Seçmenlerin kamu politikalarının sonuçlarıyla ilgili direkt bilgisinin olduğu bölgelerde politikaların oldukça verimli olması olasıdır. Diğer politika bölgelerinde ise önyargı ve hatalar yaygın olabilecektir (Pardo and Schwartz, 2007).

5.1. Wittman Çatalı

Wittman ise, klasik kamu seçimine yapılan en sıkı itirazların rasyonel bilgisizlik üzerine olmasına rağmen bu tür yaklaşımların yetersizliğine dikkat çekmiştir.

- Seçmen bilgisizliğinin politika üzerindeki etkisinin az olduğu
- Bilgisizliğin seçmenleri propaganda ve hile için kolay hedef haline getirmeyeceği
- Seçmen bilgisizliğinin yozlaşma ya da iç manipülasyona işaret etmeyeceği
- Ancak eğer sıkı para cezaları uygulanmıyorsa (oy vermeyenlere uygulanan para cezası) hassas seçmenin yukarıda belirtilen iç manipülasyona cevabının oylamaya katılmama şeklinde olabileceği ifade edilmektedir.

Şekil 14: Wittman Çatalı



KAYNAK: Caplan, 2006.

Şekil 14’ de gösterildiği gibi Wittman (*Wittman Çatalı*) “Rasyonel bilgisizlik” üzerine devam eden kriterlerden yola çıkmakta ancak kasten “bilgisizlik” değil “aşırı aptallıktan” bahsetmektedir. Eğer seçmenler demokrasilerdeki eksikliklere suç bulacaklarsa, bu kişisel eksikliğin “bilgi eksikliğinden” fazlası olmasıdır demektir. Ayrıca bir pazar tekeli tamamen bilgi sahibi tüketicileri kandırabileceği gibi politik bir tekilde aynısını tamamen bilgi sahibi seçmenlere yapabilecektir (Caplan, 2006).

Condorcet’e (1785) dayanan paralel bir literatür, bilgi sahibi olunmadan yapılan bir oylamanın da demokrasiler için önemli bir sorun olmadığını iddia eder. Partiler arasında, seçim rekabetiyle birleştirilen meydanların istatistiksel özellikleri,

seçmenlerin “doğru” seçim sonuçları üretmek için çok da fazla bilgiye sahip olmaları gerekmediğini ifade eder. Seçmenlerin yönetim politikaları ya da önemli hükümet görevlilerinin geçmişleri ve kişilikleri hakkında çok az bilgi sahibi oldukları yönünde kayda değer araştırmalar vardır. Eğer tipik bir seçmenin sahip olduğu bilgi, kamu politikalarını belirlerse hayal edilebilecek en iyi demokratik yönetim bile mükemmellikten uzak politikalar benimseyecektir. Çünkü seçmenler kamu politikası konularının detayları hakkında çok az şey bilmektedir. Gerçekten de eğer demokratik sonuçlar tamamen tipik bir seçmenin ulaşabileceği sınırlı bilgiye dayansa, demokratik politikalar mutlaka sonsuz hata ve başarısızlığa mahkûm olurdu (Pardo and Schwartz 2007).

Ancak asimetrik bilgi dünyasının varlığı düşünüldüğünde; böylesi problemlerle başa çıkmak üzere gereken özel kurumsal düzenlemelere duyulan ihtiyaç irrasyonel bir davranış dünyası değildir (Baake and Borck, 2007). Esasen iyi işlev gösteren tüm demokrasilerde, bilgisizlikle mücadele amaçlı çeşitli politikalar vardır. Kamu eğitimi, serbest basın, politika bilgisi, veri ve kaynakların yayınlanması ve hatta politik analiz destekleri gibi politikaların tümü bilgisizliği azaltmaya yönelik çabalardır. Bu ve benzeri politikaları, bünyesinde barındırmayan demokratik yönetimler çok daha az etkili olacaktır. Rasyonel seçmenler, tüm toplumlarda var olan ücretsiz bilgilendirme faaliyetlerine katılarak; reklam, çıkar grubu, parti – hükümet ve belli düzeyde bilgi sahibi kişilerle temas kurarak bilgi edinme maliyetlerini azaltabileceklerdir (Gunther, Montero and Puhle, 2007). Bununla birlikte yaklaşık yüz yıllık bir öngörü kamu işleri ve seçim tercihleri ile ilgili bilgide yaşanan inanılmaz eksikliği göstermiştir. Seçmenler en muhtemel aday ya da partiyi bulmak isteyebilir fakat bu kişiler yalnızca seçenekleri anlayacak kadar rasyoneldirler (Weingast and Witman, 2006).

Diğer önemli bir nokta ise siyasallaştırma: Pek çok faktöre, içeriğe, ilişkiye ve bu işlemlere müdahale eden eğilimlere (bias) bağlıdır. Burada önemli olan, yalnızca politize olmuş konuların (kamusal alan, seçim tercihi, politik karar alma) gibi seçilmesi değil aynı zamanda siyasallaştırma ve politize olma derecesinin de seçilmesi ve belirlenmesidir. Siyasallaştırma ve partizanlık genelde birbirine yakındır ancak; partizan uygulamaların karakteristik özelliklerinden biri kişilerarası bağlantılarla, ikincil tanışıklıkla ve çeşitli medya kanalları vasıtasıyla bireysel,

partizanlık ve partizan politikalar arası arabuluculuk şeklinde çift yönlü bir yol işlevi görmesidir (Gunther, Montero and Puhle, 2007).

6. Anayasal İktisat

Piyasa ekonomisinde var olan fiyatlama mekanizması ile toplam arz- toplam talebe eşit olmakta; üreticiler kar, tüketiciler fayda maksimizasyonu yoluyla bireysel çıkarlarını maksimize etmektedirler (Crew and Parker, 2006). Benzer durum kamusal karar alma mekanizmasında da görülmekte fiyatlama mekanizması-oylamaya / kar fayda maksimizasyonu-çıkar sağlamaya dönüşmekte böylece; bireysel çıkar temeli rasyonalite hem piyasa hem kamu ekonomisinde var olmakta, bireysel çıkar aksiyomunun siyasi kararlarda da geçerli olması durumunda suiistimallerin önlenmesi noktasında anayasal iktisat gündeme gelmektedir.

Çünkü anayasal düzene ilerlemek kişilerin sahip oldukları bilgi asimetrisini ya da kendi hayatlarındaki kuralların etkisini azaltabilecek ve böylece kişinin kendi içinde bulunabileceği özel durumla ilgili (bireysel çıkar) yerine en iyi sonucu vadeden “kurallar bütününe” ilerlemesine yani sosyal çıkarları tercih etmesine neden olacaktır (Shugart and Razzolini, 2001). Kamu tercihi yaklaşımından yola çıkanlar devletlerin mali sınırlarının anayasal çerçevede belirlenmesi gereğini sıklıkla vurgulamakta böylece toplumsal çıkarın korunmuş olacağından bahisle bir tür mali oluşum olarak kabul edebileceğimiz “anayasal iktisat” teorisine atıf yapmaktadırlar.

İster formel (yazılı) şekilde, açık ve bağlayıcı biçimde anayasalarda, ister yalnızca geleneksel anlamda kabul görmüş öğretilerde ele alınmış olsunlar, mali tercihlere öncülük eden yaygın kurallara “mali anayasa” adı verilmektedir. Keynes dönemi öncesinde etkili mali anayasa, kamu finansı ile özel finansın benzer olduğu ve olağanüstü durumlar haricinde kamu harcamalarının vergilendirme sayesinde finanse edilmesi gerektiğidir. Tıpkı özel harcamaların gelir tarafından finanse edilmesinde olduğu gibi (Buchanan and Wagner, 2000).

Ex Ante ya da ön kural olarak ifade edebileceğimiz mali kuralları, belli bütçesel büyüklükler üzerindeki sayısal sabitler olarak tanımlamak mümkündür. Önemli örneklemeler, denk bütçe, borç tavanı, vergiler ve ABD’nin hemen hemen tüm eyaletlerinde ve Kanada’nın tüm illerinde var olan harcamalar üzerindeki

limitler, Avrupa Para Birliğindeki borçlanma oranları ve bütçe açığı limitleridir. Tarihsel olarak böylesi kurallar çoğu zaman halkın seçtiği temsilcilerin fütursuzca harcamalarına öfke duyan vergi mükelleflerince konulmuştur. Ayrıca merkezi yönetimler; sınırlı gelir kaynaklarıyla yüksek miktarda borçlanan yerel yönetimleri sübvans etme riskinden kurtulmak için de ex ante kuralları uygular. Almanya, İtalya, Japonya ve Hollanda kendi makro ekonomik istikrar programlarının inanılrlılığını artırmak adına ikinci dünya savaşı sonrası, böylesi kurallar koymuştur. ABD’de 1980’lerin Gramm – Rudman – Hollings yasaları başarısız olmuş ex-ante kurallarının örneğidir. Kanada ve Yeni Zelanda 1990’ların başında ulusal düzeyde mali kurallar koymuştur. İsviçre de Aralık 2001 deki referandumla anayasal borç limitini onaylamıştır (Weingast and Wittman, 2006).

Ex ante kuralları politikaların kontrolü yönünden, dürüstlük açısından, yalınlık ve şeffaflık bakımından cezbedicidir. Politik tarafsızlık ya da keyfilik olmaksızın kanun işleyişinde yasal bir çerçeve oluşturulabilecektir. Böylece yolsuzluğun politik ekonomi anlamında sınırlandırılması politik ve bürokratik işlemlerin yarattığı kişisel kazanç ve dürtülerin önlenmesi, sosyal maliyetlerin azaltılması, yolsuzluğa yönelik insan davranışlarının engellenmesi mümkün olabilecektir (Rowley and Schneider, 2008).

Fakat deneysel kanıtlar sıkı bütçe kısıtlama ya da sınırlandırmalarına maruz kalan (AB) hükümetlerin, legal kurallarla çevrilemeyen borçları, toplam borcu etkilemeyen borçların yerine koyma eğilim gösterdikleri belirtilmektedir. Kiewiet ve Szakaly (1996) daha kısıtlayıcı borçlanma oranlarına maruz kalan hükümetlerin *belediye borçlarının yerine devlet borçlarını koyma eğiliminde olduklarını bulmuştur*. Avrupa Para Birliğindeki bütçe açığı limitlerinin, büyük üye devletlerdeki bütçe açıklarına sınırlama getirmediği görülmüş, birliğe üye devletler bütçe açığındaki limitlerden kaçınmak adına yaratıcı hesaplamalar yapmışlardır (Weingast and Wittman, 2006).

Anayasal iktisat yanında neoklasik model, bu süreçte yer alan ve yasaları uygulamakla görevli olan yargıçların bu düzenlemelerdeki davranış ya da rollerini sorgulamaktadır. İlki kamu yararını gözettikleri kabul edilen yargıçların kendi maddi zenginliklerini değil bir takım şeyleri maksimize eden rasyonel bireyler olarak

görüldükleridir. Bu görüşün taraflarına göre, yargı parasal bakımdan izole edildiği için hakimlerin başka türlü kazançlar sağladıkları ifade edilmektedir. Örneğin yasal kararlarını, kişisel ideolojik tercihlerine dayandırmak ve böylece daha büyük güç ya da prestij elde etmeye çalışmak gibi. Hakimler kendilerine önemli finansal faydalar sağlayacak şekilde karar vermekten alıkonurlar. Bu görüşün savunucusu Richard Posner'dir. Posner, hakimlerin mali refah maksimizasyonu ile tutarlı davranışlara yönelerek kişisel ekonomik çıkarlarla güdülenmediklerini söyler. Bunun yerine hakimler, ideolojik tercihlerini verdikleri yargısal kararlarla duyururlar, bunu yaparken de “kendi politik tercihlerini topluma benimsetmeye, empoze etmeye çalışırlar”. Posner'e göre hakimler kendi çıkarlarını düşünürler fakat bunu sadece fayda maksimizasyonu şeklinde yaparlar ve bunu yaparken servetlerini maksimize eden bireyler şeklinde davranmazlar (Shughart and Razzolini, 2001).

Yıllardır akademisyenler arasındaki görüş, hakimlerin, sıradan çıkarını maksimize eden bireyler değil, karar verirken doğrudan kamu yararına hizmet eden (kamusal yararı gözetken), rasyonel davranan bireyler olduğuydu. Fakat yakın zamanda, yargıçların, tarafsızlık fonksiyonlarının, kişisel, ideolojik tercihlerini açıklama formuna dönüştüğü, dolayısıyla yargısal anlamda bağımsızlığın temini sağlanamayacağından yasal ve anayasal düzenlemelerin de bir anlam taşımayacağı vurgulanmaktadır (Shughart and Razzolini, 2001).

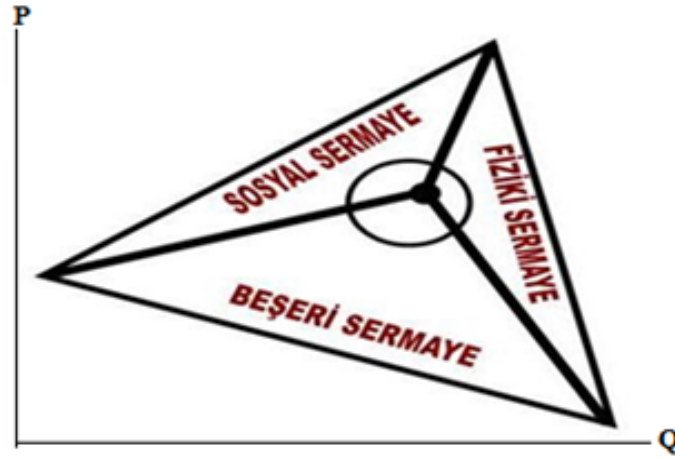
7. Kamusal Görevlerin İktisadi Açıdan Alınıp Satılabilmesine Olanak

Sağlayan Yaklaşım

Kamusal görevlerin tıpkı iktisadi bir mal gibi piyasada alınıp satılabilmesine imkân tanıyan uygun bir yapının varlığından söz etmek mümkündür. Yapılan görev devlet adına ya da kamu yararına yönelik yapıldığı söylenen işler olduğundan, hizmet sunan devlet görevlisinin aldığı güç ve yetki, devlet koruması ya da dayanağının kendisi olmaktadır. Bu noktada arz ve talep koşulları devreye girmekte, kamu ihaleleri benzeri uygulamalar nasıl ki açıkça yapıldığı izlenimi yaratılıyorsa, kamusal görevlere alımlarda da benzer düşünceler topluma empoze edilmeye çalışılmakta, temel argüman *bilgisizleştirme maliyetine* göre değişebilmektedir. Kamusal görevin önemine göre bilgisizleştirme maliyetinin kapsamı da

genişleyebilmektedir. Örneğin, açıktan atama usulünde gözlemlenen durum ya da resmi gazete ilanı ile kamuya personel temini bariz uygulamalardır. Kamusal görevler kişinin bilgi becerisine yönelik beşeri sermaye mukabili (kısıtlı) satılabildiği gibi, fiziki sermaye (parasal) ya da eş dost akraba, aynı ideolojiyi paylaşım şeklinde sosyal sermaye mukabili de gerçekleştirilebilmekte, mevcut işleyiş (Şekil 15)'de gösterilmektedir.

Şekil 15: Kamusal Görevlerin İktisadi Açıdan Değerlendirilmesi



Merkez nokta aks, ekonomik mal olarak ifade edilen kamusal görevleri göstermekte, merkez aks noktasının dışına çıkmayan dairesel alan, sermaye yoğunluğunun derecesini diğer bir ifadeyle faktör donanımlarının durumunu ortaya koymaktadır.

Bu noktada beşeri sermayenin (*eğitim*), sosyal sermaye (*kayıрма*) ya da fiziki sermaye (*parasal*) veya her ikisi ile birlikte desteklenmesi gerekmekte, aksi halde kamusal görevlere erişebilme imkanı (*eğitim* ya da *bilgi düzeyi* ile) kısıtlı olmaktadır. Kamusal malların üretimine yönelik ihale edilme biçimi ne kadar rasyonelse, kamusal malların üretiminde görev alacakların göreve geliş ya da “ihale edilme” biçimi de o kadar rasyonel olacaktır. Çünkü devlet, personel temininde bir anlamda ihaleye çıkmakta kişiler ise ihaleye (sınav) icabet etmektedir.

OECD “bir bakışta hükümet 2011” adlı çalışmasında, Türkiye’de işe alımlarda **merkezileşme** eğiliminin olumsuzluklarına dikkat çekmektedir. Çünkü bu tür düzenlemelerle işe alımlarda saydamlığa önem verildiğine yönelik izlenim oluşturulmaya çalışılıyor ise de merkezi yerleştirmeye kısıtlı miktarda birey kamu

görevlerine atanırken, çok sayıda birey (sosyal ve/veya fiziki sermaye yoluyla) dışarıdan atama usulü vs. yöntemlerle kamu görevlerini bedava ele geçirebilmektedir (bkz. Merkezileşme çıkar gruplarının faydasıdır yaklaşımı, Bernholz and Vaubel).

1910'lı yıllarda ilk olarak *L.Hanifan* tarafından kullanıldığı ifade edilen sosyal sermaye kavramı ancak 1990'larda Coleman, Putnam, Fukuyama gibi araştırmacılar tarafından analizlere konu edilmiştir. Terminolojide önemi yeterince anlaşılmayan sosyal sermaye kavramı *“İnsanların doğumdan ölüme kadar içinde yaşadıkları sosyal çevre ile etkileşimleri neticesi kazandıkları, bir bütün halinde değer yargılarının şekillendirdiği formal ya da informal biçimlerde ortaya çıkabilen güvene dayalı ilişkiler bütünü”* şeklinde tanımlanmıştır.

Bu ilişkiler ağında etkinsiz bir sınav ya da liyakat sisteminin devreye girdiği, kayırmacılığın ön plana çıktığı, kamuya girebilme hakkının birileri tarafından adeta etkinsizleştirildiği görülebilmektedir. Kamusal atamalarda aslolan liyakat ilkesi (eğitim) olması gerekirken, bu durum tek başına yetersizlikler içermekte, özellikle sosyal ya da fiziki sermaye ile desteklenmesi önemli olmaktadır. Şöyleki, ülkemizde artan nüfus ve üniversite sayısına rağmen istihdam olanaklarının aynı hızda büyümemesi neticesi düne kadar lise ya da ortaokul mezunlarının gerçekleştirdiği görevlerin bugün üniversite mezunları tarafından ifa edildiği, beşeri sermayenin önemsizleştirilerek “sosyal ve fiziki sermayenin” ön plana çıkarıldığı görülmektedir.

Mevcut durum ABD verileri ışığında Tablo 7' de değerlendirildiğinde, sosyal sermayenin etkinliği açıkça ortaya çıkmaktadır. Şüphesiz, üniversite diploması almak için birçok geçerli neden hala var. Bütün gelişmiş ekonomileri temsil eden ABD verilerine göre son on yılda üniversite mezunu çalışanların gelirlerindeki artış lise mezunlarından yaklaşık % 34 fazladır. Tahminlere göre 2010 yılında ABD'de 25 yaş üzerindeki insanların % 41'i dört yıllık, % 62'si en az iki yıllık diplomaya sahip olacaktır. ABD emek piyasasındaki işlerin ise; sadece 1/5 üniversite diploması gerektirmekte; çünkü yüksek vasıflı işlerin oranı tüm dünyada olduğu gibi son derece yavaş artmaktadır (Sennett, 1998: 88-89). En son veriler değerlendirildiğinde (Tablo 7) üniversite mezunlarının çoğu lisans diploması gerektirmeyen, lise diplomasının yeterli olduğu alanlarda çalışmakta, buna göre emek piyasasında üniversite diploması gerektiren işler, kısmi bir artışla ancak 1/4'e yükselmektedir. Oysaki üniversite

mezunu birey sayısı her geçen gün artmakta, buna paralel birçok meslek grubunda, hemşire, polis memuru (Türkiye örneğinde görüldüğü gibi), hizmet sektörü, gıda sektörü gibi çok sayıda alanda lisans derecesine sahip çalışan birey sayısı gün geçtikçe yükselmektedir (bkz. Population Reference Bureau, 2008).

Tablo 7: Eğitim ve İstihdam Verileri

Eğitim ve İstihdam Verileri (ABD)	1990 (%)	2005 (%)	2010 (%)	2011 (%)	2012 (%)
Üniversite diploması gerektirmeyen işler (1)	81.0	78.1	69.9	69.6	69.2
Üniversite diploması gerektiren işler (2)	19.0	21.9	30.1	30.4	30.8
Toplam işçi sayısı	122.573.000	147.191.000	153.690.000	153.358.000	155.013.000

KAYNAK: Sennett, 1998. *Education and employment rates*; United States Department of Labour, *Bureau of Labour Statistics*, News release, 2012. (1) lise diplomasına sahip veya dengi okul mezunu kişileri kapsar. (2) Lisans, master, profesyonel ve doktora derecelerine sahip kişileri kapsar.

Bununla birlikte yozlaşma kültürünün sıkı kanunlar çerçevesinde önlenmesi mümkün olamayabilmektedir; çünkü “Bürokrasi” benzeri “Jürikrasi” kavramı kapsamında, iyi işleyen bir yargı ve bağımsız bir adalet sisteminin bulunmayışı önemli bir problem olarak ortaya çıkabilmektedir. Bu konuda örnek ülke uygulamaları bağımsız komisyonlar, parlamentoya rapor veren gizli görevliler konusunda başarı sağlamıştır. Fakat eğer kişisel çıkar sağlama dürtüleri kamu politikalarının yapısında gizliyse, hukukun uygulanması konusunda tek yönlü bir bakış açısı yeterli olmayacaktır. Bu konuda kamu yararı gerekçe gösterilerek yapılan pek çok uyarıların kamu yararı yerine kişisel yararı tatmine yöneldiği noktasında pek çok örnek mevcuttur. Kamuya hesap verme sorumluluğundaki umursamazlık; hükümetin içinde ve dışında bağımsız güç odakları oluşturan yapılardan rahatça anlaşılabilir. Bu konuda bağımsız yargı gibi bağımsız medyaya da çok önemli görevler düşmekte, ranta tabi mal ve hizmetlerin yani kaynakların bu sistemin işleyişine imkan tanıyacak oranda bulunması da gereklidir.

Brennan ve Buchanan (1980) kamu sektörünü, ekonomiden elde ettiği geliri maksimize eden ve kendi büyümesinin peşinde olan bir “Leviath” olarak tanımlamışlardır. Bu noktada Brennan ve Buchanan mali federalizm ya da mali yerinden yönetimi, hükümetlerin yayılımcı eğilimlerini, yolsuzlukları ve kayırma düzenini sınırlayan bir mekanizma olarak ele almışlardır. Yerel yönetimler arası rekabetin hükümetin ekonomik kaynaklar üzerindeki kontrolünü sınırlandırmayı sağlayabileceğini ifade etmişlerdir. Onların görüşüne göre adem-i merkeziyetçi bir mali sistem ve yerel yönetimler arası rekabet “vergilendirme gücü üzerindeki mali sınırlandırmalara, kısmi ya da eksiksiz ikameler sunabilir” şeklinde olmakta (Oates, 2005: 355–356); kötü yönetim, personel fazlası, usulsüz yardım, *usulsüz personel alımı*, *kayırma*, “res publica” kamuya karşı işlenen bariz suçlardan sayılmaktadır (Bresser-Pereira, 2004: 95).

Dolayısıyla analizin önemi OECD raporunda da kendini göstermektedir. “*Nitelikli ve iyi yetiştirilmiş kamu personeli, yüksek kaliteli düzenlemelerin ve düzenleme politikalarının geliştirilebilmesinin ön şartı olup, bu durum kamusal kaynakların etkin şekilde kullanımının da gereğidir.* Türkiye’de süregelen kamu personel alımlarında kayırma ve ayırimcılık anlayışının liyakatten daha fazla önem kazanması, kamu kesiminin birçok alanında verimsizlik ve alınan kararların tarafsızlığına olan güveni de azaltmıştır.”

III. BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ POLİTİKALARI

Geçmişten günümüze vergilendirme konusunda ilgilenilen şey; hükümetlerin nasıl vergilendirmeleri gerektiği ve vergilendirme gücünden nasıl yararlanabileceği hususudur. Vergilemeyle ilgili hem pozitif hem de normatif oluşumun nihai hedefi hükümet etme yetkisine haiz karar alıcılara önceden tavsiyelerde bulunmaktır (Brennan and Buchanan, 2000). Ancak normatif teori bağlamında kişilerin kamusal mallara yönelik tercihlerini açıklayacağı dolayısıyla vergi ödeme saikinde bulunacakları yaklaşımı uygulamada yetersiz kalmakta, kişiler gönüllü olarak vergi vermeye rıza göstermeyebilmektedir. Pozitif teori kapsamında ise verginin politik argümanın bir ürünü olduğu noktasında politikacılar, bir sonraki seçimi garantilemek maksadıyla vergi oranlarını arttırmak istemeyebilmektedir. Bu kısır döngü, kaynak ihtiyacı içerisindeki özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler bakımından ağırlıklı olmak üzere uluslararası **vergi ikilemi** şeklinde ifade edebileceğimiz uluslararası vergi politikaları benzeri uygulamaların daha yoğun biçimde gündeme gelmesine neden olmakta, vergilendirme ve kamu finansmanı hakkında devam eden tartışmaların temel özelliklerinden biri ise gücün ulus devletlerden küreselleşmeyle beraber uluslar üstü kurumlara aktarılmasıyla yakından ilgili olmaktadır.

1. Uluslararası Vergi Politikalarına Genel Bir Bakış

Knut Wickseil 1896’ da *adil vergilendirme* hakkında yazdığından beri sıklıkla vergi ve fayda unsurları arasında bağlantı kurulmuştur. Kamu malından hiç faydalanmayan ya da az miktarda faydalanan bir kişi neden bu maldan önemli miktarda yararlanan bir kişiyle aynı miktarı ödemektedir? Wickseil’ in ifadesiyle kişinin ilgisini kapsamayan ya da taban tabana zıt olabilen bazı aktivitelerin vergilerine kişi katkı sağlamaya zorlanır ise bu “zorbacı bir adaletsizlik” olur (Feldman and Serrano, 2006). Problem fayda vergilendirmesindeki eşitlikle ilgilidir. Eğer tüketiciler marjinal faydaya eşit biçimde vergi öderse adaletin muhafaza edileceği söylenebilir; fakat Mill şunu da ekler “vergilendirmede eşitlik var olan mülk ve gelir dağılımındaki eşitliği de gerektirir” söylemiyle gelirin eşitsiz dağıldığı bir ortamda vergi adaletinin pekde adil olamayacağını belirtir (Arrow and Intriligator, 1985).

Ekonomik etkinliği geliştirmek (pareto anlamda), piyasalara devlet müdahalesinin tek geçerli amacı değildir. Çoğu devlet müdahalesi bunun yerine (gelir-fırsat) eşitliği ya da diğer bir ifadeyle adaleti sağlamayı amaçlamaktadır. Bu politikalar genelde; gelirin ya da zenginliğin bireyler veya gruplar arasında yeniden dağıtımı ya da dışlanan veya baskı altındaki bireyler veya grupların haklarını korumak şeklinde olabilir. Kamu politikalarının gelir dağılımındaki eşitlik etkileri iki temel kriterle açıklanabilir; dikey ve yatay eşitlik. **Dikey eşitlik**; hangi politikaların gelir veya zenginliğin dikey dağılımı açısından eşitlikçi olacağına, zenginlerden fakirlere doğru yeniden dağıtımın nasıl yapılacağına karar vermeyi ifade eder. Amaç zenginlerle fakirler arasında gelir ya da zenginlik uçurumunu azaltmaktır. **Yatay eşitlik** ise; toplumun her bir gelir veya zenginlik sınıfı arasında ekonomik kaynakları karşılaştırmalı olarak incelemek ve birey ve grupların hangi politikalardan nasıl etkilendiğini saptamaktır. Bu tür politikalar eşitlik ya da adaletin sağlanmasına yardımcı olabilecektir; ancak gelir seviyesi belirli bir düzeyin üzerinde olanlara ek vergi külfeti getirilmesi gibi uygulamalar halinde adalet kavramına yaklaşmak mümkün olsa da, bu durum söz konusu bireylerde çalışma gayretinde azalmaya ve gelirlerini mevcut düzeyin altında tutmaya itebilecektir. Böylece sosyal gelir ve ortalama gelir azalacaktır. Dolayısıyla eşitlik ya da adalet sağlanmaya çalışılırken etkinlik yönelimli kayıplar oluşabilecektir. Bu konuda uygulanan politikaları değerlendirirken veya birbiriyle karşılaştırırken verilen bir eşitlik düzeyini, etkinlik kaybı terimleriyle en az maliyetle sağlayan politikaların tercih edilmesi gerektiği göz önünde tutulmalıdır (Walters and Kasabuski, 1993).

Bu analiz vergi politikalarında doğuştun var olan eşitlik-etkinlik değiş tokuşlarını netleştirir. Kaynakların daha glden daha gsze önemli miktarının yeniden dağıtımıyla bağdaştırılan bir tür arpıklık vardır. Çarpıklık bireysel seçim kısıtlamasından kaynaklanmaktadır. Çarpıklığın büyüklüğü kısmen hükümetin kamu malları için arttırmaya çalıştığı gelir miktarına bağlıdır. Makul bir politika tüm bireylerin yükümlü olduğu düzenli bir götürü vergidir. Bazen götürü vergilerin makul olmadıkları zannedilse de düzenli götürü vergiler net olarak mantıklıdır (eğer çok büyük değerlerse). Mantıklı olmayan ise farklı becerilerdeki bireyler için farklı oranlardaki götürü vergilerdir. Böylesi akıllıca değerdir çünkü; hükümet böylesi bir

vergiyi uygulayacak gerekli bilgiye de sahip değildir (Auerbach and Feldstein, 1987).

Bu noktada mali işleyişi temelde 3'e ayırmak mümkündür. (1) Merkantilizm tüccarlık ve külçe altın yaklaşımı olarak Avrupa da 16.yy sonuna dek var olan görüşleri bastırmış, altın ve paranın temel zenginlik unsuru olduğu inancıyla şekillenmiştir. Vergi temelini garanti altına almak maksadıyla değerli metallerin dışa akışını önlemek amacıyla altın ve gümüş ihracı yasaklanmış; kullanılan diğer bir yöntem ise dışarıdan para akışını arttırmak adına ulusal kanunlarla yabancı paraların alım gücünü arttırmak biçiminde olmuştur (Screpanti and Zamagni, 2005). (2) Fیزیokratlara göre ise katma değer yaratan ve zenginlik kaynağı olan tek sektör tarımsal üretimdir ve bunun üzerine yoğunlaşılmalıdır. Tüm vergilendirme doğrudan doğruya bu üretim fazlasından ödenmelidir (Medema and Samuels, 2003). Aydınlanma dönemi iktisadi düşünceler tarihinde önemli rol oynamıştır. Aslında 1751-76 yılları “laissez faire laissez passer-bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler “ yaklaşımının dönüm yılları olup Avrupa'yı 300 yıl etkisi altına almıştır (Screpanti and Zamagni, 2005). (3) Klasik iktisadi ekolün başlangıcını ise Adam Smith (1776)'a dayandırmak mümkündür. Doğal özgürlük sistemine göre egemen gücün yani devletin üç görevi vardır. İlki ülkenin dış güvenliğinin temini, ikincisi toplumun iç güvenliğinin temini, üçüncüsü ise birey ya da grupların yapamayacağı kamusal kurum ve kuralların inşası (yargı, diplomasi, yönetim vb) görevlerini üstlenmektir (Bellinger, 2007). Bu noktada Adam Smith de tartışmaya savunma hizmeti ve güçlü bir ordunun ihdası noktasından hareket ederek başlamaktadır (Arrow and Intriligator, 1985).

Adam Smith, *The Wealth of Nations*'da vergilerden genel olarak bahsederken adeta *Mali Anayasa* olarak niteleyebileceğimiz unsurları ana hatlarıyla göstermiştir (Pardo and Schwartz, 2007):

(i) Her devletin vatandaşı becerisiyle orantılı biçimde mümkün olduğunca devletine destek olmalı; yani vatandaş, devlet korunması karşılığında geliriyle orantılı biçimde özveride bulunmalıdır.

(ii) Her bireyin ödemesi gereken vergi net olmalı, keyfi olmamalıdır.

(iii) Her vergi vaktinde tahsil edilmeli ya da mükellefin ödeme yapabileceği en uygun şartlarda toplama işlemi gerçekleştirilmelidir.

(iv) Her vergi devlet hazinesine sağladığı katkı yanında “insanların ceplerini yakmayacak kadar az olmalıdır”

(v) Faydanın mahalli olduğu bölgelerde masraflar mahalli gelir ya da taşra gelirleri tarafından karşılanmalıdır. Merkezi hizmetler şeklinde tüm topluma yönelik giderler ise; savunma, adalet, yolların bakımı, eğitim, genel sağlık, din işleri vs toplumun tümü tarafından karşılanmalıdır. Smith’in görüşüne göre mahalli masraflardan söz eden durum kişilere ”en hızlı ve direkt fayda “ sağlayan mahalli hizmetlerle ilgili olup; masraflar tüketim (istihkak), geçiş ücreti ya da harçlarla karşılanmalıdır. Görüleceği gibi Smith’in bahsettiği “ödeyebilme gücü” hem vergi mükelleflerinin gelirleri hem de hükümetin sağladığı faydayla ilişkili olarak tanımlanır; fakat genel masraflarda fayda prensibi vergi sorumluluğunun yüklenmesinde vergi gücünün kanıtı olarak doğru bir ölçüt değildir. Bu yaklaşımdan yola çıkarak ödeme gücü prensibinin mali adaletin bir kriteri olarak geliştirildiğini söylemek mümkündür.

Klasik iktisatçılardan Malthus ve Ricardo dışındaki tüm yazarlar adil ve verimli bir vergilendirme için somut planlar ileri sürmüştür. Steuart, genel bir satış vergisi teklif etmiştir. Bentham’a göre adil ve verimli bir vergileme sistemi, gelir ve lüks mal üzerinden alınan vergileri kapsamalıdır. Jeremy Bentham’ın vergileme konusundaki önerileri her zaman eşitlik üstüne olmamakla beraber, en azından eşitsizliğin önlenmesine yönelik olduğu görülmektedir. Malthus ise, adil ve verimli vergileme sistemi kapsamında arazi vergisinin, aşar vergisinden daha yararlı olduğunu savunmuştur. Ricardo vergilendirmeye en çok karşıt olan yazardır. Sermaye birikiminin tesisi ve ekonomik büyüme açısından vergilerin negatif etkilerini vurgulamış olup, ona göre vergilendirme mümkün olduğunca azaltılmak zorunda olan politik **yetersiz ekonomi** dir. Kamu finansmanı konusundaki tüm planların en iyisi az harcamak iken, vergilerin en iyisi ise miktar itibarıyla en az olandır. McCulloch, gelir vergisini kabul etmemiştir çünkü bireysel gelirlere değer biçmek imkânsızdır. Ayrıca veraset intikal ve arazi vergilemesini de reddetmiştir. Tüm vergiler keyfi ve ön yargılı politikalara aittir. Gelir ya da servetin yeniden

dağıtımına yönelik politikalarda, vergilemenin kullanılması ise son derece yanlıştır. McCllock'a göre vergilendirme, toplumu oluşturan tüm sınıflara ayırım gözetmeksizin uygulanmak zorunda olan politik yapılardır. Özellikle bu kapsamda geniş çaplı ılımlı dolaylı vergiler uygulanması gereklidir. John Stuart Mill ise gelir vergisi üzerine yoğunlaşırken, devletin bireysel gelir ve mallara el koyabileceği noktasında geniş bir hareket serbestisini kabul etmiştir (Dome, 2004). Mille göre, canı ve malı koruyan yasal sistem *laissez-faire* gereğidir, hükümet müdahaleleri asla kabul edilmemesine rağmen uygun şartların varlığı halinde devlet müdahaleleri mazur görülebilir (Arrow and Intriligator, 1985).

Devletin müdahaleci, konsantre ve planlı ekonomi yönetimi rolü üstlenmesi gerektiği fikrini öne süren keynesyenlere göre refah devleti paradigmasındaki aktörler, politikaları üreten ve sunan politikacı-bürokrat-memurlar; hizmet bedelini karşılayan vergi mükellefleri, hizmetten yararlananlar yani tüketici ya da müşterilerdir. Hizmet sağlayanların ilk olarak kamu hizmeti ya da kamu yararı şeklinde profesyonel etikle harekete geçirildikleri görülmüştür. Vergi mükelleflerini harekete geçiren şey de benzerdir. Fedakârlığın ya da güvenli bir sigortaya duyulan isteğin vatandaşları, kolektif hizmetleri finanse etme adına *artan oranlı vergi* ödemeyi kabul etme yönünde motive edeceği varsayılmaktadır (Gooby, 1998). Ayrıca bu yolla sigortalanan bireyler risk tavırlarını da değiştirebileceklerdir (daha az dikkatli olmak gibi). Bu durumun sigorta teorisinde önemli bir konsept olması şaşırtıcı değildir, dolayısıyla pek çok kamu harcaması kategorisi; sağlık, sosyal sigorta, işsizlik ve malullük yardımları gibi ahlaki zarar karşısında savunmasızdır (Pardo and Schwartz, 2007).

Vergilendirme; hükümetin zorlama gücünün en bilindik göstergesi olup kişi ya da kurumlara vergi dayatmaktan, hükümete kaynak temini açısından finansal taleplerde bulunmaya kadar varan süreçleri tanımlar. Muhakkak ki; hükümetler vatandaşların ihtiyacı olan kamusal mal ya da transferleri finanse etmek için vergi gelirlerini kullanmaktadır; ancak vergilendirme gücünün rasyonelleştirilmesi meselesi de bir o kadar önemli olmaktadır (Brennan and Buchanan, 2000). Optimal ya da rasyonel vergilendirme konseptinin altında yatan temel düşünce de vergi sistemi sayesinde devletin vergi gelirlerini yükseltirken vergi tahsil (toplama) maliyetlerini mümkün olduğunca düşük tutmaktır. Modern refah ekonomisinin

gelişimiyle birlikte kavram genişlemiş, en yüksek sosyal refah miktarını üreten, bu üretime paralel vergi gelirlerini büyüten vergi sistemi dizayn etme işini ifade etmeye başlamış (Shugart and Razzolini 2001); temel unsur ise düşük tahsilât maliyetine sahip unsurlar üzerine yüksek vergi oranları uygulamak şeklinde olmuştur (Agenor and Montiel, 1996).

Devletlerin vergi toplarken, vergi yasalarını uygularken yaptığı maliyetler yönetim maliyetlerini ifade ederken, mükelleflerin verginin hesaplanmasından ve ödenmesinden dolayı katlanmak zorunda kaldıkları maliyetler; vergiye razı olma maliyetlerini, vergi yasalarını çıkarları doğrultusunda oluşturmak isteyenlerden kaynaklı rant kollama maliyetleri ise politik maliyetleri ifade etmekte olup, topyekun vergilemenin refah maliyetlerini içermektedir (Holcombe, 1998). Bu maliyetler mali baskılamının söz konusu olduğu gelişmekte olan ülkelerde ise daha yoğun biçimde hissedilmektedir.

Kaynak yetersizliği noktasında yabancı yatırımlara yönelen GOÜ hükümetleri yabancı yatırımcıyı cazip vergisel fırsatlarla karşılamakta; bu fırsatlardan yararlanamayan yerli sermayedar ise mali baskılanma neticesi sahip olduğu kazanç ya da kuruluşu yurt dışına transfer etmeye yönelmektedir. Tam aksine; yabancı sermayedar sermayenin marjinal getirisi noktasında kaynaklarını ülke dışına taşımakta, ikamet ülke ise korozyona uğrayan vergi tabanını korumaya yönelik önlemler geliştirirken, küreselleşme süreci ise bahse konu politikalara akışkanlık kazandırmaya devam etmektedir. Agenor and Montiel (1996)'e göre sermayenin marjinal getirisi GOÜ'lerde yüksek olduğundan, gelişmiş ülkelere sermaye akışının olacağı ve bu yolla GOÜ'lerde sermayenin işgücünden daha fazla artacağı için faiz hadlerinin düşeceği, yoksul ülkelerin zengin ülkelere daha hızlı büyüyüp onları er geç yakalayacağı öngörülmektedir.

Bu noktada bir yandan ülkelerin mevcut kaynakları etkin biçimde değerlendirme çabaları diğer yandan küreselleşmenin getirdiği yönelimler uluslararası vergi politikaları benzeri uygulamaları gündeme getirmekte; küresel sermaye, küresel vergi politikaları, çifte vergilemeye yönelik eylem ve politikalar ile vergilemeye yönelik ilke ve esaslar temel inceleme alanlarını oluşturmaktadır. Uluslararası vergi politikalarından kaynaklanan küresel vergi sorunları konsepti ise;

uluslararası vergi rekabeti, vergi cennetleri, örtülü sermaye, tercihli vergi rejimleri, serbest bölge uygulamaları, kıyı bankacılığı, transfer fiyatlama, elektronik ticaretin vergilendirilmesi, spekülatif sermaye hareketleri, uluslararası çevre kirliliğinin vergilendirilmesi şeklinde temel sorunsalları bünyesinde barındırmakta olup vergisel manada ülkelerin hükümlerlik hakkını aşınmaya uğratan bir yapı arz etmektedir.

Vergilendirme ve kamu finansmanı hakkında devam eden tartışmaların bir özelliği gücün, ulus devletlerden küreselleşmenin yaşandığı uluslar üstü ve uluslararası kurumlara aktarılması konusunda yaşanan tartışmalarla yakından ilgili olmasıdır (Schui and Nehring, 2007). Ülkelerin hükümlerlik haklarının temel göstergesi olarak değerlendirildiğinde üzerinde muhtemelen anlaşma sağlanabilecek en zor konu olarak yorumlanan uluslararası vergi politikaları; pratikte uygulanabilirliği pekde mümkün görülmeyen bir durum olarak algılanmaktadır. Çünkü böylesi bir ortamda bir ülkenin kazancı diğer bir ülkenin zararına yol açmakta, uluslararası işbirliği ve uzlaşma olmaksızın uluslararası vergi politikalarından bahsetmek de bir o kadar zor olmaktadır. Bazı görüşlere göre ise uluslararası vergi politikaları tam anlamıyla yok sayılmakta ve adeta ütöpik yanılsama olarak değerlendirilmektedir.

Uluslararası vergi rejiminin varlığını yok sayan en önemli ifade, H.David Rosenbloom'un NYU hukuk fakültesinde, 1998 yılında uluslararası vergi sistemini işaret ederek başladığı ve bu rejimin varlığını inkar ederek devam ettiği konuşmadır. Ona göre: "bu sistem hayali bir sistemdir" çünkü gerçek dünyada yalnızca farklı ülkelerin farklı vergi kanunları mevcuttur ve bu kanunlar birbirlerinden epeyce farklılık gösterirler. Rosenbloom'un belirttiği gibi gelişmiş ülkelerin iç vergi kanunlarında önemli oranda yaklaşma olmuştur ancak bu dahi yetersizdir. Elbette ki bu tanımlama doğrudur fakat tümüyle gerçek midir? Örneğin ülkelerin gelir vergilendirmesindeki benzer sorunlarla yüzleşme ihtiyacı yargısal alanlarda benzer sonuçlara ulaşmalarına ve işbirliğine sebep olmuştur (Avi-Yonah, 2007).

Uluslararası vergi politikaları genellikle iki veya daha fazla devletin vergi uygulamalarında başvurdukları işlemleri tanımlamak için kullanıldıkları yaklaşımlardır (Bouckaert and Geest, 2000). *Bu yaklaşımlar pratik ve politik açıdan uluslararası vergi ikilemi şeklinde ifade edilmektedir* (Bradford, 2004).

Bu durumun uluslararası vergi konularında en ileri düzeye taşınması şaşırtıcı değildir. Çünkü farklı yargı alanlarındaki vergi kanunları aslında birbirleriyle etkileşim içerisindedir. Örneğin, şu an gelişmiş ülkeler, denizaşırı bölgelerde ikamet eden vatandaşlarının kazandığı *pasif gelirin* (kontrol edilen yabancı kurum ve yabancı yatırım fonu kuralları) çerçevesinde vergilendirilmesi ve aktif işletme gelirlerinin muaf tutulması yönünde eğilim sahibidirler. Böylece, dünya çapında bir vergi yapısı çerçevesinde, bölgesel vergilendirme yapan ülkeler arasındaki ayrım etkisini giderek yitirmiştir (Avi-Yonah, 2007). Ancak uluslararası vergilendirme konusundaki belki de en temel kural, uluslararası vergilemede açık kuralların olmamasıdır. Bunun yerine, sınır ötesi akışların birden fazla yargı alanında vergiye tabi olacağı gerçeğini hesaba katan ya da katmayan sınır ötesi akışlara uygulanan basit içsel vergi kurallarının mevcut olmasıdır (Cnossen and Sinn, 2003).

Vergiler piyasa ve kamu ekonomileri arasında bulunan en temel (direct) bağlantıdır. Bu yüzden vergiler politik ekonominin kalbidir. Ekonomik küreselleşmenin sebep olduğu piyasa devlet ilişkisindeki değişimlerin süregelen araştırmanın esas konusu olduğu düşünülürse, literatürün vergideki uluslararası işbirliğini incelememiş olması ciddi bir eksikliktir. Uluslararası vergi yönetimi birbiriyle ilişkili tek yönlü, çift yönlü ve çok yönlü olmak üzere pek çok düzeyden oluşur (Rixen, 2008). Çok yönlü anlaşmalar işbirlikçi oyun-teorisi ile daha tutarlıdır. Fakat uluslararası vergi koordinasyonu ile alakalı çok yönlü yaklaşımlar şu ana kadar son derece sınırlı kalmıştır. Ülkeler genel olarak uluslararası vergi politikalarında ya tek yönlü ya da çoğunlukla çift yönlü yaklaşımı tercih etmişlerdir ki; bu da yalnızca sınırlı oranda koordinasyon sağlamaktadır. İlginçtir ki daha geniş kapsamlı çok yönlü antlaşmalar, ticaret (NAFTA ve WTO) ile askeri işbirliği (NATO) gibi diğer politik alanlarda yapılmıştır. Doğrudan vergilendirmeye alakalı olarak yapılan uzun ve etkisiz Avrupa Birliği tartışmalarında da geçtiği gibi çok yönlü antlaşma görüşmeleri ile nadiren koordinasyon sağlandığıyla ilgili makul pek çok sebep vardır. Fakat günümüzde uluslararası düzeyde ortaya çıkan sorunlar düşünülecek olursa; uluslararası gelir akışındaki vergilendirmenin devam etmesi isteniyorsa, uluslararası vergilemeye ilişkin çok yönlü yaklaşımlarda da bir miktar artış olması gerektiği açıktır (Cnossen and Sinn, 2003).

Devletler yirminci yüzyılın başında çifte vergiden kaçınmak için iki taraflı çifte vergi anlaşmalarına (ÇVÖ-DTA) yer vermişlerdir. Dolayısıyla uluslararası vergi politikalarının gerçek manada; Milletler Cemiyetinin 1920'lerdeki vergilendirilebilir uluslararası akışları tanımlayan, vergisel anlamda çifte vergiden kaçınmaya; mevcut rejimlerin yürütme ve uygulamasına yönelik orta seviyede başarı sağlayabilecek kural ve prensiplerin oluşturulması çabalarından geliştirildiğini söylemek mümkündür. Başlangıçta var olan kurallar ve bu kurallardan oluşturulan prensipler, hem ekonomik gerçekliği temsil eden hem de pratikte uygulanabilir olan yargı alanları arasında gelirin bölüştürülmesi adına tasarlanmış kurallardır. Oysaki bugün hemen hemen tüm anlaşmalar Ekonomik İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından düzenli olarak güncellenen ve geliştirilen, bağlayıcılık değeri taşımayan çok taraflı modeli (kuralı) temel alan anlaşmalara dayanmaktadır. Ayrıca devletlerin uluslararası gelirin vergilendirilmesi konusunda kendi tek boyutlu kuralları da mevcuttur (Cnossen and Sinn, 2003; Rixen, 2008).

Ancak bu gün gelinen noktada uluslararası vergi politikalarına yönelik rejim önemli sorunlarla karşı karşıyadır. Uluslararası vergi konusunda bir uzlaşmaya varılması kolay değildir. Uluslararası vergilendirmede var olan kavramsal, kurumsal ve yönetsel sorunlar ürkütücüdür ve bunlarla alakalı basit çözümler yoktur (Cnossen and Sinn, 2003). Artan portföy ve sermaye yatırımları ile birlikte çok uluslu şirketlerin önemli ölçüde büyümesi, dünya sermaye piyasalarında son yıllarda gerçekleşen en önemli değişikliklerden biri olup (Razin and Sadka, 1999); uluslararası vergi rejimi açısından soru, matrah üzerinde hak iddia eden çeşitli yargı alanları arasında bu matrahın nasıl pay edileceği ya da diğer bir ifadeyle hangi ülkenin hangi geliri vergilendireceği ya da neye göre vergilendireceği meselesidir (Avi-Yonah, 2007).

İlk olarak doğrudan vergilendirmedeki uluslararası işbirliğine yönelik problem yalnızca çifte vergiden kaçınmayla ilgiliydi. Bu problemlerle baş etmek durumunda olan kurumlar; ekonomi küreselleştikçe vergi kaçırma, vergiden kaçınma gibi sorunlarla da mücadele etmek durumunda kalmışlardır. Bu konular kurumsal olarak daha talepkar bir asimetrik tutsak ikilemi yapısını ortaya koyar. Temelde vergi oyunundaki işbirlikçi çözüm ülkelere etkili biçimde yaptırım uygulayabilen çok yönlü kurumların kurulmasını gerektirir. Fakat ikilem yapısından ötürü, işbirliği

sağlanması çok zordur. Buna ek olarak çifte vergiden kaçınan kurumlar problemin çözümü gereği “ politikaya bağımlılık özelliği gösterirler”. Ayrıca daha önceden var olan çifte vergiden kaçınma düzenlemeleri “çifte vergisizlik “ problemine yönelik müdahaleleri sınırlandırır ve biçimlendirir. Dolayısıyla ilk hedefimiz direkt vergilendirmedeki küresel rejimin kurumsal şeklinin açıklanması olmalıdır. Çünkü uluslararası vergi politikalarına yönelik rejim pek çok sebeple açıklanmaya ihtiyaç duymaktadır. Bir rejimin çift yönlü ya da çok yönlü olarak kesin çizgilerle sınıflandırılması her zaman mümkün değildir. Fakat çok yönlü bir yapıyı kabul eden bir yaklaşımın eksik olduğu son derece açıktır (Rixen, 2008).

Sıkça kabul edilen kurumsal özellik, birkaç istisna dışında çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının (ÇVÖ) çift yönlü olmasıdır. Ancak İskandinav ülkeleri arasında 1983 yılında imzalanan “minilateral” anlaşma gibi (türünün tek örneğidir) aynı şekilde artık yürürlükte olmayan diğer çok yönlü anlaşmalarda mevcuttur. 1922 tarihinde başarısız son verme girişimine rağmen Avusturya, Bulgaristan, Romanya, İtalya, Sırbistan, Hırvatistan ve Slovenya arasında uygulanmış olan çok yönlü anlaşma ve yine Andean Paketi’nin (1970) bazı üyeleri arasında ve eski komünist blok (COMECON) içerisinde de çok yönlü anlaşmalar yapılmıştır. Aynı zamanda Karayıp Topluluğu ve Ortak Pazar (CARICOM)’un 8 ülkesi arasında düzenlenen bir antlaşmada vardır. Ancak bu anlaşmaların hiç biri uluslararası vergilendirmenin gelişiminde iz bırakan anlaşmalar olmamıştır; bu yüzden ÇVÖ anlaşmalarının çift yönlü olduğunu söylemek yerinde olacaktır. Peki, neden durum böyledir? Vergi anlaşmalarındaki çerçeve hemen hemen benzer olan 2000 anlaşmayı kapsar. 2000 yerine tek çok yönlü anlaşma hükümlerine sahip olmak daha kolay olmaz mıydı? (Rixen, 2008).

1.1. Uluslararası Vergi Rejiminin Yapısı

Uluslararası vergi teamülü “yasal zorunluluk bakımından devletlerin genel ve tutarlı uygulamalarıyla ortaya çıkan” kanunlardır. Uluslararası anlaşmalar, uluslararası vergi hukukunun oluşumuna sebep olduğu gibi aynı zamanda büyük ölçüde kabul gören hukuksal normlardır. Kaynak ülke gelirlerine muafiyet uygulaması, vergi indirimi, çifte vergiden kaçınmak gibi yoğun olarak takip edilen uluslararası vergi uygulamaları vardır. Bu anlaşmaların hepsi birbirine oldukça

benzeyen ve genel olarak kabul gören iki modelden birini (temelde OECD) ve BM model anlaşmaları takip ederler (Avi-Yonah, 2007). Özellikle son yıllarda çok uluslu ortaklıkların küresel ekonomide daha büyük rol oynamaya başlamış olmaları, diğer taraftan sermaye kazançlarının vergilendirilmesine yönelik uluslararası ilginin artmış olması (Giovannini, Hubbard and Slemrod, 1993) mevcut anlaşmaların önem ve mahiyetini daha da arttırmıştır. Ancak uluslararası bir vergi rejimi mevcutsa bu neye benzer öncelikle bu hususa açıklık getirmek gerekmekte, uluslararası vergi rejiminin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.

(i) Vergi matrahının tanımlanması: Uluslararası gelir vergisi iki temel konuyu kapsar (1) sınır ötesi işlemlerden sağlanan gelirin vergilendirilmesinde uygun düzey nedir? (2) vergilendirme alanları arasındaki gelir nasıl bölüştürülmelidir? İlk sorunun yanıtı **tek vergi prensibidir**. Sınır ötesi işlemlerden sağlanan gelir bir kereliğine vergiye tabi tutulmalıdır (bir defadan ne çok ne az). Böylece tek vergi prensibi ÇVÖ konusunda geleneksel hedefi bünyesinde barındırır ki; bu durum 1920’lerde ve 30’larda uluslararası vergi politikalarının oluşturulması konusundaki temel hedeftir. Ancak sınır dışı gelirin bir kereliğine vergilendirilmesi, bu gelirin normalden az ya da hiç vergiye tabi tutulmamasını da reddeder, doğru bulmaz. Tek vergi prensibindeki uygun vergi oranı ise uluslararası vergilemedeki ikinci prensip olan *fayda prensibiyle* belirlenir.

(ii) Vergi matrahının bölüştürülmesi (**fayda prensibi**): Fayda prensibi, aktif işletme gelirlerinin vergilendirilmesi hakkını kaynak ülke yargı alanına verir. Amaç gelirin üretildiği ya da ortaya çıktığı ülkede vergilendirilmesidir. Örneğin yabancı doğrudan yatırımlar bu gelirin ortaya çıktığı ülkede vergilendirilmelidir. Pasif gelirlerin (faiz, kar) vergilendirilme hakkı ise ikamet ülke yargı alanına aittir. Dolayısıyla uluslararası vergi rejiminin bir hedefi, sınır ötesi gelirin bir kereliğine vergilendirilmesi olarak tanımlandıktan sonra, bir sonraki soru matrah üzerinde hak iddia eden yargı alanları arasında matrahın nasıl pay edileceğidir. Fayda prensibinin söylediği şudur; ikamet ülke vergi alanı pasif geliri (yatırım) hedeflerken, kaynak ülke vergi alanı aktif geliri (işletme) hedeflemektedir. Bu ayrım teorik ve pragmatik temellerle de doğrulanabilir. Teorik bazda fayda prensibi önem arz eder, çünkü yatırım geliri elde edenler genelde bireylerdir. İşletme geliri sağlayanlar ise tüzel kişilerdir. Bireylerle alakalı durumlarda ikameti tanımlamak daha kolaydır çünkü

bireyler belli bir anda sadece belli bir yerde bulunabilir, ancak ÇUŞ ler için ikametın tanımlanması bu kadar kolay değildir. İkincisi bireylerin pek çoğu yalnızca bir toplumun parçası olduğundan dağıtımla alakalı konularda en etkili tahsis ikamet ülkede mevcut olur. Üçüncüsü demokratik ülkelerde ikamete dayalı vergilendirme, temsili vergilendirme konusunda son derece önemlidir (Avi-Yonah, 2007).

Eğer ekonomik bir aktivite uluslararasıysa farklı ülkelerin vergi iddiaları çakışacaktır. Daha açıkça ifade edilecek olursa bu durum doğrudan vergilendirme bölgesinde yer alan *İkamet* ve *kaynak* devletler arasında vergisel yetki alanlarının çakışmasından oluşur. İkamet devlet, yatırımcının ve dolayısıyla gelir sahibinin ikamet ettiği yer olup uluslararası yatırımlar açısından yatırım geliri elde ettiği lokasyon kaynak devlet olmaktadır. Eğer her iki devlet de güçlerini vergilemeye yönelik kullanırlarsa gelir iki kez vergilendirileceğinden yatırım üzerindeki vergi sorumluluğu tamamen ulusal olan bir yatırıma göre daha yüksek olacaktır. Bu sebeple karlı olabilecek bir yatırım, çifte vergi sebebiyle karlı olmayabilir. Diğer taraftan uluslararası yatırım konusunda artan sorumluluktan çifte vergi indirimi sağlanarak da kaçınılabilir. Bu durumda sermayenin dünya çapında verimli dağılımı sağlanacağı gibi sonuçta özel ekonomi alanındaki genişleme vergi gelirlerinde de artışa yol açacaktır. Çifte vergide indirimde gidilmesi daha düşük bir vergi sorumluluğu gerektirir bu, uluslararası yatırımlardaki artışla telafi edilebileceklerden çok daha fazlasıdır. Artan yatırımlardaki pozitif gelir etkisi, azalan verim oranının negatif etkisini ortadan kaldıracaktır. Böylece çifte vergi indirimi sağlanması dünya çapında özel geliri ve vergi gelirlerini arttıracaktır. İkinci olarak, uluslararası yatırım gelirlerindeki öncelikli vergi yaklaşımını düşünelim yani vergi altındaki durumu. Bu durumda yabancı yatırımcı, ulusal yatırımcıdan daha düşük vergi sorumluluğuna maruzsa sermaye tahsisi verimli olmayacaktır. Dolayısıyla yabancı yatırımcı kendi ülkesinden ziyade yurt dışında yatırım yapacak, kaynak ülkece sağlanan vergi indirimi özel gelirde artışa sebep olurken dünya çapında vergi gelirlerinde ise kayba yol açacaktır. Sonuç olarak, uluslararası yatırımlardaki çifte vergilendirmenin önlenmesi, dünya çapında refahın maksimize olmasına yardım eder. Bu yönleri bir araya toplarsak ne yüksek ne düşük vergilendirmenin olmadığı durumda görülen ideal bir “tek vergi” yi tanımlayabiliriz (Rixen, 2008).

Uluslararası vergilendirme konusunda bugün var olan sistem bir çok açıdan felaket durumdadır. Birbirleriyle olan ekonomik ilişkileri kesişen ülkeler ortaya çıkan her sorunla alakalı diğerlerinin endişe duymasına sebep olma seçeneklerine sahiptirler. Bir yüzyıldan fazladır süren görüşmeler sonunda ikamet ve kaynak devletlerin mali çıkarları “OECD Konsensüs” olarak adlandırılabilir şekilde nispeten dengededir. Zaman içinde vergisel prensiplerin sistematik ve normatif uygulaması hem oldukça adil hem de bir o kadar makul şekilde geliştirilmeye çalışılmıştır. Esasen kaynak ülkeler ekonomik aktivitelerin doğurduğu kar üzerinde hak iddia ederken, diğer taraftan ikamet ülkeler portfolyo yatırımlarının vergilendirilmeleri konusunda birincil hak iddia etmişlerdir. Aynı zamanda bu ülkeler etki bakımından, aktarılan karı ikamet ülkede vergiye tabi tutarak doğrudan yatırımcılara uygulanan diferansiyel “ kaynak” oranlarını düzeltmişlerdir. Ancak bu şekilde sağlanan denge bazı yönlerden sakıncalı, uygulanması ve anlaşılması da zordur. Dahası küreselleşme ile finansal yenilik ve elektronik ticaretteki yeni gelişmeler açısından gelecek çok daha muğlak çok daha karanlıktır (Cnossen and Sinn, 2003).

Yukarıda bahse konu fayda prensibinin yaygın olarak Milletler Cemiyetinin 1920 lerdeki desteğiyle ulaşılan anlaşmayı yansıttığı kabul edilmesine rağmen Uluslararası vergi rejiminin var olup olmadığıyla ilgili tartışmada mevcudiyetini korumaktadır (Avi-Yonah, 2007). Bununla birlikte uluslararası vergilendirme konseptine yönelik girişimlerin değerlendirilmesinde göz önüne alınması gereken üç temel sorunun varlığından bahsedilmekte; bunlar (i) çeşitli sosyal dışsallıkların örneğin çevresel zararların varlığı ve azaltılması (ii) gelirin yeniden dağıtımı (iii) küresel kamu mallarının finansmanının (GPG) temini biçiminde sıralanmaktadır. Ayrıca uluslararası finansal katkı modellerinin, etkin ve adil uluslararası vergi politikaları aracılığıyla oluşturulabileceği (Kohonen and Mestrum, 2009) ve bu durumun uluslararası vergi kurallarının basitleştirilmesi, azaltılması ve uyum problemlerinin ortadan kaldırılması yoluyla gerçekleştirilebileceği ifade edilmektedir (Grubert and Newlon, 1997).

2. Küreselleşmenin Uluslararası Mali Politikalar Üzerine Etkileri ve Tarihsel Zamanlama

1820-1992 yılları arası dünya nüfusu 5 kat, kişi başı gelir 8 kat, dünya geliri 40 kat, dünya ticareti 540 kat artmış, küreselleşmenin kapsamı ile daha çok piyasaları birbirlerine bağlayan süreçlerin doğası ifade edilmiştir. Küreselleşme bazıları için yalnız ticaret, uluslararası yatırım, teknoloji transferi ve göç olgusu olarak değerlendirilirken, bazılarına göre ise ekonomik olduğu kadar ekonomik olmayan kültür, bilgi paylaşımı gibi unsurları da bünyesinde barındıran bir bütünlüktür. Bu gün gelinen noktada küreselleşme bir önceki yüzyıldan 3 noktada farklılık göstermektedir (i) Uluslararası değişimin hızı: Bilgi, iletişim, bilgisayar ve mikro işlem teknolojilerindeki hızlı artışlar nedeniyle uluslararası işlem maliyetleri düşmüştür (ii) bütünleşik piyasa yapıları bakımından entegrasyon formlarının derecesi artmıştır (iii) özel sektör ve dolayısıyla ÇUŞ lerin iş hayatında oynadığı rol son derece önemli hale gelmiştir (Enderwick, 2006). Küreselleşme her anlama gelen bir kavram mahiyetinde kullanılmaktadır. Oysaki bizim burada değindiğimiz mana ekonomik küreselleşmeyle ilgilidir. Temelde ekonomiler arası mal akışını; hizmet, sermaye ve ulusal piyasaların bütünleşme süreçlerini ihtiva eder. Diğer bir ifadeyle finansal küreselleşme denilen sermaye ve finans akımlarının baş döndürücü hızını tanımlar (Mishkin, 2006). Küreselleşme şu dört grubun etkileşimlerinin bir sonucudur; hükümetler, finans kurumları, borçlular ve yatırımcılar. Hükümetler, yerli finans piyasaları ve kurumlar üzerindeki kısıtlamaları kaldırarak ve sermayenin serbest dolaşımına izin vererek küreselleşmeyi teşvik etmektedirler. Borçlular daha ehven şartlarda borç kullanabilirken, yatırımcılar nispeten deniz aşırı yatırımlara yönelebilirler. Finansman kurumları ve finansal işlemlerin çeşitliliği krizleri aşmak adına son derece önemli olabilmektedir (Pelaez and Pelaez Carlos, 2008).

Küreselleşme, dünya çapında bir ilerlemeyi ifade eden, teknolojik gelişim ve artan iletişim imkanlarını tanımlayan, ekonomik açıdan yeni pazar (yatırım) ve kaynaklara erişim fırsatları sunan, daha düşük işlem maliyetleri ve uluslararası alanda boy gösteren şirket faaliyetleri ile birlikte sosyo-kültürel ve siyasi süreçleri ifade eden kavramlar bütünüdür (Collin, 2003). Diğer bir ifade ile, küreselleşmenin motoru teknolojik yenilikler, ulaştırma ve haberleşme alanlarındaki ilerlemelerdir.

Bunun yanında küreselleşmenin siyasi boyutunu da göz ardı etmek mümkün değildir. Hükümetlerin ciddi biçimde özel girişimciliğin sınırlarını arttırması bütünsel manada siyasi bir süreçtir (Dreher, Gaston and Martens, 2008). Ancak küreselleşme kavramı; sadece kapitalizmi ifade etmemektedir, aynı zamanda bir dünya sistemidir. En temel gösterge sermayenin ulusal sınırların ötesine çok hızlı ve serbest şekilde akabilmesi, mevcut yapının çok sayıda ülkeyi kapsaması, özellikle büyüme dinamikleri açısından dünyada yatırım artışlarına bağlı olarak ortalamanın üzerinde büyüme oranlarının gerçekleştirilebilmiş olmasıdır (Coleman and Underhill, 1998).

Bu gelişmelere rağmen ekonomik küreselleşmenin yüksek maliyeti nedeniyle gelir eşitsizliği hem ülke içi hem de uluslararası boyutta yükselirken, kronik yüksek işsizlik düzeyleri, çevresel bozulma, sömürü düzeyinin yaygınlaşması, düzensiz finansal akımlar nedeniyle ulusal ekonomiler için yıkıcı krizlerin oluşumu söz konusu olabilmektedir. Çünkü eleştiri küresel ekonomik sektöre entegre edilen ulusal toplumların, ekonomik ve teknolojik güç sahibi ülkeler üzerinde ya kontrol yetkileri yoktur ya da çok azdır. Buna rağmen küreselleşmenin faydalarının, zararına oranla daha fazla olduğunu söyleyebilmek de mümkündür (Gilpin, 2001). Genel fikir küreselleşmenin maliyetinden daha çok avantajlar getirdiği yönündedir. Maliyetlerin yansıdığı en etkin alanlar ise muhtemelen *kamu harcamaları ve vergilendirmeye* yönelik politikalar (Enderwick, 2006).

Ancak Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konsey Alt Komisyon Raporunda yer alan sert ifadeler, ulus ötesi şirketlerin (ÇUŞ) gelişmekte olan ülkelerde gerçekleştirdikleri post kolonyal sömürünün dayanılmaz hale geldiği, hegemonya karşıtı faaliyetlerin ise hukuk çerçevesinde sürdürülmesi gerektiği ifade edilmektedir. Aynı şekilde ÇUŞ'lerin insan haklarına yönelik uluslararası normları ihlal ettiği gerekçesiyle yeni kurulan Uluslararası Ceza Mahkemesinde (*ICC International Criminal Court*) yargılanma girişimleri ise yargılama yetkisinin kişisel suçlara ait olduğu, ÇUŞ lerin ise tüzel kişi oldukları gerekçesiyle kabul görmemiştir (Santos and Garavito-Rodri'guez, 2005).

1980'lerde serbest piyasa ekonomisi ve ihracata yönelik büyümeyi savunan neo-liberal paradigmanın yükselişi görülmüş, bu da devletin ekonomik gelişmeyle olan ilgisinin azaldığı anlamında yorumlanmıştır. Gelişmekte olan pek çok ülke, bu

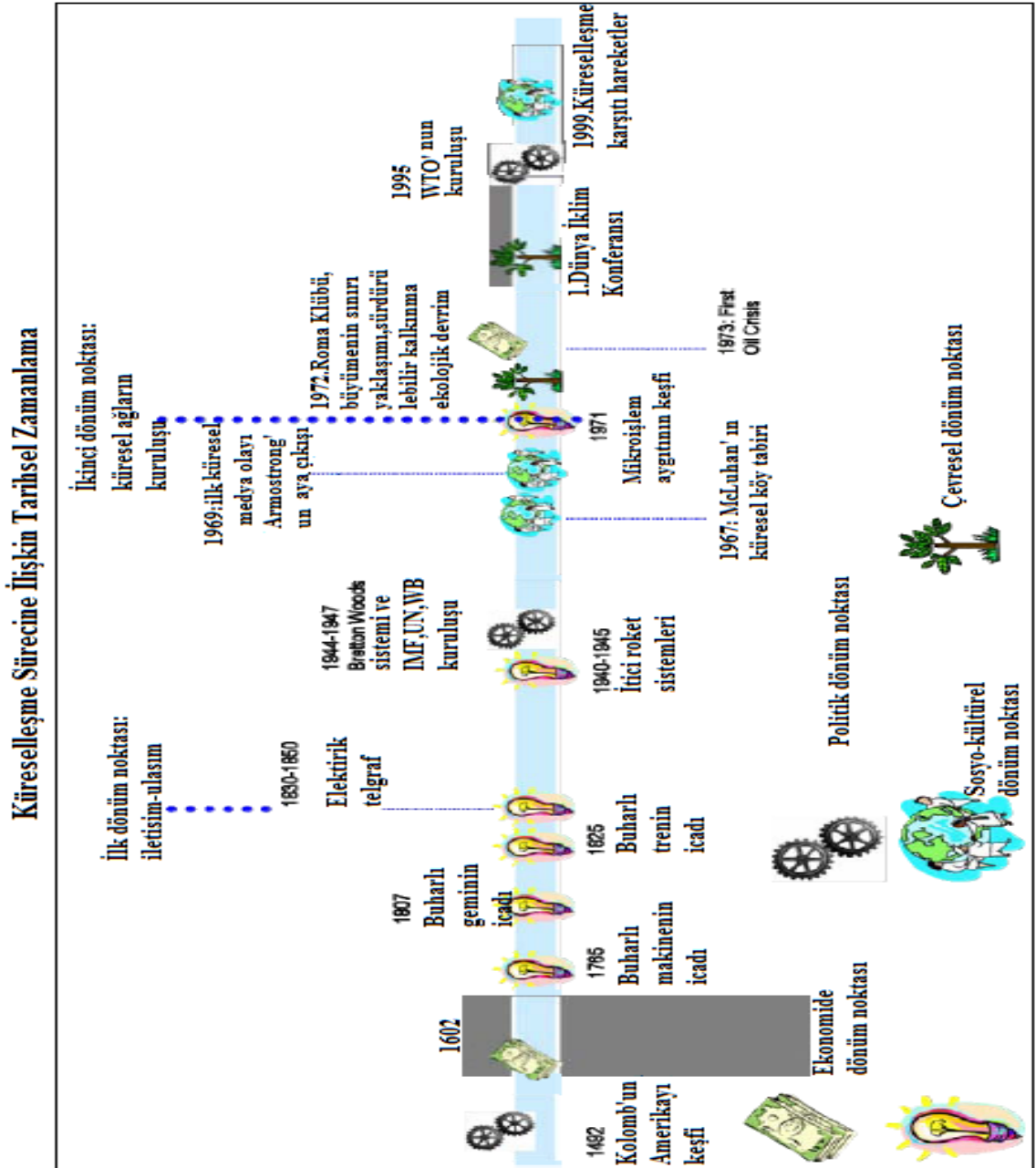
yeni paradigma altında yapısal uyum politikalarını benimsemiştir. Bu IMF, Dünya Bankası ve ABD gibi temel kaynak sağlayıcı ülkelerden sağlanan yardımların temel şartı olarak ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda IMF, WB, DTO ile bölgesel ekonomik örgütler tarafından konan şartlar ve kurallar, GOÜ'lerin vergi politikaları üzerinde önemli etkiye sahip olmuştur. Gelişmekte olan ülkelerin pek çoğu için uluslararası doğrudan yatırımlara (IFI) karşı dış sorumluluğun, vergilendirme hususunda yerli sorumluluktan daha önemli olacağı iddia edilmiş, sermaye piyasalarının serbest bırakılması ise özel önem arz etmiştir. Sandford 1980'lerde vergi politikalarını şu şekilde tanımlamıştır "devletin sınırlarını geri çeken, serbestlik sağlayan, döviz kurunu serbest bırakan, özelleştiren, rekabet yaratan ve özel sektörün geri kalanında yönetsel verimliliği arttıran bir programın parçasıdır. Ekonomik dünyada yaygınlaşan ifade vergi deformasyonunu en aza indiren, vergisel engelleri azaltmayı hedefleyen, eşit şartlar oluşturma güdüsüdür". Ekonomik küreselleşme ya da küresel sermayenin etkisi, vergi politikalarının bu şekilde yeniden şekillendirilmesinde çok önemli olmuştur. Neo-liberal paradigmanın kurumsallaştırılması ve uluslararası yardım için borç akışının sürmesi vergi politikalarını genel olarak küresel sermayeden etkilenecek biçimde yönlendirmiştir. Yabancı yatırımlarla alakalı vergi teşviklerinin yaygın kullanımı buna bir örnektir. Bu noktada temel iki özellik son derece önemlidir. İlki neo-liberalizm eşitlik ve dağıtımda adalet kavramlarına daha az vurgu yapmakta, ikincisi ise GOÜ'lerde neo-liberalizm paradoksu, ekonomik gelişim aktivitesinde devletin rolünü azaltmak amacıyla devletin mekanizmalarını kullanma amacında olunmasıdır (Nehring and Schui, 2007).

Küreselleşme bağlamında ortaya çıkan neoliberal politikaları ise şu şekilde sınıflandırmak mümkündür (Steger, 2003):

- 1- Kamu işletmelerinin özelleştirilmesi, ekonomik deregülasyon
- 2- Ticaret ve sanayi liberalizasyonu
- 3- Büyük çaplı vergi indirimleri
- 4- İşsizlik artan risk olmasına rağmen monetarist önlemlerle enflasyon kontrol altında tutmaya yönelik politikaların yürürlüğe konulması
- 5- Örgütlü emeğin üzerine sıkı kontroller uygulanması

- 6- Başta sosyal harcamalar olmak üzere kamu harcama politikalarının azaltılması,
- 7- Hükümetin boyutlarının küçültülmesi
- 8- Uluslararası piyasaların genişlemesine yönelik politikaların yürürlüğe konulması
- 9- Küresel finansal akımlar üzerindeki kontrollerin kaldırılmasıdır

Şekil 16: Küreselleşme Süreci



KAYNAK: Dreher, Gaston and Martens, 2008.

Şekil 16’da küreselleşme sürecinde yaşanan büyük dönüm noktaları kalın noktalı çizgilerle göstermektedir. 1960’ların sonu 70’lerin başına kadar tarihsel dönüm noktaları görece olarak kısadır. Küreselleşme özünde ekonomik, siyasal ve teknolojik bir süreçtir. Ancak bu tanımlama küreselleşmenin ortaya çıkmasına yönelik mevcut durumu ortaya koymamaktadır. Çünkü ikinci dönüm noktası olarak ifade edilen çağdaş küreselleşme sürecine; sosyal, kültürel ve çevresel gelişimleri de ilave etmek gerekmektedir. Dolayısıyla küreselleşmenin ikinci tanımı sosyal, kültürel ve çevresel faktörlerde dahil olmak üzere mevcut akımların birleştiği bütüne ilişkin süreçleri ifade etmektedir. Buradan hareketle çağdaş küreselleşmenin tanımını şu şekilde yapmak mümkündür. Ulus ötesi yapıların kurulduğu ekonomik, çevresel, siyasal, teknolojik, kültürel ve sosyal süreçlerin; küresel, bölgesel, yerel düzeyde entegrasyonunun teşvik edildiği uluslar üstü etkileşimdeki yoğunlaşmadır. Bu etkileşimin sürdürülebilir kalkınma noktasında bugünkü nesillerin ihtiyaçlarını karşılarken, gelecek kuşakların ihtiyaçlarını tehlikeye atmaması gereği de sıklıkla vurgulanmaktadır (Dreher, Gaston and Martens, 2008).

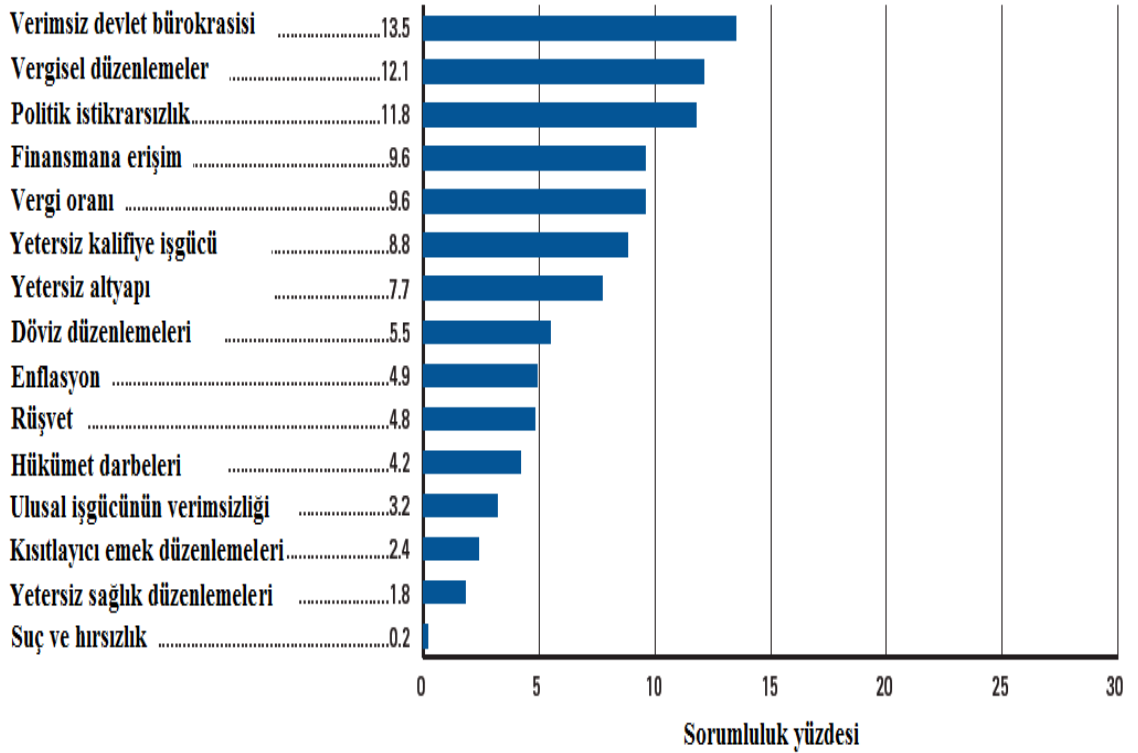
Küreselleşmenin ortaya çıkardığı sorunlardan bir diğeri ise vergisel alanda yaşananlardır. İlk husus firmaların dünya çapında artan hareket kabiliyetleri iken diğeri hangi devletin hangi geliri nasıl vergilendireceği, yani esas itibarıyla firmaların nerede vergi ödemek zorunda kalacakları meselesidir. Böylesi bir belirsizlik ortamında firmalar gelirlerini (karlarını) dünya çapında mukim işletmelere aktarabilmekte böylece transfer fiyatlama benzeri yollarla ödeyecekleri vergi tutarlarını da azaltabilmektedir (Patterson and Afilalo, 2008). Uluslararası vergilendirmenin, yabancı doğrudan yatırımların yerinin ve boyutunu etkilediği ve vergiden kaçınma aktivitesinden de büyük oranda sorumlu olduğunu gösteren nitelikli kanıtlar vardır (Hines, 1999). Vergi rekabeti (*tax competition*) kapsamında model hipoteze göre ülkeler sermaye üzerinden vergi almayı bırakarak, emek ve tüketim vergileri üzerindeki yönelime güvenecektir (Rudra, 2008). Disiplin Hipotezi (*disciplining hypothesis*) uluslararası rekabetin hükümetlerin harcama alanını sınırlandırdığını belirtir. Hükümetlerin sermaye üzerindeki vergi oranlarını düşürmeleri vergi gelirlerini azaltmakta ve yeniden dağıtımına yönelik hükümet politikalarını sınırlandırmaktadır. Bu durumda hükümetler harcamalarda da kısıntıya gitmek durumunda kalmaktadır. Alternatif olarak tazminat hipotezi (*compensation*

hypothesis) sosyal harcamaların küreselleşmeyle birlikte artabileceğini ifade eder. Eğer hükümetler küreselleşme riskine karşı vatandaşları sigortalamak amacıyla sosyal devlet uygulamasını genişletirse küreselleşmenin olumsuz etkilerinin bertarafı da kısmen mümkün olabilecektir. Aynı şekilde küreselleşmenin sosyal harcamalarda artış yönlü etki yaptığını söylemek mümkündür (Dreher, Gaston and Martens, 2008).

Türkiye açısından söz konusu süreç Tablo 8’de değerlendirildiğinde en sorunlu alanların 13.5 ile verimsiz devlet bürokrasisi ve 12.1 ile vergisel düzenlemelere ait olduğu açıkça görülebilmektedir (Schwab and Sala-i-martin, 2009).

Tablo 8: Türkiye’de Çalışma Alanına Yönelik Sorunsallar

Türkiye’de iş kurma konusunda en sorunlu alanlar



KAYNAK: Schwab and Sala-i-martin, 2009.

2.1. Ekonomik Entegrasyon Bağlamında Çok Uluslu Şirket Politikaları

Ekonomi tarihçilerinin çoğuna göre ÇUŞ'ların kaynağı 17. yy dan geriye doğru gider. Coğrafik keşifler çağındaki sömürgeleşme hareketlerini büyük ölçekli ticaretin izlemesi ve Avrupa Kıtası dışındaki göçler ilk çok uluslu işletmelerin doğuşundaki temel trendler olmuştur. 17. yüzyılın başında İngiliz Doğu Hindistan Şirketi ve Hollanda'ya ait Doğu Hindistan Şirketi ile bu türün Batı Yarımküre versiyonu olan ve tekele dayalı kürk ticareti üzerine Kuzey Amerika Hudson Körfez Bölgesinde faaliyet gösteren girişimler, çok uluslu şirketlerin ilk örneğidir. Ancak bu girişimlerin hiç biri çağdaş örnekleriyle mukayese edilemezler çünkü hepside resmi olarak ülke iktidarları tarafından kaynak sağlama amaçlı oluşturulmuş yapılardır. ÇUŞ'lerin modern versiyonu ise 19. yüzyılın ikinci yarısında, sanayi devriminin zirveye ulaştığı ve küçük işletmelerin yerini büyük ölçekli işletmelerin aldığı döneme rastlamıştır. Üretim şirketlerinin filizlenmesi, İngiliz Şirketler Hukukunun liberalleşmesi diğer ülkeler tarafından da kabul edilen bir yaklaşımın oluşumunu sağlamış, şirketler artık faaliyete geçmek için kraliyet ayrıcalığına gerek duymamışlardır (Cohen, 2007). Yabancı mülkiyet hakları karşılıklı çıkarların bir sonucudur. Bu durum sermaye akımları ve uluslararası ekonomik uzmanlaşmayı da kolaylaştırmıştır. Avrupa dışında kuralların uzantısı olarak 1838 İngiliz-Türk Kongresini örnek göstermek mümkündür. Esasen bu karşılıklı ticari ayrıcalıklar Osmanlı İmparatorluğu'nun dışı açılımını zorunlu kılan bir antlaşma niteliğindedir (Andersson,1991). (bkz. Osmanlı İmparatorluğu tarafından İngiliz tüccarlara yatırım ve ticaret alanında her türlü vergisel ayrıcalıkların tanındığı 1838 tarihli Balta Limanı Antlaşması).

ÇUŞ'ler kendi kontrolü altındaki firmalar ile veya ortaklıkları vasıtasıyla birden fazla ülkede gelir getirici faaliyette bulunan şirket ya da işletmelerdir (Andersson, 1991). Çok uluslu şirketler dünya çapında faaliyet gösteren hâkim küresel ekonomilerdir. Engin ekonomik zenginliğin sonucu önemli siyasi ve kültürel güçleri bünyelerinde toplamışlardır. Zengin ve yoksul ülkelerde aynı şekilde fakat farklı yollarla hareket etmekte; yasama, çalışma, çevre, kişisel ve sosyal haklara yönelik alanlarda devleti etkilemek adına müdahale bulunabilmektedirler (Santos and Garavito-Rodri'guez, 2005). Bu firmaların gücü ve büyüklüğü bir çok ülkeyle mukayese dahi edilemeyecek yoğunluk ve çaptadır. (Enderwick, 2006). En önemli

200 ÇUŞ dünyadaki üretimin % 27.5 oluşturur ve bu şirketlerin birleştirilmiş yıllık gelirleri, dünya nüfusunun % 80'ini oluşturan 182 ülkenin elde ettiği gelir toplamından daha fazladır. En büyük dört çok uluslu şirketin birleştirilmiş satışları dünyadaki brüt üretimin tümünü aşmıştır (Santos and Garavito-Rodri'guez, 2005).

Doğrudan yabancı yatırım sunan ÇUŞ'ler (i) ana ülkeden çıkış (ii) ucuz işgücü arama (iii) vergiden kaçınma (iv) kirlilik cenneti arama gibi imkânlarla kavuşmakta, dolayısıyla yabancı yatırım ile yatırımın yapıldığı ülke arasında tamamlayıcılık ilişkisi doğmaktadır (Rugman and Werbeke, 1998). Buna karşın kaynak ihtiyacındaki hükümetler ise yabancı firmalara (ÇUŞ) cazibe merkezli teşvikler sunmaktadır. Bu teşvikler vergisel indirim ve istihdam dahil olmak üzere çeşitli biçimlerde ortaya çıkabildiği gibi örneğin çalışanlara yönelik sübvansiyon politikaları ya da proje yardımları (*capital grants*) biçiminde de oluşabilmektedir. Ancak firmalar açısından *kuruluş yeri teorisi* ihmal edilmiş olan çekim ve çekim sonrası hizmet faaliyetleri üzerine özellikle dikkat çekmektedir. Defever tarafından 2006 yılında 11.000 yer seçimine yönelik yapılan çalışmada araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) merkezleri, lojistik, satış, pazarlama faaliyetleri de dahil olmak üzere hizmet işlevlerinin durumuna yönelik yapılar üretim yerinin tespitinde ayrıca önemli unsurlar olmaktadır (Brakman and Garretsen, 2008).

Küreselleşme bir vergi sorunudur. Küreselleşmeyle beraber firmalar daha fazla özgürlük ve hareket kabiliyeti kazandıklarından, rakiplerine göre daha ağır bir vergi yükü ile de karşılaşmak istemeyeceklerdir. İkinci mesele ise verginin ödenmesi gereken yerin neresi olduğu konusunda yaşanan zorluklardır. Bu durumda vergi tabanına yönelik mali dışsallıklar oluşurken çok uluslu şirketler yüksek vergi oranına sahip ülkeleri (*high-tax*), düşük vergi oranına sahip ülkelerle (*low-tax*) değiştirebilmektedirler (Razin and Sadka, 2007). Yine en önemli gerekçelerden biri ÇUŞ'lerin iki ya da daha fazla yargı alanı arasında faaliyet göstermeleri nedeniyle olağanüstü zor bir rejim çerçevesi oluşturdıkları yönündedir (Gilpin, 2001). Küreselleşmeyle beraber gün geçtikçe artan ve serbestleşen sermaye hareketliliği ile birlikte çağdaş manada çok uluslu şirketlerin kapsamındaki değişim, 1920 lere dayanan ve üzerinde uzlaşa sağlanan vergisel kuralların artık önemli ölçüde etkisini yitirdiğini göstermekte, bu durum uluslararası vergi politikaları açısından da rejimin en zayıf noktasını oluşturmaktadır.

Dolayısıyla ulusal sınırlar piyasaların liberalleşmesi sonucunda ortadan kalkmakta, üretim faktörleri kolaylıkla yer değiştirebilmekte, bu değişkenlik karşısında yasal olsun ya da olmasın sermaye sahipleri (ÇUŞ), bankalar, uluslararası yatırımcılar vergisel stratejileri en iyi şekilde kullanabilmektedirler. Dahası büyük şirketler karlarını realize etmek maksadıyla bütünüyle vergi vermekten kaçınabilmekte, pek çok ilaç firmasının yaptığı gibi faaliyetlere yönelik tüm fikri ve mülki haklar yurt dışına taşınabilmekte yine bu amaçla karmaşık muhasebe teknikleri kullanıma sokulabilmektedir (Kohonen and Mestrum, 2009).

2.1.1. Küreselleşme ve sermaye Politikaları

Finansal piyasaların 3 temel fonksiyonu vardır. (i) Uluslararası ödemenin organize edilmesi, *döviz piyasası* (ii) piyasada işlem gören hisse senedi temini, *menkul kıymetler borsası* (iii) yatırımların finanse edilmesi, *para ve sermaye piyasası*. 1970'lere kadar finansal piyasalar, temel olarak ulusal piyasalardı ve bu sebeple ulusal ekonomi üzerine yoğunlaşıldı. 1970'lere kadar uluslararası finansal piyasalar politik olarak Bretton Woods sistemi tarafından regüle edildi. Döviz ve sermaye kontrollerinin temelinde sabit döviz kuru vardı. ABD doları lider konumdaki döviz sistemi olup dünya ekonomisinde oldukça sağlam bir çerçevede büyüme göstermiştir. Sistem terk edildikten sonra (1973), dünya ekonomisi geniş çaplı sonuçlar doğuran radikal bir dönüşüm yaşamış, sabit döviz kurunun yerini serbest kur rejimi almıştır. Ayrıca sermaye hareketleri üzerindeki kontroller büyük oranda kaldırılmış; sermaye, üretim faktörleri içerisinde en hareketli unsur haline gelmiştir. Teknolojik ilerleme (dijitalizasyon, iletişim) alanındaki ilerlemeler tek bir tuşa dokunarak dünya üzerinde herhangi bir mali merkeze milyarlarca doların anında transferini mümkün hale getirmiştir. Ulusal finansal piyasalar ulusal ekonomiyle sınırlandırılmaz hale gelmiş, bunun yerine uluslararası ya da küresel biçimde hareket kabiliyeti kazanmışlardır. Dolayısıyla reel ekonomi ve finansal sistem arasındaki ilişkiden vazgeçilmiş ve bu da finansal piyasaların ekonominin geri kalanı üzerinde üstünlük sağlamasına neden olmuştur. Bu değişim tetikleyici bir değişim olup küreselleşmenin merkezi, kapitalizm tarihindeki yeni dönemdir. Sermaye birikimi konusunda yeni var olan finans sektörü tarafından domino edilen

sosyal, siyasi, kültürel açıdan tüm toplumu etkileyen dönüşümdür (Kohonen and Mestrum, 2009).

Finansal açıdan küreselleşme olarak ifade edebileceğimiz yukarıdaki durum; dünyadaki tüm finansal piyasaların uluslararası tek bir finansal piyasa olarak bütünleşmesi anlamına gelmektedir. Finansal piyasaların bütünleşmesinin altında yatan temel gerekçeler finansal faaliyetlerin serbestleştirilmesi, teknolojik gelişmeler, kurumsallaşmanın artması olarak sıralanabilir. Küresel rekabet; hükümetleri dünyadaki yatırım fonlarını ülkelerine çekebilmek ve finansal kurumlarını uluslar arası rekabete açabilmek için yürürlükteki yasal sistemlerini piyasaların istekleri doğrultusunda serbestleştirmek üzere yeniden düzenlemek zorunda bırakmıştır. Teknolojik gelişmeler; piyasaları birbirlerine bilgisayar ağıyla bağlarken küresel piyasalarda etkinlik artmış, dünyanın çok uzak köşelerindeki yatırımcıların piyasadaki bilgiye ve fiyatlara gerçek zamanlı (birkaç saniyede) ulaşabilmeleri mümkün hale gelmiştir. Öte yandan piyasadaki bireysel yatırımcıların giderek yerlerini kurumsal yatırımcılara (emeklilik fonları, sigorta fonları, yatırım şirketleri, tasarruf sandıkları ve hatta ticari bankalar) bırakması, piyasaların birleşerek küreselleşmesini de hızlandırmaktadır. Piyasalarda bireysel yatırımcıların varlığı özellikle şirket yönetimlerinin tek elde toplanmasını engellemek ve sermayenin tabana yayılmasını sağlamak gibi amaçlar bakımından önemli olmakla birlikte; kurumsal yatırımcılar piyasaların gelişmesi ve ekonomideki atıl fonların piyasalara aktarılmasında son derece önemli olmaktadır. Gelişmiş piyasalara göre olası belirsizliklerin çokluğu ve fiyat dalgalanmalarının öngörülemezliği nedeniyle riski yüksek ve beklenen getirinin de bu yüksek riske bağlı olarak yüksek olduğu GOÜ piyasaları yükselen piyasalar olarak; gelişmiş ülkelerin kurumsal yatırımcılarını çekmeye devam etmektedir. Finansal kurumların, küresel yatırımcıları piyasalarına çekme gayreti ise piyasalara yeni türev araçların çıkmasını sağlamıştır (Kocaman, 2003).

Küreselleşmenin en etkin uygulandığı alan uluslararası finans alanı iken küreselleşmenin ikinci popüler kullanım alanı ise doğrudan yabancı yatırımlardır (DYY). Özellikle 1980'lerin ortalarından itibaren yaygınlaşan ve çok uluslu şirketler tarafından gerçekleştirilen DYY'lerin kapsamında büyük artış ve dalgalanmalar kaydedilmiştir. Çok uluslu şirketler ve doğrudan yabancı yatırımlar Hindistan

Şirketleri ve diğer macera tutkunu tüccarlarca birkaç yüzyıl öncede var olmuştu. Bugün ise doğrudan yabancı yatırımlar, sanayileşmiş ülkeler en çok da Amerikan ve Batı Avrupa firmaları tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu yatırımların büyük kısmını hizmetler sektörü oluştururken, ileri teknoloji sektörlerini ise daha çok otomotiv ve bilgi teknolojileri gibi alanlar oluşturmuştur. Ayrıca fikri mülkiyet haklarının korunması ve pazara giriş gibi uluslararası ticarete yeni sorunların ortaya çıkması, buna mukabil artan finans ve sermaye akımları, ülkeler arası ekonomileri de adeta dönüştürmüştür (Gilpin, 2001).

Ancak hisse senedi, tahvil, faiz, döviz kuru gibi finansal araç ve türevlerine yönelik tasarruflar spekülasyona dayalı yatırımlardır. Portföy yatırımları olarak nitelediğimiz bu tür yatırımlar temelde daha mobil olma ve daha hızlı biçimde çıkış yapma tehdidi oluştururken; daha büyük riskler, piyasa entegrasyonu adına kestirilemeyen belirsizlikler ve refah etkisi üzerinde güçlü olumsuz etkilere sahiptirler. Buna karşılık DDY (uzun vadeli yatırım) değişik türdeki etkileşimlere duyarlıdır (Rudra, 2008). Özellikle maliyetleri düşürme yönünde enerji, hammadde, işgücü maliyetlerindeki avantajlar yanında (Enderwick, 2006); vergisel avantajlar, hukuki ve düzenleyici ortamlara yönelik yetki alanlarının (yasal güvence) net olması; doğrudan yabancı yatırımları hızlandırdığı gibi fikri mülkiyet hakları şeklindeki hizmet ihracatını da arttırmaktadır. Bu konuda vergisel açıdan ortaya konan yaklaşımlar, 1980’li yıllarda Avrupa’nın yoksul ülkeleri arasında yer alan İrlanda’yı 2004 yılında kişi başı GSYİH rakamları itibarıyla Avrupa’nın en yüksek büyüme oranına sahip ülkeleri sıralamasına getirmiştir (Reinsdorf and Slaughter, 2009).

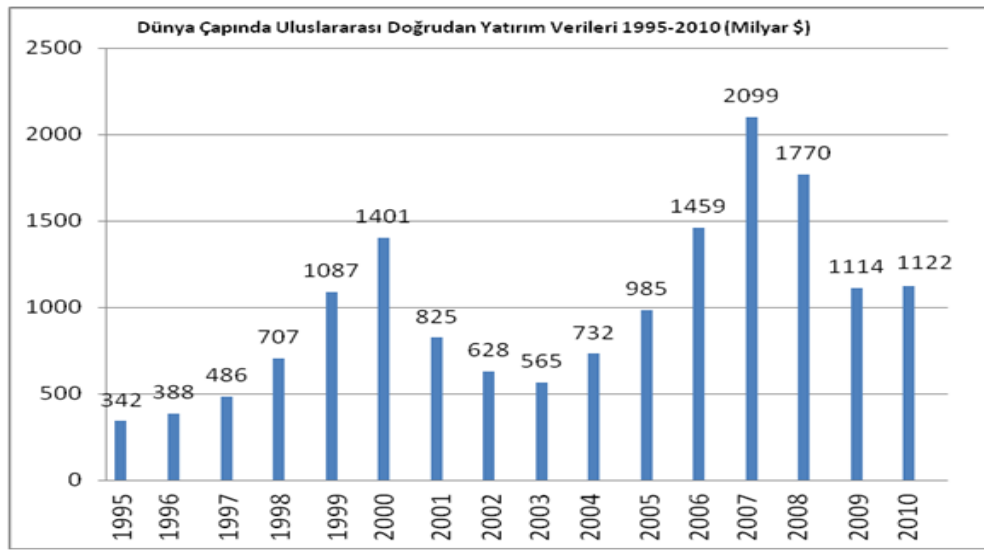
2.1.2. Uluslararası Doğrudan Yatırımlar

Uluslararası yatırımlar, piyasaların entegrasyonundaki artışa paralel olarak, temelde sermaye ve finans şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilen sınırötesi (*cross-border*) alanda kayda değer yatırım düzeyleridir (Mishkin, 2006). Uluslararası doğrudan yatırım: yatırımcı firma tarafından başka bir ülkede üretimde bulunmak amacıyla tesis kurma ya da satın alma birleşmeler yoluyla üretim faaliyetine dahil olma biçimi iken; uluslararası dolaylı yatırımlar ise genelde hisse senedi veya tahvil gibi yatırım araçları vasıtasıyla yurt dışında gerçekleştirilen yatırımlardır. Portföy yatırımı olarak nitelendirilen bu tür yatırımlar finans kurumları yanında şirketler

tarafından yapıldığı gibi ayrıca bireysel manada portföy yatırımlarına rastlamak da mümkündür. Doğrudan yabancı yatırımlar (FDI) 1990’lardan sonra hızla büyümüş, bu yatırımların büyük kısmının OECD üyesi ülkeler ile birlikte gelişmekte olan ülkelere ve özellikle Asya ülkelerine kaydığı görülmüştür (Bishop, 2004).

Doğrudan yatırımların çeşitli formları mevcut iken basit bir sınıflandırma dikey ve yatay şeklinde olmalıdır. Yatay doğrudan yatırımlar piyasa arayışı olarak bilinir ve çok uluslu şirketin kendi ülkesinde ürettiği mal ve hizmetlerin hemen hemen aynısını gittiği ya da yatırım yaptığı ülkede üretmesi anlamına gelir. Dikey yatırım ise kaynak arayışı olarak tanımlanır ve coğrafi açıdan üretim faktörlerine ucuz ve bol olarak erişimin mümkün olduğu ülkelere üretim faaliyetlerinin kaydırılması ve böylece üretim aşamalarının bölümlenmesi amaçlanır (Baldwin and Winters, 2004).

Grafik 1: Dünya Çapında Doğrudan Yatırımlar 1995-2010



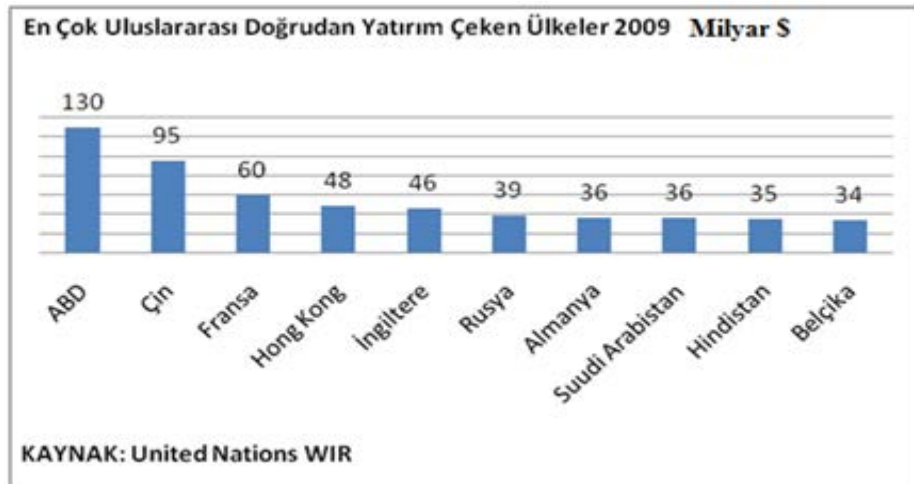
KAYNAK: UNCTAD

Soğuk savaşın sona ermesiyle birlikte küresel bir ekonominin oluşumuna yönelik siyasi durum oluşurken küreselleşmenin arkasındaki itici güç top yekûn siyasal, ekonomik ve teknolojik gelişmelerin bütünü olmuştur. Özellikle büyük ölçüde düşen seyahat masrafları, ulaşım hız ve kalitesini arttırmış, buna ek olarak bilgisayar ve telekomünikasyon alanlarındaki yenilikler küresel alanda yatırımların boyutunu önemli ölçüde etkilemiştir. Bu durum ÇUŞ’lerin sunduğu doğrudan yatırımlar bakımından son derece önemli olmuş, zaman olgusunun kısalması

uluslararası ticari maliyetleri de azaltmıştır. ABD liderliğinde, sanayileşmiş ve sanayileşen ülkeler üzerindeki ticaret ve yatırım engelleri hafifletilmiş, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) ile ülkeler arası ticari bariyerler kaldırılmaya çalışılmış, buna ek olarak da ülkelerin daha fazla deregülasyon ve özelleştirme politikaları uygulamaları teşvik edilmiştir. Bu durum giderek artan oranda doğrudan yatırımlar kapsamında kendini göstermiştir (Gilpin, 2001). Bu ve benzeri gelişmeler sonucunda 1995 yılında 342 milyar dolar olan DYY girişleri, 2000 yılında 1,5 trilyon dolara yaklaşmış, 2007 yılında ise rekor seviyeye ulaşmıştır.

Grafik 1’ de görüldüğü gibi 2008 yılında gözlemlenen küresel krizle beraber DYY %16 oranında düşüş gösterirken, bu oran 2009 yılında tekrar % 37’lik düşüş ile 1 Trilyon 114 Milyar dolar (1.114) seviyesine gerilemiştir. Ayrıca dünya genelinde 2009 yılında bir önceki yıla göre satın alma ve birleşmelerin 250 milyar dolara gerilediği görülmektedir. Küresel DYY’de 2009 yılında azalma kaydedilmekle beraber 2010 yılında tersine küçük çaplı da olsa artış trendi izlenebilmektedir. Dolayısıyla risk ve belirsizliklerle dolu küresel kırılganlıktan kaynaklanan durumun var olmakla beraber kısmen hafiflediğini söyleyebilmek mümkündür. Özellikle küresel doğrudan yatırımların 2011 yılında 1.3-1.5 trilyon dolara; 2012 yılında ise 1.6-2 trilyon dolara yaklaşacağı düşünülmektedir. Böylece DYY lerin 2007 yılında kaydettiği en yüksek seviye olan 2 trilyon dolar seviyelerine ulaşılması amaçlanmaktadır (United Nations WIR, 2010).

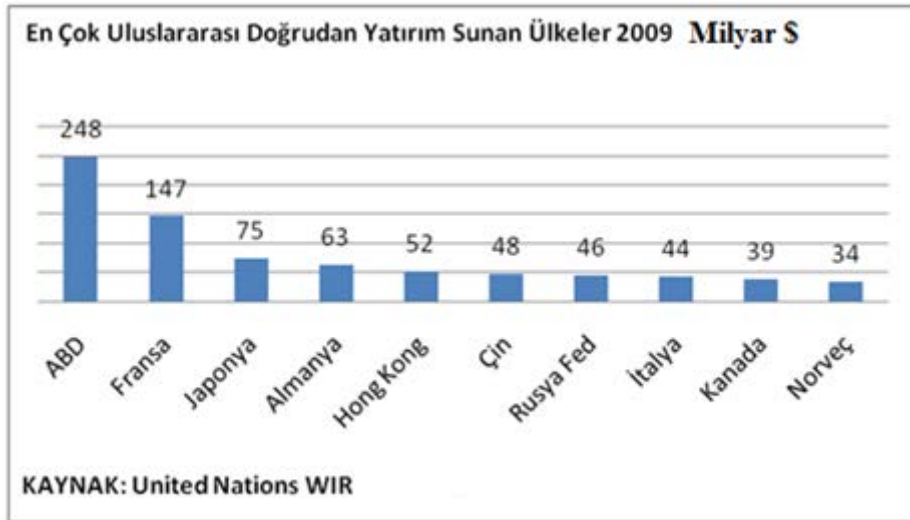
Grafik 2: En Çok Doğrudan Yatırım Alan Ülkeler 2009



Grafik 2’ de en çok DYY çeken ilk üç ülke sırasıyla ABD, Çin ve Fransa’dır. Almanya hariç tüm ülkelerde bir önceki yıla oranla önemli ölçüde düşüşler yaşanırken, en bariz azalışlar ABD, İngiltere, Rusya Federasyonu ve Belçika’da gerçekleşmiştir (United Nations WIR, 2010).

DYY lerin gelişmiş ülkelerde yatırım kararı almaları önemlidir; çünkü dünya rekabetçilik raporunda da belirtildiği gibi yatırım engelleri olarak niteleyebileceğimiz (i) şirketlere yönelik katı kontrol prosedürleri (ii) vasıflı yabancı işçi istihdamındaki engeller (iii) sınır ötesi satın alma ve birleşmelerdeki yasaklamalar (iv) piyasa baskınlığı ya da mali baskınlıktaki yönelimler ile birlikte banka kredilerine erişimdeki kısıtlamalar (v) yerel ve yabancı sermaye piyasalarına erişim yasakları (vi) adaletin tesissindeki eksiklikler (vii) fikri hakların garantiye alınmasında karşılaşılan güçlükler (Baldwin and Winters, 2004) bahse konu ülkelerde genel itibariyle ortadan kaldırılmıştır.

Grafik 3: En Çok Doğrudan Yatırım Sunan Ülkeler 2009

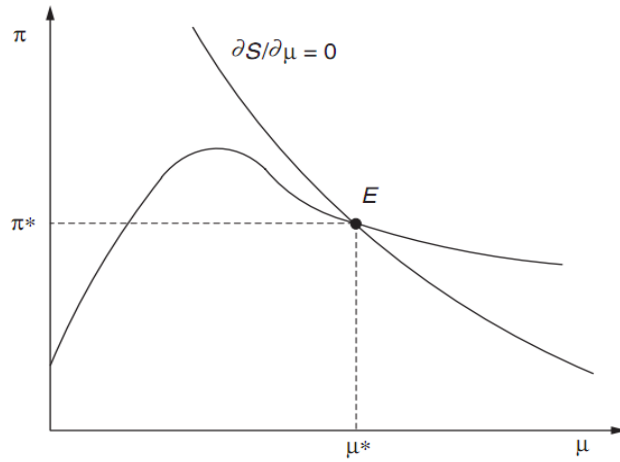


Grafik 3’ de en çok DYY sunan ilk üç ülke sırasıyla ABD, Fransa ve Japonya olarak sıralanmıştır. Bir önceki yıla göre yatırımlarda en bariz azalış kaydeden ülkeler sırasıyla Japonya, Almanya ve Kanada olmuştur. Özellikle finansal krizin etkisiyle; düşen karlılık oranları, mali baskılanma, kredilerde daralma, vergi indirimlerinde yavaşlama biçiminde kendini göstermiştir. Ayrıca gelişmiş bölgelerin doğrudan yabancı yatırımlardan aldıkları pay azalırken, gelişmekte olan bölgelerin paylarında artış kaydedilmiştir. Bu noktada ülkeler küresel krizle bağlantılı olarak

vergi kaçakçılığına zemin hazırlayan vergi cenneti ekonomilerini azaltmak, ülkeler arası şeffaflık ve bilgi alışverişini teşvik etmek, çifte vergilemenin önlenmesine yönelik anlaşmaların etkilerini arttırmak amaçlı çabalara da ağırlık verdikleri görülmüştür (United Nations WIR, 2010).

Burada akla gelen soru ülkelerin neden mali baskılamaya yöneldikleri ve bunun getirdiği etkinsizliğe boyun eğdikleri yönündedir. Cevabını ise kamu maliyesinin gereklerinde bulmak mümkündür. Borck 1989 da enflasyon vergisi ile mali baskılanma arasındaki ilişkiyi (Şekil 17) ortaya koymuştur (Agenor and Montiel, 1996; Agenor and Montiel, 2008).

Şekil 17: Mali Baskılama

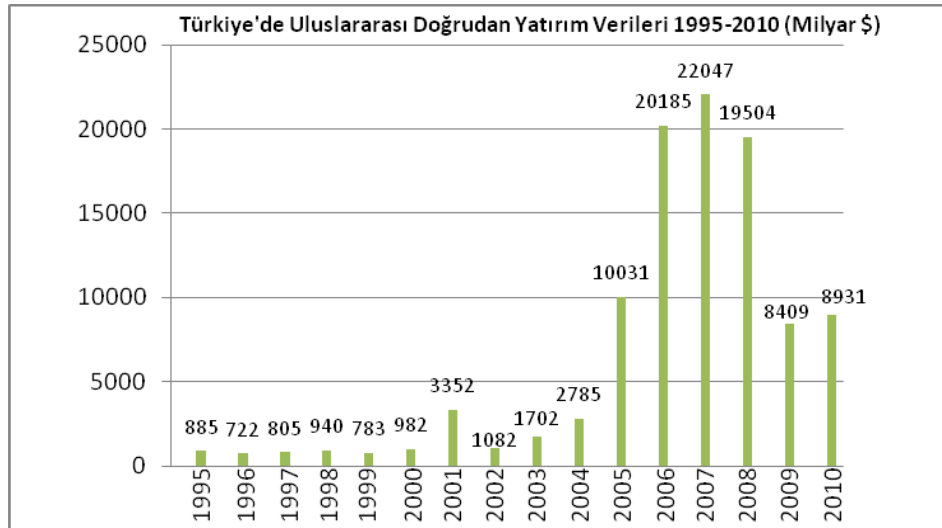


KAYNAK: Agenor and Montiel, 2008.

x: enflasyon oranını, y: munzam mevduat karşılık oranını temsil etmektedir. Kamu harcamalarını finanse etmek için senyoraj gelirine ihtiyaç duyulan bir genel denge modeli içinde optimal enflasyon oranı ve bankalara uygulanacak olan munzam mevduat karşılık oranlarının ne olması gerektiğinin tespiti önemli olmaktadır. Her iki politika aracının optimal değeri tanımlanan eğrilerin kesişim noktası olan E noktasıdır. Bu noktada enflasyon oranının düşmeye başladığı noktayla, munzam mevduat karşılık oranı kesişmektedir. Sunulan modelde bankacılık sektörü hükümetin senyoraj gelirini etkilemekte ancak bankacılık sektörü herhangi bir senyoraj elde etmemektedir. Munzam mevduat karşılık oranı yüksek olduğundan

para talebi yaratmakta devlet ise artan para talebini karşılamak maksadıyla para basmakta, oluşan enflasyonist ortam neticesi enflasyon vergisi almaktadır (ayrıca oluşan para talebi neticesi piyasa faiz oranlarında ki yükseliş kredi piyasasındaki mali baskınlığında temel nedenini oluşturmakta bu durum piyasadaki fonlara erişimi güçleştirmektedir). Mali baskınlığın optimal derecesi vardır. Bu derece enflasyon vergisi ile para talebini arttırma yönünde ilişkilidir. Paraya olan talebi arttırmak için mali baskılama ile enflasyon vergisi yer değiştirir. Pratikte munzam mevduat karşılık oranları senyorajdan daha büyük bir hisse olarak görülür. GOÜ munzam mevduat karşılık oranları daha yüksektir. Mali baskınlıktan elde edilen diğer bir gelir kaynağı devletin, piyasa faiz oranlarının daha altında bir düzeyden bankacılık kesiminin fonlarına ulaşabilmesidir (yani özel sektör mevduatına uygulanan zımni vergi). Mali baskınlık her zaman sermaye hareketleri üzerindeki kısıtlamalarla birlikte uygulanır. Çünkü yurtiçi mali araçlar üzerine konan vergilerin yabancı araçlara yönelim nedeniyle kaybedilmemesi amaçlanmaktadır. Olağan vergilerin tahsilâtındaki artan maliyetler bunların kullanımını diğer vergi araçlarına göre azaltmakta; mali baskınlık vergisi, enflasyon vergisi, sermaye kontrolleri üzerinden sağlanan vergi gelirleri düşük tahsilât maliyetine sahip olduklarından hükümetler tarafından özellikle tercih edilmektedirler.

Grafik 4: Türkiye’de Doğrudan Yatırım Verileri 95-2010



KAYNAK: IMF Statistic, Balance Of Payments Statistics, 2011.

Türkiye’de uluslararası doğrudan yatırımlara etki eden hukuksal yönelimleri şu şekilde sıralamak mümkündür: **6224 sayılı** 18.1.1954 tarihli Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu ile zamanın en liberal önlemleri. **17 sayılı** 11.08.1962 tarihli Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Karar ile kısıtlayıcı hükümler. **4686 sayılı** 21.06.2001 tarihli Milletlerarası Ticari Tahkim Kanunu ile DYY açısından önemli ilerlemeler. **4875 sayılı** 05.05.2003 tarihli Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ile DYY özendirilmesi. **5084 sayılı** 29.01.2004 Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile vergisel ve teşviksel önlemler son derece önemli olmuştur (bkz. 5.bölüm).

Doğrudan yatırımlar konusunda Ticari Tahkim Müessesesinin ve vergisel bazlı yönelimlerin etkilerini (Grafik 4) IMF verilerinden hareketle açıkça görmek mümkündür. Özellikle Uluslararası Ticari Tahkim Kanunu’nun ihdas olunduğu 2001 yılına kadar milyon dolar seviyelerinde seyreden yabancı yatırımlar bir anda 3.5 milyar dolar gibi önemli bir potansiyele ulaşmıştır. Akabinde 2005 yılında ortaya konan vergisel kolaylıklar neticesi 10 milyar dolar seviyelerini gören yabancı yatırım tutarları ilerleyen yıllarda artarak devam etmiştir. 2008 kriziyle birlikte 19 milyar dolardan 8 milyar dolar civarına inen ve %100 den daha fazla azalış trendine giren yatırımlar 2010 yılından itibaren ise artış yönlü ivme kazanmıştır.

Türkiye bugün itibariyle gerçekleştirmiş olduğu hamlelere rağmen uluslararası doğrudan yatırım çeken ülkeler sıralamasında ilk 30 ülke içerisinde dahi yer alamamaktadır. Türkiye’de sınır ötesi birleşme ve satın almalar açısından 2009 yılında düşüşler gözlenmiş, imalat ve hizmetler sektöründe ise gerilemeler ön plana çıkmıştır. Elektrik ve gaz sektörü dışındaki sektörler bu durumdan olumsuz etkilenirken özelleştirme uygulamaları ise önem arz etmiştir (United Nations WIR, 2010). Balkanlardaki finansal sektörlerle yönelik 2006-2007 yıllarına ait sınır ötesi anlaşmalar Tablo 9’ da gösterilmiş olup Türkiyede kurulu bankalarının yapısal durumu açıkça görülebilmektedir.

Tablo 9: Balkanlardaki Finansal Sektörler Açısından Sınır Ötesi Satın Alma ve Birleşmeler 2006-07

Yıl	Satın alan Firma	Ev sahibi ülk.	Hedef Firma	Ülke	Değeri (Milyar\$)
2006	National Bank	Yunanistan	Finansbank	Türkiye	5.0
2006	Erste Bank	Avusturya	Bank Commerciala	Romanya	4.7
2007	Citigroup	ABD	Akbank	Türkiye	3.1
2006	Credit Agricole	Fransa	Emporiki Bank	Yunanistan	2.7
2007	ING Group	Hollanda	Oyak Bank	Türkiye	2.7
2006	Dexia	Belcika	Deniz Bank	Türkiye	2.4

KAYNAK: United Nations, 2008.

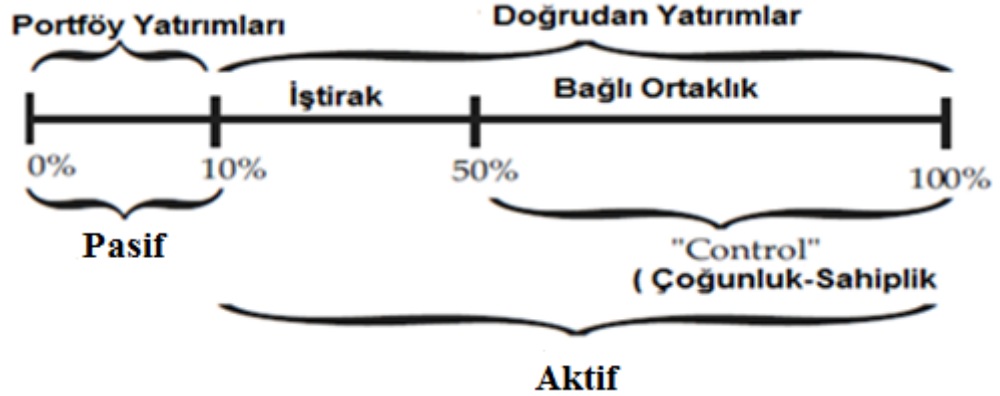
AB ile ilişkiler çerçevesinde Güney Doğu Avrupa ülkeleri bünyesinde kalıcı ve sağlam bir mali sistemin yaratılması amaçlanmış ve bu durum piyasa ekonomisine geçişin de temel yönünü oluşturmuştur. 1990'ların başında bankacılık sektörü açısından Türkiye az gelişmiş bir ülke konumunda iken reform süreci neticesi yukarıda bahse konu diğer benzer gelişmekte olan ülkeler ile birlikte bankacılık sektörü açısından önemli gelişmeler kaydetmiştir. Bu dönemde BIS standartlarına uygun düzenleyici bir sistem ortaya konmuş (BIS Basel Bankacılık Denetim Komitesi, İsviçre'nin Basel kentinde faaliyet gösteren gelişmiş ülkelerin merkez bankaları tarafından bankacılık konusunda uyulması gereken uluslararası standartları ortaya koyan yapı) bu çerçevede kamu bankalarının özelleştirilmesine yönelik önemli adımlar atılmıştır. Bu ve benzeri düzenlemeler piyasa odaklı yapı içerisinde istikrarlı bir iş ortamının oluşumuna katkı sağlamış, makroekonomik politikalar eşliğinde DYY girişlerinde de önemli artışlar kaydedilmiştir. Son yıllarda özellikle Balkanlarda 2006-2007 dönemi boyunca bankacılık sektöründe ciddi yatırımların gerçekleştiği gözlenmiştir. Özelleştirmeler yoluyla 6 büyük yerel banka el değiştirmiş, Avusturya ve Yunan bankaları ise Balkanlarda bankacılık yatırımlarında ön plana çıkmıştır (United Nations, 2008).

2.2. Yatırımların Vergilendirilmesine Yönelik Genel Yaklaşım

Yatırım işlemleri mal varlığı sahipliğindeki değişiklikleri içerir. Finansal yatırım işlemlerinin (menkul kıymetlerin) sınıflandırılması mülkiyet paylarına bağlıdır. Portföy yatırımları açısından, borç senetleri ve diğer finansal servetleri

bünyesinde barındırma açısından (hisse senetleri payının % 10'undan azına sahip olma) gereği vardır. Doğrudan yatırımlar açısından ise yatırımcıların gerçek amacını anlamak zor olduğundan IMF % 10'luk kural ile yatırımları sınıflandırmayı önerir.

Şekil 18: IMF ye Göre Uluslararası Yatırımların Sınıflandırılması



KAYNAK: Head, 2007.

Şekil 18' de açıklandığı gibi eğer yatırımcı, bir şirketin % 10'u ya da daha fazlasına sahipse bu doğrudan yatırımı gerektirmektedir. Doğrudan yatırım bir şirketi, çok uluslu kurum olarak tanımlayan bir işlemdir. İlk ayırım bu şirketin başka şirketlerle net sermaye ortaklığı noktasında gerçekleştirdikleri ilişkilerde ortaya çıkmaktadır. Buna göre yabancı yatırımcının; ortak olduğu şirketin net varlığına % 10 ile % 50 arasında pay sahibi olduğu işletmeler iştirak, sermayesinin % 50'sinden fazlasına ya da çoğunluk hissesi (oy hakkına) sahip olduğu işletmeler ise bağlı ortaklık olarak anılmaktadır (Head, 2007).

Çakışan ya da örtüşen vergi yapıları uluslararası vergilendirmede önemli problemlerden birini oluşturmaktadır. Birçok ülkede ikamet ve kaynak tabanlı vergilendirme sistemlerinin oluşu gelirin birden fazla ülkede vergilendirilmesine neden olmaktadır (Razin and Selemrod, 1990). Ülkeler ise genelde ÇVÖ anlaşmaları gibi iki taraflı yöntemlerle sorunu gidermeye çalışmaktadır. Türk hukuk sisteminde Anayasanın 90. Maddesine göre usulüne uygun olarak yürürlüğe konan milletlerarası anlaşmaların ulusal hukukun üstünde olduğu kabul edilmiş ve ÇVÖA bu kapsamda değerlendirilmiştir. Sauvart and Sachs (2009): ABD'de antlaşmaların yerel kanunlardan bir üstünlüğü olmadığını ifade etmektedir. Antlaşma eğer bir kanundan

önce uygulanmışsa üstündür. Dolayısıyla antlaşmalardaki üstünlük koşulu Amerika Birleşik Devletlerinde “üstünlük maddesi” hükümleri çerçevesinde değerlendirilmektedir.

Çifte vergileme konusunda en önemli engel kurumsal kazançların vergilendirilmesine yönelik olmakta bu konuda ülkeler arasında tam bir mutabakatın sağlanabildiğini söylemek de mümkün olmamaktadır. Firma kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulurken, kar payları ise gelir vergisine konu olmakta, vergi yükü açısından değerlendirildiğinde kurum genelinde karlılık önemli ölçüde azalmaktadır (Graham, 2006). Çünkü kaynak ülkeden ikamet ülkeye intikal eden ticari kazançlar bu ülkede önce gelir sonra da karlılık üzerinden vergiye tabi tutulabilmektedir. Dolayısıyla stopaj vergisine (withholding tax) bağlı olarak ödemeler, düzenli gelir vergisiyle alıcının ülkesinde tekrar vergilendirilebilmektedir. Stopaj vergisine bağlı ödemeler genelde kar, faiz, işletme paylarını ve yönetim ücretlerini de içerir. Kanada gelir vergisi yasasına göre ikamet etmeyenlerin bu tür kazançları üzerine uygulanan vergi oranları % 20’lerin üzerinde seyretse bile uygulamada bu oranların % 5 ila % 15 arasında seyrettiği görülür (Head, 2007).

ABD’nin çifte vergilemeyle başa çıkabilmek için uzun süredir uyguladığı politika vergi mükelleflerinin dış kaynaklı ülkelerden getirdikleri gelir üzerinden, dış ülkede ödenen vergilerin mahsup edilmesi biçiminde uygulamıştır. Böylece ABD ilk vergilendirme hakkının kaynak ülkeye ait olduğunu teyit etmektedir. Yine ABD, yabancı ülke vergi oranının ABD deki orandan daha düşük olması halinde yabancı kaynaklı gelir üzerinde vergilemeye yönelik ikincil hakkını saklı tutar. Örneğin bir ABD vergi mükellefi 100\$ lık yabancı kaynaklı gelir elde etmiştir. Vergi oranları ABD de % 50, yabancı ülkede % 30 ise; kaynak ülkede ödenen 30\$ mahsup edildikten sonra 20\$ lık kalan tutar ikamet ülke ABD de vergi idaresince tahsil olunacaktır (Razin and Selemrod, 1990). Diğer bir örnek olarak hem İrlanda Cumhuriyeti hem de Lüksemburg yatırımcılar için cazip fırsatlar sunmakta böylece bu ülkeler muazzam ölçüde sınır ötesi yabancı yatırım çekme imkânına kavuşmuş olmaktadır. Ayrıca sermaye kazançları üzerine düşük vergili ya da vergisiz uygulamalar yanında kendi ülkesinde ikamet etmeyen yatırımcılarına ait bağlı ortaklıklar marifetiyle gerçekleştirdikleri kazançlardan kar payı ödemeleri ve faiz gelirlerine sıfır stopaj vergisi uygulamaktadırlar (Finney, 2008). Bununla birlikte

yatırımcılar vergi oranları farklılığından yararlanmak ya da gider arttırıcı gelir azaltıcı faaliyetler gerçekleştirmek maksadıyla bu ve benzeri ülkelerde bağlı ortaklık, iştirak, şube ya da kanal şirket kurarak vergi yüklerini azaltabilmektedirler.

Örneğin eğer bir Kanada şirketi Şili de bir bağlı şirket açarsa (Şili’de ikamet eden), şirket sadece Şili’de iş yapıyorsa o takdirde yalnızca Şili hükümeti bu şirketi vergileme hakkına sahip olmaktadır. Ancak Kanadalı firma bunun yerine bir şube açtığı takdirde bu şube (Kanadalı firmanın mütemmimi kabul edildiğinden) hem Kanada hem de Şili de vergi vermek zorunda kalacaktır. Eğer firma gelişim aşamasında bulunması hasebiyle zarar edeceğini düşünüyor ise bu zararlar Kanada da vergilerin azalmasını sağlayacağından, bir şube açmak iyi bir fikir olabilecektir. ABD şirketinin Almanya’da bir şubesi varsa, hem ABD ikamet ülke olması dolayısı ile hem de Almanya kaynak ülke olması dolayısı şubeden, elde ettiği gelir üzerinden hak iddia edecektir. Buna karşın ikamet ülke firmaları ise ülkelerinde çifte vergilemeden kaçınabilmek maksadıyla vergi indirimi talep etmektedirler. Bağlı şirketler ise hukuki varlıklardır ve vergi yükümlülükleri ana ülkeye bağlı olmaktadır. Ancak her ülke çok uluslu kuruluşun bağlı ortaklıklarından kazanılan temettü gelirlerini vergilendirmek için kendine özgü yollar oluştururlar. Birleşik Devletler, Birleşik Krallık, Japonya ve birkaç ülke daha özellikle yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu sistemini kullanılmaktadırlar (Head, 2007).

Ama yine de bütün çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının kapsamı aynı değildir. Sonuç itibariyle anlaşma alışverişi denilen yöntemle, kişisel olarak X ülkesinde oturan bir sakinin Y ülkesinde, Z ülkesi yoluyla yatırım yapmaya çalışmasını sağlayan bir durum meydana gelir. Bu durumun sebebi Y ile Z ülkelerindeki çifte vergi anlaşmalarının X ve Z den daha cazip olmasıdır (Finney, 2008).

2.3. Küreselleşme ve Emek Hareketliliği

Emeğin küreselleşmesi I.Dünya Savaşından sonra önemli ölçüde artmıştır. Milyonlarca Avrupalı Atlantığı geçerek Kuzey Amerika’ya, Batı Avrupa’da yaşayanlar da Avustralya ve Arjantin gibi arazinin bol, iklimin ılıman olduğu yerleşim yerlerine göç etmişlerdir. Ayrıca Güneydoğu Asya, Afrika, Çin ve tropik bölgeler arasında da göç olgusu yaşanmış; tüm bu göç akışları dünya ekonomik

yapısının güçlü belirleyicileri olmuşlardır. 21. Yüzyıl başında işgücü göçü artık dünya ekonomisinin önemli bir özelliği halini almıştır. Ancak işgücü göçüne ilişkin olarak (gelişmiş ülkeler tarafından) ortaya konan engeller; sosyal korumacı politikalarca kuşatılan modern refah devleti faydalarının sadece kendi vatandaşları için geçerli olması gerektiği varsayımıyla ilişkilendirilmiştir (Gilpin, 2001).

Küreselleşmenin en belirgin göstergeleri ticaret ve sermaye akımları, doğrudan yabancı yatırımlar, stratejik ittifak oluşumu, birleşmeler ve göç üzerinedir. Uluslararası göç hareketleri ise tüm bu trendlerin aynasıdır. Tahminen 6 milyon kişi kalıcı olarak göç ederken, 42 milyon kişinin her yıl geçici olarak göç ettiği tahmin edilmektedir. Bunun yanında küresel seyahatlerde de önemli ölçüde artış yaşanmış yaklaşık 600 milyon kişi her yıl uluslararası mahiyette seyahat yapar hale gelmiştir (Enderwick, 2006). Küreselleşme çalışanların göç eğilimlerini hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde önemli ölçüde hızlandırmıştır (Smith and Debrah, 2002). Uluslararası göç hareketleri ise emek hareketliliği kapsamında küresel politikanın bir parçası olarak ele alınmıştır (ILO, 2004). Singapur örneğinde görüldüğü gibi ülkeler; konut, eğitim, dünya standartlarında bir altyapı sunumu yanında düşük vergi uygulamaları nedeniyle de önemli cazibe merkezleri haline gelebilmişlerdir (Kaur and Metcalfe, 2006).

Artan ticari liberalleşme ve sermaye kullanımı, kalifiye işgücü için daha yüksek imkânlar sunarken vasıfsız işgücü için son derece düşük ücret seviyeleri biçiminde ortaya çıkmıştır (Smith and Debrah, 2002). Örneğin Singapur’lu yöneticiler dinamik bir kent olmak için yabancı vasıflı işgücü oranının arttırılması, vasıfsız yabancı işgücünün ise azaltılması için Singapur’un yabancı işçi politikalarını yeniden gözden geçirmesi gerektiğini ifade etmişlerdir (Kaur and Metcalfe, 2006). Almanya ve Avusturya hükümetleri benzer şekilde çoğunlukla yüksek beceri isteyen ya da zorluk derecesi yüksek bazı sektör ve meslek grupları için çeşitli istisnalar uygulamışlardır. Ortaya çıkan işgücü açığı mevsimlik işçiler vasıtasıyla giderilirken, vergi kaybına yol açan düzensiz göç sıkı denetim yolu ile önlenmeye çalışılmıştır (Galgoczi, Leschke and Watt, 2009). Avrupa Birliği, Lizbon Gündemine paralel olarak büyük ölçüde vasıflı işgücü hareketini teşvik etmiş, böylelikle topluluk içi bilgi dolaşımının arttırılması hedeflenmiştir. Bulgar ve Romen vatandaşlar ise İngiltere’ye girebilmek için katılım belgesinde öngörülen özel izinler (göç etme ve

Çalışma yetkisi 2006) erevesinde yüksek vasıflı bireyler olduklarını belgelemeleri halinde ülkeye kabul edilmekte, komisyon olarak bu durumun kabul edilmesi ise topluluk içi anlaşma ve kurallarla tezat oluşturmaktadır (Currie, 2008).

Karşıt bir uygulama ise Polonya Hkmeti tarafından Ekim 2007’de, gelişmiş AB ülkelerine göç eden işçilerin ülkeye geri dönüşünü sağlamaya yönelik tedbirler çerçevesinde gözlenmektedir. Bu amaçla maliye bakanlığı ülkeye dönenler için vergi ayrıcalıkları ve sınırlı bir süre için azaltılmış sosyal güvenlik katkıları da dahil olmak üzere benzeri uygulamaları yürürlüğe koyarak eve dönüşü cazip hale getirmeye çalışmışlardır (Galgoczi, Leschke and Watt, 2009).

Yine benzer şekilde Letonya Ekonomi Bakanlığı tarafından g eylem planı dahilinde ülkeden ayrılan Letonya’lıların geri dönüşünü teşvik amaçlı gelir vergisi bazlı önlemler ve geçici istisna imkanları uygulamaya konmuştur. Teşvikin temel nedeni ise g dalgasının ücretlerde büyümeye ve dolayısıyla önemli gelir artışlarına yol açacağı beklentisidir. Bununla birlikte iřėc arzı, artan g nedeniyle düşen İrlanda ve İngiltere gibi gelişmiş ülkelerde ise yeni iřėc piyasalarının açılması, Letonya iřėc piyasasında da rekabeti arttırmıştır. Ayrıca AB bünyesinde iřėc talebi ve iřėcnn serbest dolaşımı çalışanların gelirlerini reel olarak 2007 yılının ilk üç çeyreğinde % 22 oranında arttırırken; 2004 ve 2006 yılları arasında % 29,9 oranında arttırmıştır (Galgoczi, Leschke and Watt, 2009).

Bununla birlikte iřėc piyasaları arasında artan rekabet; ödenmeyen ücretler, yasa dışı ücret kesintileri, sözleşme dışı istihdam durumunu ortaya çıkarmış ölüm ve yaralanma olayları ise artmıştır (Pieterse and Rehbein, 2009). İş güvenliği azalmış vasıfsız işçi gerçeği ücret eşitsizliği ve reel gelirler üzerinde ciddi dalgalanmalar yaratmıştır. Yüksek işsizlik düzeyi ile birlikte sermayenin artan hareketliliği işçilerin pazarlık konumunu zayıflatmış, ucuz ve kaçak iřėc kavramı neredeyse küreselleşme olgusuyla bir arada anılmaya başlamış, bu durum ücretler üzerinden alınan vergilerde de önemli oranda aşınmaya yol açmıştır. Küresel rekabet, yatırım ve uluslararası g gibi temel alanlarda yeterli kuralların bulunmayışı ya da eksik oluşu nedeniyle kendini hissettirmiştir. Dolayısıyla küresel manada verimliliğin arttırılabilmesi uluslararası gn düzenli olması ve mevcut sürecin yönetilebilmesi halinde mümkün gözükmektedir.

3. Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri

Güncel neoliberal küresel politikalar, vergi politikalarına yönelik yapıyı değiştirmiştir. Bugün itibariyle ülkelerarası sınır kontrolleri önemli ölçüde yürürlükten kaldırılmış, ticaret üzerindeki vergiler düşürülmüş, üretim faktörlerinin mobilitesi dünyanın her yerinde yükselmiştir. Ulusal vergi otoriteleri bağımsızlıklarını kaybedip adeta birbirlerine bağımlı hale gelirken; vergileme mekanizmasının gerek ticari gerekse finansal akışlarda muazzam bir etkisinin olduğu kabul edilmiştir. Özellikle vergi rekabetinin faydalarının yanında vergi ve harçlardaki yükselme, sermaye ve finansal varlıkların komşu ülkelere taşınması gibi olumsuzluklara da yol açmıştır. Burada uygulanabilir iki stratejiden bahsetmek mümkündür. Ülkeler vergisel manada uluslararası işbirliğine gitmekten kaçınarak damping uygulamaları yoluyla uluslararası yatırımları çekmeye çalışabileceklerdir ki; bu durum ulusal devletlerin vergi gelirlerini yavaş yavaş azaltabilecektir. Buna karşın alternatif olarak ülkeler vergisel manada işbirliğine yönelerek vergileri homojen düzeye taşıyabilecek (Kohonen and Mestrum, 2009); OECD ülkeleri bünyesinde vergi yükü, vergi oranları ve vergi yapılarındaki analizler ise bu konuda anlamlı ilişkiler kurulmasına yardımcı olabilecektir.

3.1. Vergi Yükündeki Değişmeler

Vergi yükü, belirli bir döneme ilişkin olarak toplam vergi gelirlerinin gayri safi yurtiçi hasılaya oranı (Rutherford, 2002) veya bir ülkede gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV ya da satış vergileri de dahil olmak üzere ödenen vergi miktarının toplamıdır (Collin, 2003). Vergi araçları arasında vergi yükünün dağılımında bazı önemli farklılıklara rağmen OECD ülkelerinin çoğunda üç ana kaynaktan elde edilen gelirler ön plana çıkmakta; bunlar gelir vergileri, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler ve sosyal güvenlik katkıları biçiminde sıralanmaktadır. Diğer bordro vergileri ise çoğu ülkede ya çok küçük ya da sıfır civarında olmaktadır (OECD, 2010). 1965-2009 yılları arası toplam vergi yükünün düşüş eğiliminde olduğu görülmektedir. Gelir ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı azalmaktadır. Gelir vergisinin azalan payı ise sosyal güvenlik katkılarının artan payı ile dengelenmeye çalışılmaktadır (bkz. geniş bilgi Tablo 13).

Tablo 10: Vergi Yüğü 1965-2009 (%)

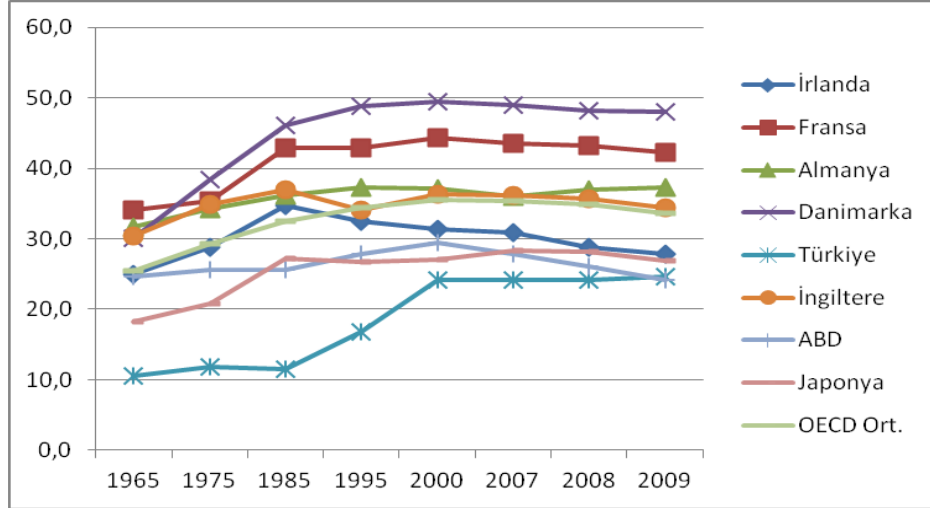
Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH ya Oranı (vergi yüğü) 1965-2009								
	1965	1975	1985	1995	2000	2007	2008	2009
Avustralya	20,5	25,2	27,6	28,0	30,3	29,5	27,1	25,9
Avusturya	33,9	36,6	40,8	41,4	43,2	42,1	42,7	42,6
Belçika	31,1	39,5	44,3	43,5	44,7	43,8	44,2	43,1
Kanda	25,7	32,0	32,5	35,6	35,6	33,0	32,3	32,0
Şili				19,0	19,4	24,0	22,5	18,3
Çek Cum				37,6	35,3	37,3	36,0	34,6
Danimarka	30,0	38,4	46,1	48,8	49,4	49,0	48,2	48,0
Finlandiya	30,4	36,6	39,8	45,7	47,2	43,0	43,1	42,6
Fransa	34,1	35,4	42,8	42,9	44,4	43,5	43,2	42,3
Almanya	31,6	34,3	36,1	37,2	37,2	36,0	37,0	37,3
Yunanistan	17,8	19,4	25,5	28,9	34,0	32,3	32,6	30,0
Macaristan				41,3	38,5	39,7	40,2	39,8
İzlanda	26,2	30,0	28,2	31,2	37,2	40,6	36,8	33,8
İrlanda	24,9	28,8	34,7	32,5	31,3	30,9	28,8	27,8
İsrail				37,0	36,8	36,3	33,8	31,3
İtalya	25,5	25,4	33,6	40,1	42,2	43,4	43,3	43,4
Japonya	18,2	20,8	27,1	26,8	27,0	28,3	28,1	26,9
Kore		14,9	16,1	20,0	22,6	26,5	26,5	25,5
Lüksemburg	27,7	32,8	39,4	37,1	39,1	35,7	35,5	37,6
Meksika			15,5	15,2	16,9	17,9	21,0	17,4
Hollanda	32,8	40,7	42,4	41,5	39,6	38,7	39,1	38,2
Yeni Zelanda	24,1	28,7	31,3	36,2	33,2	35,1	33,7	31,5
Norveç	29,6	39,2	42,6	40,9	42,6	43,8	42,6	42,9
Polonya				36,2	32,8	34,8	34,3	31,7
Portekiz	15,9	19,1	24,5	30,9	32,8	35,2	35,2	30,6
Slovak Cum					34,1	29,4	29,3	28,9
Slovenya				39,2	37,5	37,8	37,2	37,3
İspanya	14,7	18,4	27,6	32,1	34,2	37,3	33,3	30,6
İsveç	33,4	41,3	47,4	47,5	51,4	47,4	46,3	46,7
İsviçre	17,5	23,9	25,5	27,7	30,0	28,9	29,1	29,7
Türkiye	10,6	11,9	11,5	16,8	24,2	24,1	24,2	24,6
İngiltere	30,4	34,9	37,0	34,0	36,4	36,2	35,7	34,3
ABD	24,7	25,6	25,6	27,8	29,5	27,9	26,1	24,1
OECD Ort	25,5	29,4	32,5	34,4	35,5	35,4	34,8	33,6

KAYNAK: OECD

Yukarıda Tablo 10’ da, 1965-2009 yıllarına ait OECD ülkelerine ilişkin vergi yüğü oranları (sosyal güvenlik primleri dahil) 2010-2011 verilerinden hareketle yüzdeler halinde gösterilmektedir. OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin GSYİH’ya oranı 1965-2000 yılları arası yükselmekte, bu durum 2000 yılında % 35’ler seviyesine ulaşmakta, 2000 yılından sonra ise kısmen de olsa düşme eğilimine

girdiği gözlenmektedir. En yüksek vergi yükü oranının yaşandığı yıl olan 2000 yılında vergi yükü % 35.5 iken, 2007’de % 35.4’e, 2008 yılında ise % 34.8’e düşmüştür. Bu oran 2009 yılında % 33.6’ya gerileyerek bir önceki yıla oranla %1.2’lik bir azalma kaydedilmiştir. Bu oran aynı zamanda 1990’ların başından itibaren OECD genelinde vergi yükünün en düşük seviyelere ulaştığı yıl olmuştur.

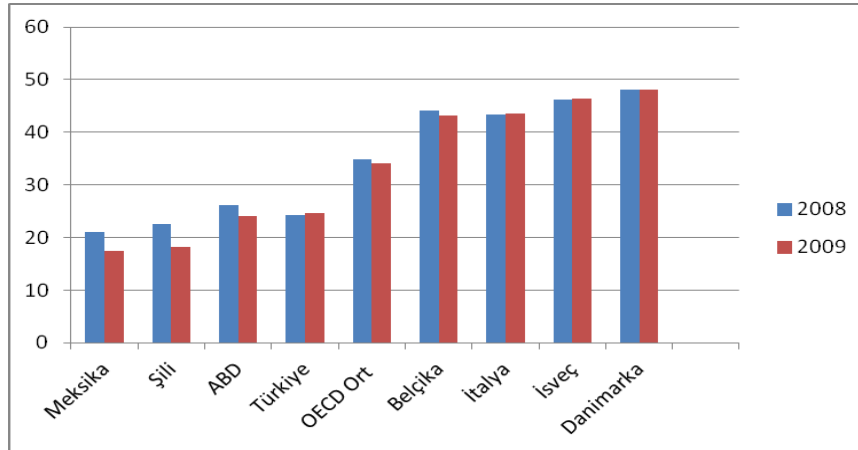
Grafik 5: Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH’ya Oranı 1965-2009



KAYNAK: OECD. *Revenue Statistics, 2010-11* verileri kullanılarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

OECD 2011 yılı verilerine göre, 33 ülke içerisinde Türkiye vergi yükü itibariyle 30. sırada yer almakta olup Grafik 5’ de gösterildiği gibi % 24.6 ile en düşük vergi yüküne sahip ülkeler arasında yer almaktadır. ABD ise 2009 itibariyle Türkiye’den daha düşük vergi yüküne sahip ülkedir. En yüksek vergi yüküne sahip ülke ise Danimarka olup % 48 ile OECD ortalaması olan % 33.6’nın oldukça üzerinde bir vergi yüküne sahiptir. Bu ülkeyi Fransa ve Almanya takip etmektedir. İngiltere ise % 34.3’lük oran ile ortalamaya yakın bir değer arz etmektedir. Ayrıca 2009 yılında Türkiye’nin de dahil olduğu sekiz ülke haricindeki tüm ülkelerde vergi gelirleri düşmüş olup, Türkiye’de ise vergi gelirlerinin GSYİH’ya oranı % 24.2’den % 24.6’ya yükselmiştir. Grafikselsel analizde de net olarak gösterildiği gibi 1985-2008 yılları arası vergi gelirlerinin GSYİH’ya oranının en fazla yükseldiği OECD üyesi ülke Türkiye’dir.

Grafik 6: En Yüksek ve En Düşük Vergi Yüğü Oranları 2008-2009



KAYNAK: OECD, *Revenue Statistics, 2010-11* verileri kullanılarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

Grafik 6’ da görüldüğü gibi son yıllarda en yüksek vergi yüküne sahip ülke sıralamasının değiştiği, Danimarka’nın gerek 2008 gerekse 2009 yılları itibariyle % 48’lik pay ile birinci sıraya yerleştiği; bu ülkeyi sırasıyla İsveç, İtalya ve Belçika’nın takip ettiği görülmektedir. En düşük vergi yüküne sahip ülkeler ise sırasıyla Meksika, Şili, ABD ve Türkiye şeklindedir. ABD’de vergi yükündeki düşüşün temel gerekçesi ise ekonomik büyüme hızının yavaşlamasından kaynaklı olumsuzlukların giderilmesine yönelik tedbirlerle bağlantılı olduğu yönündedir.

Ayrıca bu veriler yanıltıcı olabilmektedir. KV/GSYİH oranları gerçek kurumlar vergisi yüklerini doğru yansıtmayan oranlar olabilir (bkz. s.171). Ayrıca işletmelerin kurumsal yapıdan kişisel işletmelere dönüştüğü dönemlerde KV yükü düşme eğiliminde olmaktadır. Kurum zararlarının gelecek dönem kazançlarından indirilebildiği vergi sistemlerinde de vergi yükü farklı oranlarda gerçekleşebilir. Özellikle gelişme gösteren sektörlerdeki KV yükü, gerçek vergi yükünü yansıtmayabilir. Vergi rekabetinin yoğunluğunun artması yanında kayıt dışı ekonominin büyüklüğü de vergi yükü oranlarının yanıltıcı olmasına neden olabilmektedir (Öz, 2005). Ayrıca vergiden kaçınma ve vergi kaçırma fırsatlarının varlığı da bu noktada önemli olmaktadır (Rixen, 2008).

3.2. Vergi Oranlarındaki Değişmeler

Vergilendirmenin yatırım yapma ya da mevcut yatırımları genişletme kararları üzerinde önemli etkisi olmaktadır. Bununla birlikte ev sahibi ülkelerin koşullarından kaynaklanan memnuniyetsizlik, vergi yasalarından kaynaklanan tutarsızlık, düzensiz vergi idarelerinin varlığı bu süreci tersine çevirebilmektedir (Bernardi, Chandler and Gandullia, 2005). Vergi uygulamaları yabancı yatırımlarla alakalı problemler oluşturmakta, uygulama sorunları doğrudan ve dolaylı yatırımları kapsamakla birlikte portföy yatırımlarının mobil faktör olması sebebiyle, bu yatırımlar üzerinde daha da olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir (Giovannini, Hubbard and Slemrod, 1993). Özellikle bütünleşmiş bir dünyada şirketlerin yapacakları yatırımlar efektif vergi oranlarındaki indirimlerden etkilenmekte, bu durum GOÜ'lerin artan pazarlık gücünün de bir yansıması olarak kabul edilmektedir (Hines, 2001). Efektif vergi oranlarının, yeni yatırım yerleri ile ilgili mikro düzeyde şirket kararlarını değerlendirmek için yararlı olduğu savunulmaktadır (Stewart and Webb, 2003). Efektif vergi oranları, vergi tabanının tanımını (örneğin amortisman, özel yatırım teşvikleri), enflasyon etkisini ve kişisel gelir vergisi gibi indirim ya da muafiyet unsurlarını içerir. Yatırımcılar böylece, yatırımın vergi sonrası ve vergi öncesi getiri düzeyi arasındaki farklılıkları ölçerek yatırımların geri dönüşünü ve alternatif yatırımların kullanılabilir olup olmadığını denetleyebilirler (Janeba, 1997).

Bununla birlikte efektif vergi oranları yatırımların bireysel özelliklerine bağlı olduğundan, sadece bu oranları dikkate almak analizleri geliştirmek adına yeterli olmayabilmektedir. Bu noktada kanuni vergi oranları, yatırımların karlılığını ölçmede kullanılan önemli vergisel göstergelerden biri olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi eşikleri, amortisman kuralları, ülkeler arasında diğer vergisel avantajlar gibi çok sayıda oransal farklılıkların bulunduğu bir alanda yeknesaklığın sağlanması adına yasal vergi oranlarının dikkate alınması son derece önemli olmaktadır (Lammersen and Schwager, 2005; Dreher, Gaston and Martens, 2008). Şirketler yasal vergi oranları farklılıklarını dikkate alarak da gelir ya da sermaye akımlarını kaydırabilmektedir. Aynı zamanda göreceli karşılaştırmalar bakımından gelirin daha düşük yasal vergi oranına sahip bölgelere hareket etme eğiliminde olduğu da görülebilmektedir. Ayrıca yasal vergi oranlarının mevcut analizlerdeki önemi, her birey ya da firmaya göre oran tanımlamasının zorluğu noktasında ortaya çıkmakta,

içsellik sorunundan kaçınmak için ortalama oranların yasal vergi oranlarıyla değiştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca yasal vergi oranları yatırımların başlangıç aşamasında kişi ya da firmaların muhatap olacağı vergi limitlerinin üst sınırlarını tanımlaması bakımından son derece önemli olmakta; analizlere basitlik, genellik ve özellikle resmiyette sadelik katmaktadır (Hines, 2001). Dolayısıyla analizimiz gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi oranlarının tesbitinde yasal vergi oranlarını dikkate almakta, yasal vergi oranlarındaki azalışlar uluslararası yatırımların kavranması noktasında da aşağıdaki örnekte görüleceği gibi önem arz etmektedir.

“Financial Times, 30 Kasım 2005 tarihli haberinde: Türkiye yabancı doğrudan yatırımları çekmek amacıyla kurumsal ve kişisel vergi oranları üzerinde önemli oranda kesintiye gitmiştir. Başbakan tarafından yapılan açıklamada kurumlar vergisi standart oranı yüzde 30’dan yüzde 20’ye çekilerek Türkiye’nin yeni Avrupa Birliği üyesi ülkeler karşısında yatırımlar bakımından rekabet edilebilirliği arttırılmaya çalışılmıştır. Tüm şirketler için toplam vergi yükü yüzde 37’den yüzde 28’e çekilirken, kişisel gelir vergisinin üst limiti ise yüzde 35’e düşürülmekte böylece yabancı kaynaklı yatırımlarda büyük ölçüde artış sağlanması amaçlanmaktadır” (Razin and Sadka, 2007).

3.2.1. Gelir Vergisi Oranlarındaki Değişmeler

Gelir vergisi; gerçek kişilerin bir vergi ya da takvim yılı içinde elde ettiği gelirlerinden hukuki zor altında alınan, kazançlardan kesintiler düşüldükten sonra kalan vergilendirilebilir gelir miktarıdır (Finney, 2008). Gelir Vergisi Kanunumuza göre ise bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların net (safı) tutarı üzerinden alınan vergidir.

Tablo 11’de nominal gelir vergisi oranlarına baktığımızda düşüş eğilimi içerisinde olduğu görülmekte; 2000 yılında % 46.5 olan OECD ortalamasının 2011 yılı itibarıyla % 41.5 seviyesine gerilediği, gelir vergisi oranlarının önemli sayılabilecek oranda azalış trendine girdiği ve ülkeler genelinde düşüş eğiliminin temel karakteristik olduğu anlaşılmaktadır. Genel olarak karşılaştırıldığında gelir vergisi oranlarının kurumlar vergisi oranlarından daha yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo 11: Gelir Vergisi Oranları 2000-2011 (%), (Üst Dilim)

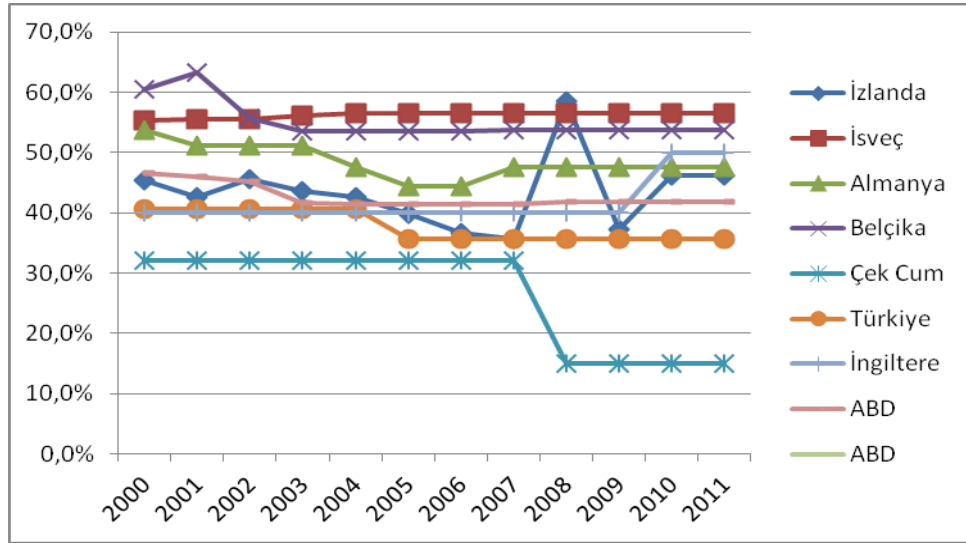
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Avustralya	48,5	48,5	48,5	48,5	48,5	48,5	48,5	46,5	46,5	46,5	46,5	46,5
Avusturya	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0
Belçika	60,5	63,3	55,6	53,5	53,5	53,5	53,5	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7
Kanada	47,9	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4
Şili	45,0		43,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0
Çek Cumhuriyet	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Danimarka	59,7	59,7	54,4	59,7	59,7	59,7	59,7	59,7	59,7	59,6	52,2	52,2
Estonya	26,0										21,0	21,0
Finlandiya	55,2	54,7	53,8	53,0	52,1	51,8	50,9	50,5	50,1	49,1	49,0	49,2
Fransa	58,3	58,3	57,8	54,8	53,4	53,5	53,5	45,8	45,8	45,8	45,8	46,7
Almanya	53,8	51,2	51,2	51,2	47,5	44,3	44,3	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5
Yunanistan	45,0	42,5	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	45,0	45,0
Macaristan	40,0	40,0	40,0	40,0	38,0	38,0	36,0	36,0	36,0	36,0	32,0	16,0
İzlanda	45,4	42,7	45,5	43,5	42,6	39,7	36,7	35,7	58,5	37,2	46,1	46,2
İrlanda	44,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	41,0	41,0	41,0	47,0	48,0
İsrail	50,0									46,0	45,0	45,0
İtalya	46,4	45,9	46,1	40,1	46,1	44,1	44,6	44,9	44,9	44,9	44,9	45,6
Japonya	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0
Kore	44,0	44,0	39,6	39,6	39,6	38,5	38,5	38,5	38,5	38,5	38,5	38,5
Lüksemburg	47,2	43,0	39,0	38,9	39,0	39,0	39,0	38,9	38,9	38,9	38,9	41,3
Meksika	40,0	40,0	35,0	34,0	33,0	30,0	29,0	28,0	28,0	28,0	30,0	30,0
Hollanda	60,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0
Yeni Zelanda	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	38,0	35,5	33,0
Norveç	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	43,5	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0
Polonya	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	32,0	32,0	32,0
Portekiz	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	42,0	42,0	42,0	42,0	45,9	50,0
Slovak Cumhur	42,0	35,0	38,0	38,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Slovenya	50,0									41,0	41,0	41,0
İspanya	48,0	48,0	49,0	45,0	45,0	45,0	45,0	43,0	43,0	43,0	43,0	45,0
İsveç	55,4	55,5	55,5	56,2	56,5	56,6	56,6	56,5	56,4	56,5	56,6	56,6
İsviçre	43,8	43,2	38,4	42,1	42,1	42,1	42,1	42,1	41,7	41,7	41,7	41,7
Türkiye	40,6	40,6	40,6	40,6	40,6	35,6	35,6	35,6	35,6	35,6	35,7	35,7
İngiltere	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	50,0	50,0
ABD	46,7	46,1	45,2	41,6	41,5	41,4	41,4	41,4	41,9	41,9	41,9	41,9
OECD Ortalaması	46,5	46,0	45,0	44,5	43,8	43,1	42,8	42,4	42,6	41,7	41,7	41,5

KAYNAK: OECD

Bu argümanın temel gerekçelerinden biri ise sermaye kazançlarının, kurumsal seviyede vergiye tabi tutulduktan sonra dağıtılan temettü ya da kar payları üzerinden yeniden kişisel düzeyde gelir vergisine tabi tutulması olduğu ifade edilmekte ve böylece sermaye gelirleri açısından çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkacağı tespitine yer verilmektedir. Klasik görüş ise kar payı vergileme oranlarının sermaye maliyetlerini etkilediği ve karı önce şirket düzeyinde sonrada kar payı olarak dağıtım aşamasında vergilendirmenin şirketleri muazzam bir çifte vergileme sorunun ile karşı karşıya bırakacağını ifade etmektedir (Feldstein 1987).

Konuyu İngiltere örneğinde toparlayacak olursak, İngiltere’de 1990 ve 2003 yılları arasında toplanan bireysel gelir vergisi miktarı % 124 artarken, GSYİH’nın yalnızca % 2.8’lik bölümünü temsil eden kurumlar vergisi ödemeleri sadece % 36 oranında artış göstermiştir. Bu akımların ortaya çıkardığı temel sonuç; mali kazançlar üzerindeki boşluklar, vatandaşa yüklenen artan gelir vergisi, gelirinden daha fazla harcamak zorunda olan düşük gelirli kişileri esas alan KDV gibi vergisel yapılarla sorunların giderilmeye çalışılması ve böylece kurumsal kazançlara yönelemeyen devletlerin bunun acısını özellikle gelir ve tüketim vergilerinden çıkarma çabasıdır (Kohonen and Mestrum, 2009). Ayrıca gelir vergisinin genel olarak daha yüksek olduğu ülkelerde vergi tabanının daha yüksek olması şaşırtıcı olmamakta, daha baskın gelir vergilemesine sahip olan ülkelerin daha kapsamlı vergi tabanları olduğuna dair kanıtlar bulunmaktadır (Kemmerling, 2009).

Grafik 7: Gelir Vergisi Oranları 2000-2011

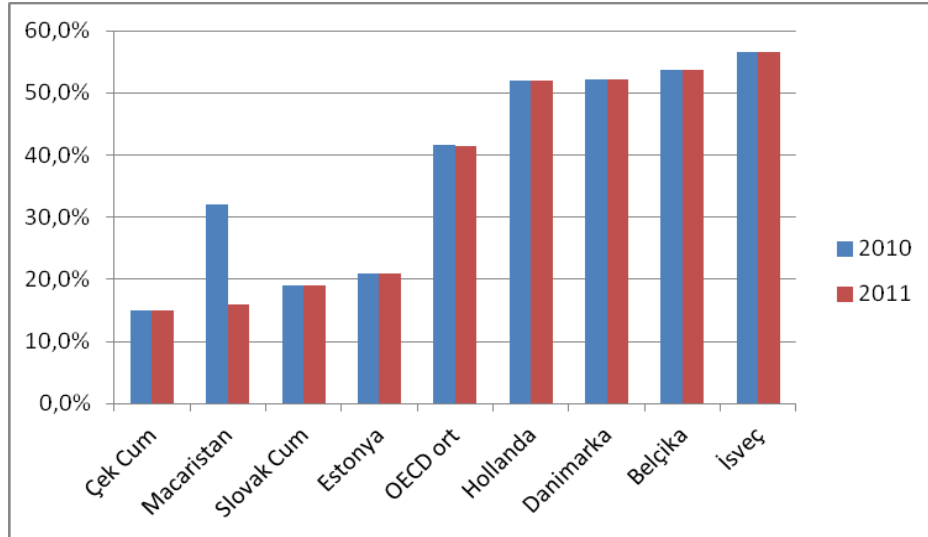


KAYNAK: OECD. Top Marginal Personal Income Tax Rate For Employee (2000-2011)
verileri tarafımızdan düzenlenmiştir.

Gelir vergisi oranları genel olarak düşüş eğilimini ortaya koymakla birlikte bu oranlar Kanada, İsveç, Belçika, Avusturya, Japonya, ABD gibi ülkelerde stabil değerler biçiminde ortaya çıkmaktadır. Grafik 7’ de görüldüğü gibi 2010 ve 2011 yıllarında İngiltere’de abartılı hale gelen bütçe açıklarının giderilmesine yönelik GV oranlarında yapılan artışlar grafiğe de yansımaktadır. Çek Cumhuriyeti’nde ise 2007 yılına kadar uygulanan % 32’lik sabit oran, 2008 ve devam eden yıllarda % 15 gibi

açık ara düşüşler şeklindedir. Bu kapsamda % 41.5’lik OECD ortalamasına en yakın ülke ise % 41.3 ile Lüksemburg’dur. İzlanda’da ise genelde gözlenen düşüş eğilimine karşın 2008 ekonomik krizinin etkisiyle bankacılık sisteminin çökme noktasına gelmesi önemlidir. Kriz öncesi % 35’lerde seyreden oranlar, krizle birlikte % 58’leri görmüştür. Türkiye’de ise 2005 yılından itibaren GV oranında bariz azalışlar gözlenmiş olup bu durum ilerleyen yıllarda stabil hale gelmiştir. Bu düşüş ile öncelikli olarak uluslararası rekabet edilebilirliğin arttırılması ve yabancı yatırımların ülkeye çekilebilmesi amaçlanmaktadır. Bu yönüyle vergi oranlarındaki düşüşün temel gerekçelerinden birinin tüm dünyada olduğu gibi uluslararası vergi rekabeti kapsamında ortaya çıkan gelişmeler olduğu gözlenmektedir.

Grafik 8: En Yüksek ve En Düşük Gelir Vergisi Oranları 2010-2011



KAYNAK: OECD. *Top Marginal Personal Income Tax Rate For Employee (2010-2011)* verileri tarafımızdan düzenlenmiştir.

Grafik 8’de en yüksek ve en düşük gelir vergisi uygulayan ülkeler sıralanmıştır. Buna göre en yüksek gelir vergisi uygulayan ülke İsveç olup 2010 ve 2011 yıllarında sırasıyla üst dilim % 56.6 ve % 56.6 şeklinde benzer değerler biçimindedir. Bu ülkeyi sırasıyla Belçika, Danimarka ve Hollanda takip etmektedir. OECD ortalaması ise 2011 yılında bir önceki yıla oranla % 0.2’lik bir azalışla %41.5 seviyesine gerilemiştir. En düşük gelir vergisi uygulayan ülke ise Çek Cumhuriyeti iken bu ülkeyi Macaristan, Slovak Cumhuriyeti ve Estonya takip etmektedir.

3.2.2. Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişmeler

Tablo 12: Kurumlar Vergisi Oranları 2000-2011 (%)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Avustralya	34	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Avusturya	34	34	34	34	34	25	25	25	25	25	25	25
Belçika	40,2	40,2	40,2	34	34	34	34	34	34	34	34	34
Kanada	42,4	40,5	38	35,9	34,38	34,2	33,9	33,95	31,4	31	29,4	27,6
Şili	15	15	15	16	16,5	17	17	17	17	17	17	20
Çek Cumhuriyeti	31	31	31	31	28	26	24	24	21	20	19	19
Danimarka	32	30	30	30	30	28	28	25	25	25	25	25
Estonya	26	26	26	26	26	24	23	22	21	21	21	21
Finlandiya	29	29	29	29	29	26	26	26	26	26	26	26
Fransa	37,8	36,4	35,4	35,4	35,4	34,9	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4
Almanya	43,3	38,9	38,9	40,2	38,9	38,9	38,9	38,9	30,2	30,2	30,2	30,2
Yunanistan	35	35	35	35	35	32	29	25	25	25	24	20
Macaristan	18	18	18	18	16	16	17,3	20	20	20	19	19
İzlanda	30	30	18	18	18	18	18	18	15	15	18	20
İrlanda	24	20	16	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
İsrail	36	36	36	36	35	34	31	29	27	26	25	24
İtalya	37	36	36	34	33	33	33	33	27,5	27,5	27,5	27,5
Japonya	40,9	40,9	40,9	40,9	39,5	39,5	39,5	39,5	39,5	39,5	39,5	39,5
Kore	30,8	30,8	29,7	29,7	29,7	27,5	27,5	27,5	27,5	24,2	24,2	24,2
Lüksemburg	37,5	37,5	30,4	30,4	30,4	30,4	30,4	30,4	30,4	28,6	28,6	28,6
Meksika	35	35	35	34	33	30	29	28	28	28	30	30
Hollanda	35	35	34,5	34,5	34,5	31,5	29,6	25,5	25,5	25,5	25,5	25
Yeni Zelanda	33	33	33	33	33	33	33	33	30	30	30	28
Norveç	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28
Polonya	30	28	28	27	19	19	19	19	19	19	19	19
Portekiz	35,2	35,2	33	33	27,5	27,5	27,5	26,5	26,5	26,5	26,5	26,5
Slovak Cumhuriyeti	29	29	25	25	19	19	19	19	19	19	19	19
Slovenya	25	25	25	25	25	25	25	23	22	21	20	20
İspanya	35	35	35	35	35	35	35	32,5	30	30	30	30
İsveç	28	28	28	28	28	28	28	28	28	26,3	26,3	26,3
İsviçre	24,9	24,7	24,4	24,1	24,1	24,1	21,3	21,3	21,2	21,2	21,2	21,2
Türkiye	33	33	33	30	33	30	20	20	20	20	20	20
İngiltere	30	30	30	30	30	30	30	30	28	28	28	26
ABD	39,3	39,3	39,3	39,3	39,3	39,3	39,3	39,3	39,3	39,1	39,2	39,2
OECD Ort	32,1	31,5	30,5	30,0	29,2	28,2	27,5	27,0	25,9	25,6	25,6	25,4

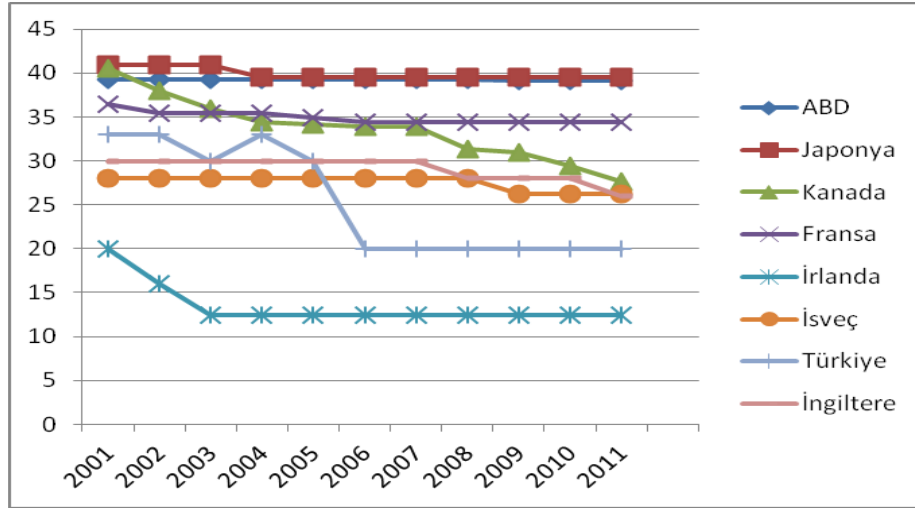
KAYNAK: OECD.

Küreselleşmenin kurumlar vergisi üzerindeki en önemli etkisi, emek gelirleri üzerindeki vergi yükünü arttırma eğiliminde olmasıdır (Dreher, Gaston and Martens, 2008). Ancak vergilendirme alanında, Swank'ın ortaya koyduğu genel bir değerlendirmede kurumlar vergisi yükündeki azalmanın sermayeye yanıt olarak

ortaya çıkması değil ticaretin uluslararasılaşmanın sonucu olarak oluştuğu ve vergi oranlarındaki azalışa vergi tabanındaki genişlemenin aynı anda cevap verdiği yönündedir (Mosley, 2003).

Tablo 12’ de kurumlar vergisi oranları gösterilmektedir. Buna göre OECD ortalamalarına bakıldığında 2000 yılından bu yana kurumlar vergisi oranlarının tıpkı gelir vergisi oranlarında olduğu gibi sürekli düşüş eğiliminde olduğu görülmektedir. 2000-2011 dönemi OECD ülkeleri ortalama kurumlar vergisi oranı % 28.2 iken, 2000-2011 dönemi OECD ülkeleri ortalama gelir vergisi oranı % 43.4’dür. Dolayısıyla kişisel kazançlar üzerine daha yüksek vergi oranları tatbik olunurken, kurumsal kazançlara neredeyse bunun yarısı kadar bir oranda vergilemenin gerçekleştirildiği görülmektedir.

Grafik 9: Kurumlar Vergisi Oranları 2000-2011



KAYNAK: OECD. *Taxation of Corporate and Capital Income. (2000-2011)* verileri tarafımızdan düzenlenmiştir.

Grafik 9’ da örneklem ülkelere ilişkin veri seti değerlendirildiğinde, kurumlar vergisi oranlarının 2000 ve 2011 yıllarında sadece Şili’de artış yönlü eğilim kaydettiği gözlenmiş, diğer ortalamaya dahil ülkelerde genellikle düşüş yönlü eğilim sergilenmiştir. OECD 2010 ortalaması % 25.4 iken; ABD % 39.2 ve Japonya % 39.5 ile ortalamanın bir hayli üzerinde yer alan ülkelerdir. Ardından Fransa ve Belçika nispeten birbirlerine yakın değerler olarak ortaya çıkmaktadır. Kanada, İngiltere, İsveç gibi gelişmiş ülkelerin 2008 krizi dolayısıyla yaşamış oldukları etkileşimin derecesi şematik analize de yansımaktadır. Türkiye’de ise 2005 yılında

% 30 olan oran, 2006 yılından itibaren % 20'ye gerilemiştir. Genel olarak Türkiye'nin kurumlar ve gelir vergisi bağlamında yaşadığı dalgalı seyrin 2005 yılından bu yana stabil bir yapı kazandığını söylemek mümkündür. İrlanda'nın vergi oranlarını indirmek suretiyle gösterdiği tepkinin derecesi ise diğer ülkelerle mukayese edilmeyecek boyuttadır.

Kurumlar vergisinin payı zaman içerisinde büyük ölçüde sabit hale gelmiş, kurumlar vergisi oranlarındaki düşüşler vergilendirilebilir gelirlerde iyileşme sağlamıştır (Salanie, 2003). Bu durumun en güzel örneği İrlanda'nın %12.5 gibi oldukça düşük kurumlar vergisi oranı uygulaması ile, Avrupa'nın en yüksek yaşam standartlarına sahip ülkelerden biri haline gelmesinde görülebilmektedir (Poterba, 2005). Bir çok ülkede kurumlar vergisi oranlarındaki indirim vergi matrahındaki genişleme ile finanse edilmiş, bu amaçla ülkeler vergi indirimi karşılığında amortisman, muafiyet, istisna gibi vergisel teşviklerin kullanımını azaltarak vergi tabanının genişlemesini sağlamışlardır (OECD, 2010). Karşıt görüşlere göre ise firmalar vergiden kaçınma veya kurumlar vergisini azaltılma maksadıyla üretimlerini düşük vergili alanlara taşınmakta (Reinsdorf and Slaughter, 2009); kurumlar vergisi oranlarındaki düşüş ise sermaye birikiminin oluşumunu “inhibe etmekte” diğer bir ifadeyle engellemektedir (Feldstein, 1987).

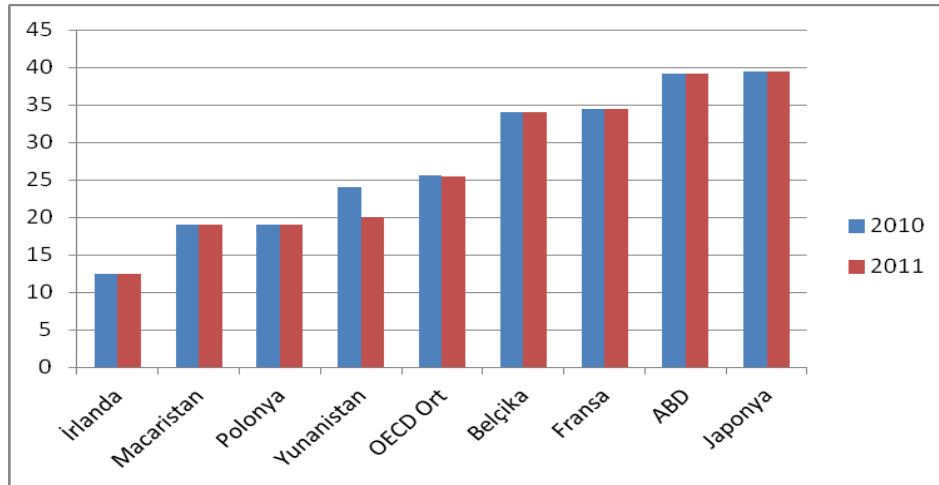
Burada bir taraftan hükümetler üzerinde küresel sermaye sahiplerinden gelen baskılar vergi oranlarının arttırılmasını engellerken, diğer taraftan politika yapıcılar; ihtiyaçların artması, sosyal korumacılık, refah devleti talepleri gibi nedenlerle gelir elde etmeye devam etmek durumundadırlar. Bu ikilem için çözüm eş zamanlı olarak kanuni vergi oranlarını indirmek ya da tamamen ortadan kaldırmak gereğidir. Düşük oranlar transfer fiyatlandırma yoluyla düşük vergili ülkelere gidebilecek vergilendirilebilir gelirleri ülke içinde tutmayı başarırken, uluslararası ve yerel güçler tarafından yaratılan baskılar politika yapıcılara dar bir alan bırakmaktadır (Swank and Steinmo, 2002).

Ancak her koşulda vergi oranlarında indirimle gidilerek (İrlanda örneği benzeri) doğrudan doğruya vergi gelirlerinde artış sağlanacağını söyleyebilmek de mümkün değildir. Örneğin Türkiye 2007 ve izleyen yıllar itibarıyla değerlendirildiğinde gelir ve kurumlar vergisi oranları sabit iken vergi gelirlerinin

GSYİH'ya oranının arttığı görülmektedir. Aksine Norveç'in gelir ve kurumlar vergisi oranları sabit iken vergi gelirlerinin GSYİH' ya oranı azalmıştır. Yine Çek Cumhuriyetinde gelir ve kurumlar vergisi oranları düşerken vergi yükü de düşmektedir. İsviçre'de ise her iki vergi oranı da azalırken vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı artmaktadır. Dolayısıyla vergi gelirlerindeki artış ya da azalışları salt vergi oranlarındaki artış ve azalışlarla ilişkilendirmek doğru olmamakta, ayrıca vergi matrahlarını da dikkate almak gerekmektedir.

Örneğin Kurumlar vergisinin ekonomik kara olan oranı dikkate alındığında bu durum daha iyi görülebilmektedir. Buna göre (A) ve (B) ülkelerinde KV'nin GSYİH'ya oranının sırasıyla % 2.5 ve % 5 olduğu varsayıldığında (B) de KV yükünün daha yüksek olduğu sonucuna varılmaktadır. Ancak, kurum kazançları GSYİH'nın (A) da % 10'unu ve (B) de % 20'sini oluşturuyorsa ve ortalama KV oranı her iki ülkede de % 25 ise bu durumda (A) ve (B) de vergi yüklerinin aynı olduğu sonucuna varılmaktadır (Öz, 2005).

Grafik 10: En Yüksek ve En Düşük Kurumlar Vergisi Oranları 2010-2011



KAYNAK: OECD. *Taxation of Corporate and Capital Income. (2010-2011)* verileri tarafımızdan düzenlenmiştir.

Grafik 10' da en yüksek ve en düşük kurumlar vergisi oranlarına sahip ülke verileri karşılaştırmalı olarak sunulmaktadır. Ülkelerin 2010 ve 2011 değerleri hemen hemen birbirlerine paralel değerler biçimindedir. 2010 ve 2011 tarihleri arası en yüksek kurumlar vergisi oranı uygulayan ülke Japonya olup bu ülkeyi sırasıyla

ABD, Fransa ve Belçika takip etmektedir. En düşük kurumlar vergisi oranına sahip ülke ise İrlanda'dır. İrlanda'yı ise Macaristan ve Polonya takip etmektedir.

Özellikle kurumsal kazanç noktasında vergi kaçırmadaki bir artış hükümetleri büyük bir politik değişime yönlendirebilmektedir. Pozitif eylemin önemli bir tehdit olduğu noktada küçük ya da büyük oranlı vergi kaçakçılığı arasında küçük çaplı ayırım gözlense de benzer politikalar oluşturmaktadır (Leitzel, 2003). Vergisel ertelemeler vergiden kaçınmak için önemli fırsatlar sağlamakta (Hines, 2001); vergiden kaçınma ve vergi kaçırma konusunda teşvik ve fırsatlar vergi yükümlülüğünü azaltmakla beraber vergiye tabi işlemler üzerinde de idari uygulamaya engel olacak şekilde yüksek işlem (gözlem) maliyetleri ortaya çıkarmaktadır (Slemrod, 1999). Özellikle gelişmekte olan ekonomilerde kayıt dışı sektörün (gayri resmi ekonomi) büyüklüğü nedeniyle GSYİH'ya oranın da ne olacağını bilmek mümkün olmamaktadır (Read and Gregoriou, 2007). Bu durum ekonomide devlet bürokrasi ile birlikte ortaya çıkan verimsiz yapı ve yolsuzluk, vergi ahlakının eksikliği, vergi erozyonu, geçiş toplumlarında vergi kültürünün olmaması ile ilgili olmaktadır (Bernard et.al, 2005). Bununla birlikte tahsil edilemeyen, göz yumulan, vergi afları ile sürekli törpülenen vergisel yapılar, toplumda vergi bilincini yerleşmesini de engellemekte, böylesi bir ortamda ortaya çıkan yasal vergi yükü oranları da gerçek vergi yükünün çok üzerinde bir değer olarak karşımıza çıkabilmektedir.

3.2.3. OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Yapılarındaki Değişmeler

Tablo 13: OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Yapıları % (yüzde)

	1965	1975	1985	1995	2005	2009
Gelir Vergisi	26	30	30	26	24	25
Kurumlar Vergisi	9	8	8	8	10	8
Sosyal Güvenlik Katkısı	18	22	22	25	25	27
(çalışan)	(6)	(7)	(7)	(9)	(9)	(9)
(işveren)	(10)	(14)	(13)	(14)	(14)	(15)
Ücretlerden Alınan Bordro Vergisi	1	1	1	1	1	1
Emlak Vergisi	8	6	5	5	6	5
Genel Tüketim Vergisi	12	13	16	19	20	20
Özel Tüketim Vergisi	24	18	16	13	11	11
Diğer Vergiler	2	2	2	3	3	3
Toplam	100	100	100	100	100	100

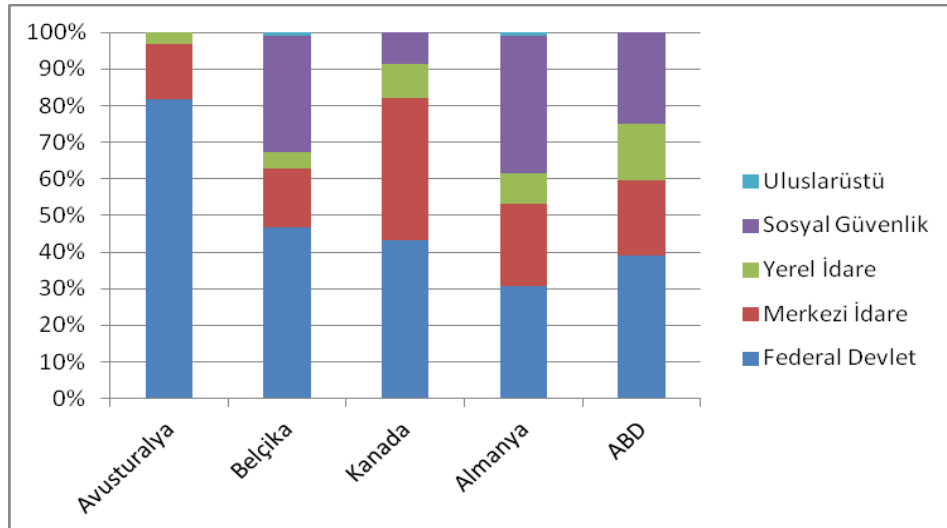
KAYNAK: OECD.

2010-2011 verilerinden hareketle (Tablo 13) OECD ülkeleri genelinde 1965 yılında gelir vergisi oranının payı % 26 iken 2009 yılında bu oran % 25'e, kurumlar vergisi oranı ise % 9'dan % 8'e gerilemiştir. 1965 yılında toplam hükümet gelirlerinde sosyal güvenlik katkılarının oranı % 18 iken 2009 yılında % 27'e yükselmiştir. 1965 yılında % 36 olan tüketim vergilerinin payı 2009 yılında % 31'e gerilemiş olup mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler önemli ölçüde değişim göstermiştir. Genel tüketim vergisi oranı % 12'den % 20'ye çıkarken; özel tüketim vergisi oranı % 24'den % 11'e düşmüştür. Toplam hükümet gelirleri içerisinde emlak vergilerinin payı ise % 8'den % 5'e gerilemiştir. OECD verilerine göre vergi gelirlerinin 3/ 4 ü ağırlıklı olarak gelir vergisi, sosyal güvenlik katkıları ve mal ve hizmetler üzerinden toplanan vergilerden oluşmaktadır. Gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisinin payı düşmektedir. KDV katkılarındaki artış ise son derece önemli olmaktadır. OECD 2010 raporunda da belirtildiği gibi gelir vergisinin azalan payı sosyal güvenlik katkılarının artan payı ile dengelenmeye çalışılmaktadır. Goerke (2002: 238)' e göre bazı ülkelerde istihdam üzerinden tahsil olunan vergilere bir üst sınır getirilmemekte böylece bu vergilerin resmi statüleri gelir vergisine çok daha yakın olmaktadır.

Burada acaba vergi rekabetiyle ilgili yanlış sonuçlar mı çıkarılmaktadır? Ya da hatalı verilere bakılarak hatalı sonuçlara mı varılmaktadır? Muhtemelen bunların her ikisi de doğrudur. Bu durum vergi rekabeti söyleminin geleneksel dibe doğru yarışa neden olacağı senaryosu ile de örtüşmemektedir. Son yıllarda ortalama olarak OECD ülkelerinde ne toplam vergi gelirlerinde önemli bir azalma meydana gelmiş ne de vergi yükü hareketli faktörlerden (sermaye), hareketsiz faktörler (emek) üzerine net bir kayma göstermiştir. Bununla birlikte vergi rekabetinin ulusal vergi politikaları üzerinde ciddi bir baskı yaratmadığını söylemek de yanlıştır. Çünkü vergi rekabeti ülkelerin sistematik olarak vergi otonomilerini azaltarak vergi gelirlerini aşındırmakta bu durum ise ülkelerin artan kamu harcama gereksinimlerini gereğince yerine getirmelerini engellemektedir (Genschel, 2002). Temelde ekonomik güçlerin küreselleşmesiyle ortaya çıkan bu fenomen; modern devlet idaresini karakterize eden ekonomik birimler üzerinde ulus devletlerin denetim gücünü azaltarak refah politikaları üzerinde aşınmaya yol açmaktadır (Patterson and Afilalo, 2008).

Bu noktada vergi gelirlerinin federatif ve üniter yapıya sahip ülkelerde izlediği seyri özetlemek ise konunun ehemmiyeti açısından önem arz etmektedir. Bu durum yerel ve merkezi idareler arasında, vergi yapılarındaki değişimi anlamamıza yardımcı olmakta genel durum ise Grafik 11’ de gösterilmektedir.

Grafik 11: Federal Devletlerde Vergi Gelirlerinin Seyri 2008



KAYNAK: OECD, *Revenue Statistics*, 2010 verileri kullanılarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

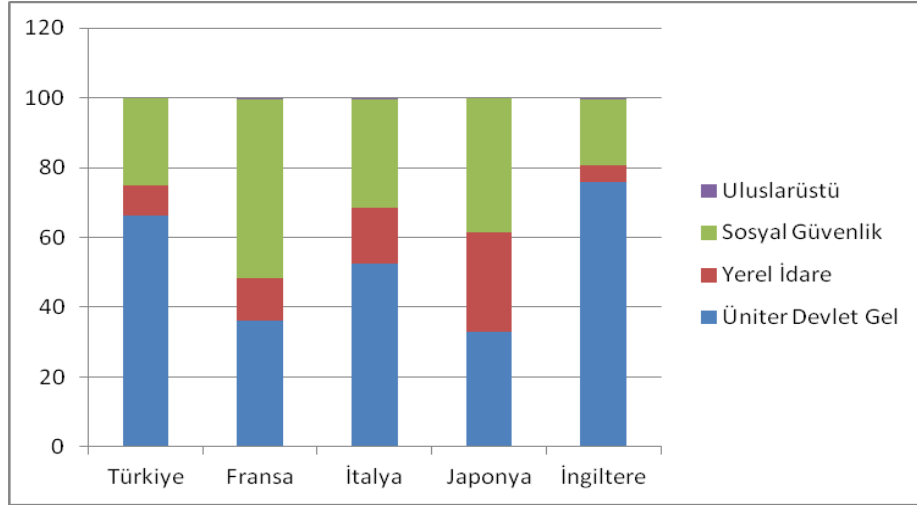
Tüm federal ülkelerde federal hükümet; federe devletlerden (state government) daha fazla gelir elde eder (Hindriks and Myles, 2006). Bu oran OECD 2010 verilerine göre Kanada’da % 43.1- % 39.1, Almanya’da % 30.6 - % 22.5, ABD’de % 38.9 - % 20.8 dir. Avustralya ve Belçika ise diğer federalizmle yönetilen hükümetlere göre çok daha fazla federal düzeyde gelir elde etmektedir. Bu oran Belçika’da % 46.9 - % 16, Avustralya’da ise % 81.9 - % 14.9 şeklindedir.

En yüksek local (yerel) idare gelirleri sırasıyla ABD % 15.2, Kanada % 9.1 olup (Kanada ve ABD de emlak vergileri önemli bir yere sahiptir), Almanya % 8.4, Belçika % 4.5, Avustralya ise % 3.2 dir. Sosyal güvenlik katkılarında en yüksek pay % 37.6 ile Almanya’ya ait iken bu ülkeyi sırasıyla % 31.7 ile Belçika, % 25.1 ile ABD ve % 8.7 ile Kanada takip etmektedir. Avustralya da ise sosyal güvenlik katkıları olmadığından gerek Avustralya gerekse Yeni Zelanda gibi ülkelerde sosyal güvenlik katkılarının yerini genel karakterli gelir vergilerinin aldığı görülmektedir. Uluslarüstü (*suprinal*) vergi gelirlerine sahip ülkeler ise %1 ile Belçika (en yüksek AB geneli) ve % 0.8 ile Almanya’dır. Yine raporda belirtildiği gibi uluslarüstü gelirlerden kastedilen, Avrupa Birliği tarafından dayatılan ve ulusal vergi idareleri tarafından AB adına toplanmak zorunda olan (gümrük, kdv vs.) vergiler üzerinden alınan gelirlerdir.

Eyalet sisteminin uygulandığı federatif ülkelerde vergi gelirlerinin paylaşılmasında genellikle uygulanan sistem paylaşırma yöntemi (formulary apportionment) olarak adlandırılan sistemdir. Kurumlar vergisi uygulayan tüm ABD ve Kanada eyaletlerinde kurumlar vergisi üzerindeki vergilendirme yetkisi federal/federe devletlerce kullanılmakta olup vergi gelirlerinin bölge ve eyalet bazında paylaşılmasında ise; toplam varlık, toplam ücret ve satışların bölgelere göre dağıtım kriteri dikkate alınmaktadır (Weiner, 2006). Yerel yönetimler ise vergilendirme yetkilerini gerek vergilerin toplanması gerekse vergilerin artırımı konusunda ağırlıklı olarak emlak vergisi üzerinde kullanmaktadırlar. Çünkü emlak vergileri gibi hareketsiz (*immobile*) vergi tabanına sahip vergiler, hareketsiz matrahlar üzerinden tarh olunduğundan bu ve benzeri vergilerde Leviathan hükümetten kaçış mümkün olmamaktadır. Diğer taraftan Katma değer vergisi en kolay merkezi hükümetler tarafından toplanmasına rağmen bazı ülkeler ve ABD de

yerel idareler (eyaletlerle birlikte) dolaylı bir vergi olan satış vergilerini toplamakta ve kullanmaktadırlar (Hillman, 2009).

Grafik 12: Üniter Devletlerde Vergi Gelirlerinin Seyri 2008



KAYNAK: OECD, *Revenue Statistics, 2010* verileri kullanılarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

OECD 2010 verilerine göre üniter memleketlerde merkezi hükümet yerele göre her zaman daha çok gelir elde eder. Grafik 12’ de görüleceği üzere merkezi hükümet gelirleri % 75.7 ile en yüksek İngiltere’de gerçekleşmektedir. Türkiye ise % 66.3 ile ikinci sıradadır. En düşük değere sahip ülke ise % 32.9 ile Japonya’dır. Üniter yapıya sahip olup mahalli idareler vasıtasıyla en yüksek vergiyi toplayan ülke % 28.4 ile Japonya iken, % 4.8 ile en düşük İngiltere’dir. Avusturya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Japonya, İspanya gibi ülkelerde sosyal sigorta primleri genel devlet gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturmakta, sosyal güvenlik katkılarının en yüksek olduğu ülke ise % 51.5 ile Fransa olmaktadır. Vergi gelirleri içerisinde uluslararası vergi gelirini ifade eden AB üyesi ülkelerin kazanç oranları çok küçük olduğundan grafiksel simülasyona yansıtılamamıştır.

Küreselleşmenin hızlanmasıyla beraber yerel idarelerin hareket alanları da genişlemiş; merkezi ve yerel idare arasında yerele daha fazla ağırlık verilmesi olarak tanımlanan yerelleşme olgusunun daha da gözle görülebilir hale geldiği gözlenmiştir. Bu durum federal ve yerel idareler arası 1998 yılı OECD ülkeleri vergi gelirlerinin, 2008 yılı verileriyle karşılaştırılmasında daha net olarak ortaya çıkmaktadır. Genel

itibariyle merkezi idarelerin gelir oranları azalırken yerel idarelerin gelir oranlarında artış olduğu gözlenmektedir. Uluslararası vergi politikaları bağlamında vergi rekabeti, merkezi idarelerin vergi gelirlerini azaltırken yerel idarelerin vergi gelirlerindeki korozyonun daha düşük düzeyde kaldığını söylemekte mümkün olmaktadır. En bariz durum yerel idarelerin gelir ve katma değer vergisi toplama ve kullanma hakkına sahip olma veya mevcut yetkilerin sınırlarının genişletilmesinde görülebilmektedir. Cameron, Ranis and Zinn (2006)' e göre bu durum liderlerin yerel yönetimlere olan bakış açılarıyla tutarlı olabilir. Örneğin Avrupa Birliğine ilişkin bölgesel yardım fonlarının (ulusal KDV gelirleri üzerinden toplanan) merkezi olarak üretilmesine rağmen yerel idareler düzeyinde uygulanmasında görülmektedir.

Sonuç itibariyle: OECD üyesi ülkelerin vergi yükü konsepti 2010 ve 2011 verileri ışığında değerlendirildiğinde, çok sayıda ülke ekonomilerinin içinde bulunduğu resesyonun etkilerini dengeleyebilmek ve ekonomik açıdan geriye gidişin önünü alabilmek için vergi oranlarında indirim gittiği ve bu durumun uluslararası vergi politikaları bağlamında vergi yükündeki düşüşün temel nedenini oluşturduğu görülmektedir (bkz.Tax structures). Diğer taraftan vergi oranlarındaki azalış, ülkelerin vergi rekabetine yönelimlerinin bir sonucu olarak değerlendirilmekte, ortaya çıkan vergi rekabeti neticesi vergileme politikaları açısından gelişmiş ülkelerin de tıpkı gelişmekte olan ülkeler gibi düşük maliyet yapısına haiz unsurlar üzerine (dolaylı vergiler) ağırlık verdikleri görülmektedir.

Ülkeler özellikle düşük vergi oranı uygulayan alanlara faaliyetlerini kaydırma eğilimindedir. Vergi rekabetinin bu kadar açık görülmesinin sebeplerinden biri çok uluslu şirketlerin; hükümetleri bu konudaki tercihleri noktasında cesaretlendirmeleri ve uluslararası vergi stratejilerini çok iyi kullanmalarından kaynaklanmaktadır. Bu durum şirketlerin üretim ya da hizmet merkezlerini konumlandırırken merkezi ya da bölgesel hükümetlerden devlet yardımı talep ettikleri yabancı yatırımlarda açıkça görülebilmektedir. Hükümetler bu tür yardımları sosyal piyasa ekonomisi uygulamasının gereği olarak görürken bugün pek çok şirket yardımlar tükendiğinde bulundukları ülkeyi aniden terk edebilmektedir. Almanya'nın Bochum kentinde bulunan "Nokia" fabrikası örneğinde benzer durum söz konusudur. Nokia; ücretlerdeki artışa ve vergi primlerinde artan maliyetlere paralel, işçi ücretlerinin Almanya'ya göre beşte bir daha ucuz olduğu Romanya'ya geri taşınmıştır. Ya da

Lüksemburg örneğinde görüldüğü gibi finansal akımlar, vergi kesintilerinin son derece kısıtlı tutulduğu ülkelere yönelmiştir (Kohonen and Mestrum, 2009).

Özellikle ev sahibi ülkelerin vergi oranlarında gerileme kaydedildiği görülmektedir (Hines, 2001: 12). İkamet ülkeden gelen etkisel varyasyonlar, kaynak ülkeden gelen tepkisel varyasyonlarla dengelenmeye çalışılmakta; bu noktada düşük vergi yapısına haiz ülkelerin varlığı diğer ülkeleri de nispeten benzer politikalar üretmeye sevk etmektedir. Ancak böylesi bir durumda dahi dibe doğru yarışın kaçınılmaz olacağı yaklaşımı gerçeği yansıtmamaktadır. Şöyle ki mevcut OECD verileri değerlendirildiğinde vergi rekabeti kavramının dibe doğru yarışın aksine; vergi oranlarındaki düşüşün belirli noktalarda kesildiği hatta kısmen de olsa yükselişlerin kaydedildiği noktada yerini kendiliğinden oluşan bir koordinasyon kavramına bıraktığını söylemek de mümkündür.

Ortaya çıkan bu konseptte küresel vergi reformunun 3 temel unsurdan oluştuğu görülmektedir. Bu unsurlar sırasıyla (i) geniş çaplı tüketim vergileri (katma değer vergisi kullanımı) (ii) basitleştirilmiş vergi yapısı (iii) gelişmiş vergi yönetimi üzerinedir (Brautigam, Fjeldstad and Moore, 2008). IMF uzmanlar grubu raporuna göre; gelirden, sermayeden ve ihracattan alınan vergilerin azaltılması ve tüketimden alınan vergilerin arttırılması noktasında özellikle gelişmekte olan ülkeleri hedef alan yapılanmadan bahsedilmiş; geniş temelli (% 15 ve üzeri) bir KDV sistemi, düşük oranlı ve geniş tabanlı (istisnaların bulunmadığı) bir kurumlar vergisi, kişisel gelir vergisinde indirimler, sosyal güvenlik katkılarındaki artışlar, vergisel teşviklerin ortadan kaldırılması ile tüm vergilerde “tarafsızlık” hedefinin temini, ihracat ve ithalat tarifelerinin yok edilmesi ve azaltılmasını önermiştir (Schui and Nehring, 2007).

3.3. Kamu Harcamalarındaki Değişmeler

Kamu harcamalarının artışı üzerine değişik yaklaşımlar öne sürülmüştür. Peacock ve Wiseman’a göre savaş bunalım gibi olağan üstü durumların varlığı harcamaların artışında son derece önemliyken, Wagnere’e göre sosyo-ekonomik kalkınma veya büyümeye paralel harcamalarda ortaya çıkan artış önem arz etmektedir. Musgrave’e göre ise ülkelerin kalkınma aşamalarının ardından eğitim sağlık gibi beşeri sermayeye yönelik oluşan artış kamu harcamalarının önemli bir

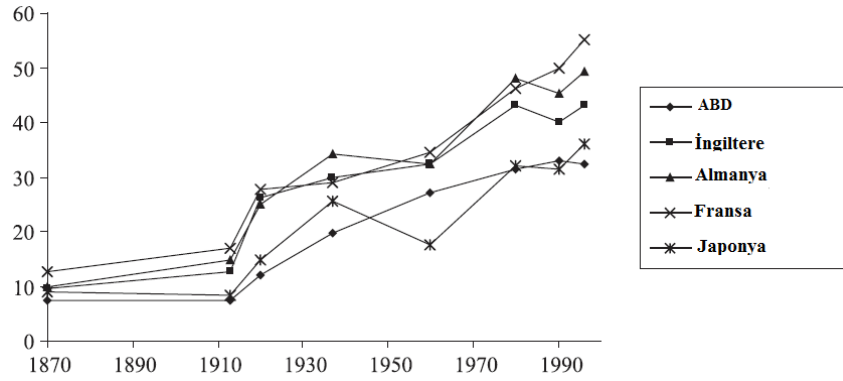
kısmını ifade etmektedir. Diğer bir yaklaşım tarzı ise çıkar sağlama teorisinde yer alan aktörlerin ve bürokratik davranış modellerinin bir yansıması olarak ortaya çıkan kamu harcamalarındaki artış düzeyidir. Bu kapsamda harcamalardaki genel eğilim ise Tablo 14’ deki gibidir.

Tablo 14: OECD Ülkelerinde Toplam Kamu Harcamalarının Oranı (nominal GSYİH’nın yüzdesi)										
ÜLKELER	1990	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2007	2009
Avustralya	36.2	39.1	35.6	37.1	36.3	36.4	36.2	36.2	33.39	35.30
Avusturya	53.1	57.1	52.3	51.6	51.3	51.2	50.5	50.2	48.48	52.32
Belçika	53.4	52.9	49.4	49.5	50.5	51.4	49.9	50.0	48.45	54.22
Kanada	48.8	48.5	41.0	41.4	40.6	40.1	40.1	39.9	39.35	44.05
Çek Cum.	-	57.2	46.1	47.3	49.9	50.8	50.6	50.2	42.50	45.93
Danimarka	57.0	60.3	54.9	55.3	55.8	56.1	55.7	54.7	50.81	58.42
Finlandiya	48.6	59.6	49.1	49.2	50.1	50.6	50.9	50.2	47.25	56.25
Fransa	50.7	55.1	52.5	52.5	53.4	54.5	53.8	53.4	52.31	55.99
Almanya	44.5	49.4	45.7	48.3	48.5	48.9	48.2	47.1	43.56	47.50
Yunanistan	50.2	51.0	49.9	47.8	46.8	47.2	47.4	47.1	46.81	53.63
Macaristan	-	56.9	48.0	48.5	53.4	50.1	50.6	49.9	49.98	50.46
İzlanda	42.4	43.8	43.2	44.1	46.2	47.9	46.5	45.3	42.27	50.86
İrlanda	43.3	41.5	32.1	33.8	33.3	35.2	35.8	35.8	36.79	48.90
İtalya	54.4	53.4	46.9	48.7	48.0	48.9	48.7	49.0	47.86	51.87
Japonya	31.7	35.8	38.2	37.7	38.2	37.7	36.9	36.6	35.90	37.08
Kore	18.5	19.5	22.0	24.0	22.2	24.3	24.2	23.9	28.65	30.45
Lüksemburg	43.2	45.5	38.5	39.1	44.3	46.9	46.6	47.2	36.17	42.17
Hollanda	54.8	51.4	45.3	46.6	47.5	48.9	47.7	46.9	45.30	51.40
Yeni Zeland	53.3	41.9	40.2	39.0	38.6	38.5	38.7	38.5	39.38	41.91
Norveç	52.8	51.6	43.4	44.8	47.6	48.4	47.6	47.6	41.13	46.32
Polonya	-	49.4	44.5	45.3	45.9	46.2	46.6	46.0	42.19	44.40
Portekiz	42.1	45.0	45.2	46.3	46.1	47.9	47.0	46.2	43.78	48.17
Slovak Cum	-	54.1	63.6	54.3	49.5	46.6	44.7	43.4	34.32	41.51
İspanya	43.4	45.0	40.6	39.6	39.9	39.5	39.3	39.1	39.18	45.80
İsveç	60.7	67.6	57.3	57.0	58.2	58.2	58.3	57.9	50.97	55.16
İngiltere	42.2	44.6	38.0	40.3	40.9	42.6	42.6	43.3	43.97	51.64
ABD	36.6	36.5	33.7	34.6	35.3	35.7	35.2	35.2	36.76	42.18
Türkiye									34.53	39.38
Slovenya			46.73						42.43	49.02
Estonya			36.12						34.39	45.17
İsviçre			35.10						32.32	33.74
Şili										24.62
Meksika			19.11						20.45	23.51
Brezilya			35.29						38.34	38.76
Rusya Feder			42.28						35.26	34.24
Güney Afrk			25.05						27.20	32.39
Hindistan			25.97						25.03	27.35
Çin			17.05						18.90	23.10
Endonezya			16.64						20.33	18.26
İsrail			48.50						44.94	44.27
Euro Bölge	48.7	51.4	47.1	48.1	48.3	49.0	48.4	47.9	-	-
OECD Ort	40.1	42.1	39.0	39.9	40.3	40.7	40.3	40.1	*41.31	*46.24

KAYNAK: OECD.

Ülkelerin ekonomik, siyasal ve sosyal yapılarına bağlı olarak devletlerin büyüklüğü de farklılıklar göstermekte, devletlerin büyüklüğünde 20. yy'da sürekli artış yaşandığı gözlenmektedir. En büyük artış 2. Dünya savaşı sonrası dönemde savaşın etkilerini telafi etmek amaçlı harcamalarda görülmektedir. Savaş sonrası harcamalardaki artışın temeli ise Keynesyen iktisat teorisi anlayışının devlet politikalarında hakim olmasıdır. Devletin daha çok mal ve hizmet üretmesi yönündeki taleplerdeki artış devletin rolünün genişlemesine yol açmıştır (Dileyici, 2004). Özellikle emekli aylığı ödemeleri, işsizlik ödemeleri, sağlık ve eğitim harcamaları ve diğer sosyal harcamalardaki artışlar kamu harcamalarında kontrol edilemeyen bir artış meydana getirmiş, bu durum devlet borçlarında artışa ve sonuçta bütçe açıklarına neden olmuştur. Ayrıca ev kredilerine ödenen faiz giderleri ile eğitim ve sağlık harcamalarının vergi matrahından gider olarak indirilebilmesi gibi uygulamalar vergi gelirlerini olumsuz etkilemiş ve sonuçta devletler tüketim ve emek gelirleri üzerindeki vergilerde artış yolunu tercih etmişlerdir. Bu ise gelir dağılımı eşitsizliği ve kayıt dışı ekonominin artmasına neden olmuştur (Öz, 2005).

Grafik 13: Kamu Harcamalarının Seyri



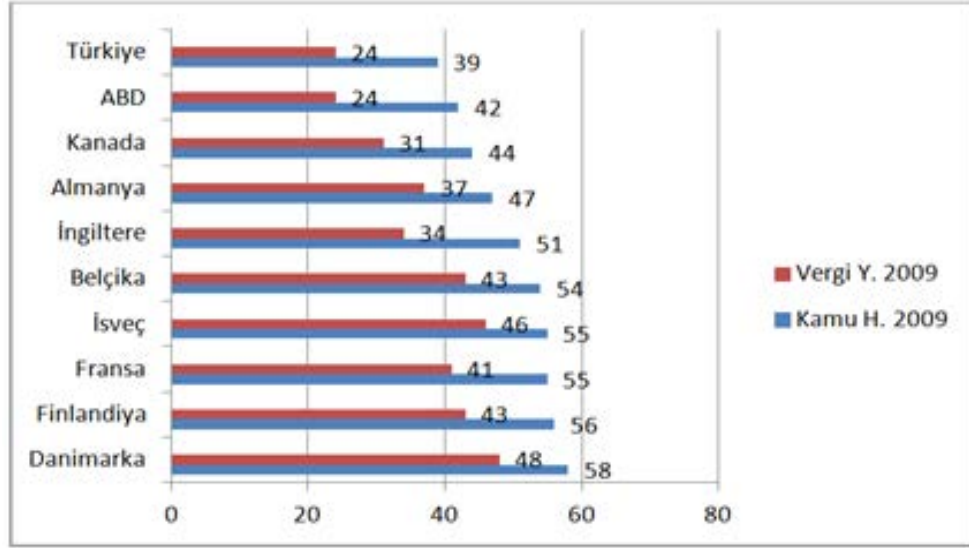
KAYNAK: Hindriks and Myles, 2006.

Konuyu tarihsel açıdan değerlendirdiğimizde (Grafik 13) Fransa, Almanya, İngiltere, Japonya, Amerika Birleşik Devletleri deseniinde yer alan ülkelerde kamu harcamalarının seyri uzun vadede net bir yukarı doğru artış kaydetmiştir. 1870 yılında kamu harcamalarının GSYİH'ya oranı yaklaşık yüzde 10 iken, 1910'da önemli ölçüde artmış ve sonrasında yükselmeye devam etmiştir. 2002 yılında 6 ülke içinde İngiltere ve ABD de kamu harcamalarındaki artış çok küçük düzeyde iken en

yüksek harcama seviyesi Fransada gerçekleşmiştir. Uzun dönemde savunma, eğitim, sağlık, sosyal yardım harcamaları (emeklilik maaşları) önemlidir (Hindriks and Myles, 2006).

Harcama oranları 1960 larda % 30'lara, 1960-70 arası zirveye ulaşmıştır. GOÜ' lerde ise kamu harcamalarında artış görülmekle birlikte daha düşük seviyededir. Ayrıca GOÜ'lerde kamu tüketimi ve yatırımların payı kamu harcamalarının önemli bir kısmını oluşturmaya devam etmiştir. Bu noktada refah harcamaları sonucu kamu harcamaları ve faiz ödemelerindeki büyüme son derece önemli olmuştur. 1980'lerde OECD ort. % 41.8 iken bu oran ilerleyen yıllarda azalmıştır. Nedeni refah harcamalarındaki azalma, kamudaki değişiklikler, deregülasyon ve liberalizasyon yoluyla rekabetin sağlanması, özelleştirme politikalarıdır. Gelişmiş ülkelerde 1990' ların başına kadar savunma-adalet gibi kamu mallarına ayrılan pay toplam kamu harcamalarının % 10'undan fazla değildir. Bu durum son 20 yıllık dönemde harcamalardaki büyümenin devletin geleneksel fonksiyonundan kaynaklanmadığını göstermektedir. Aksine devlet, meşruluğunun tartışmalı olduğu alanlarda faaliyetlerini genişletmiştir. Ancak 1985 sonrası uygulanan politikalara rağmen harcamalarda belirgin bir azalmanın olmaması dikkat çekicidir. Bu durumun hükümet harcamalarının bütçe dışına kaydırılması ve bütçe dışı fon uygulamasıyla oluşan gizli kamu sektöründen kaynaklandığı savunulmaktadır. Bütçe dışı müdahaleler; KİT, vergi muafiyet ve istisnaları, devlet borçlanması, borç garantileri ile regülasyonlar şeklinde ortaya çıkmıştır. Kamu harcamalarındaki artışın temel nedenlerinden biri de politik çıkar gruplarının faaliyetleridir. Diğer taraftan makroekonomik problemlerin daha çok mali açıklardan kaynaklandığı ve yüksek kamu borçlanmasının, kamu harcamalarından yüksekliğinden kaynaklandığı şeklinde değerlendirmeler de mevcuttur (Dileyici, 2004).

Grafik 14: OECD Üyesi Ülkelerde Kamu Harcamaları ve Vergi Yüğü Oranları Arasındaki % lik Değişim



KAYNAK: OECD. Mevcut veriler tarafımızdan düzenlenmiştir.

Toplumsal gelişme sürecinde kamu kesiminin ekonomideki nispi payı giderek büyürken, bu büyüklüğün finansmanı karşımıza önemli bir sorun olarak çıkmaktadır. Ekonomik ve sosyal faaliyetlerdeki çeşitlenme arttıkça, kamu harcamaları giderek büyümekte ve kamu otoritesini iki seçenekle karşı karşıya bırakmaktadır. Bunlardan birisi kamu harcamalarını azaltarak kamu gelirleri ile denkleştirmek, diğeri ise kamu gelirlerini arttırarak bu denkliğı yaratmaktır. Birinci seçenek değişik nedenlerle mümkün olmamıştır. Kamu harcamalarının bileşiminde değişimler gözlenirse de, büyüklüğü giderek artmıştır. Bu durumda elde tek seçenek kalmaktadır: Kamu gelirlerini arttırma yollarını arama. Harcamalarda meydana gelen değişmelere paralel olarak kamu finansman araçlarındaki çeşitlenme de artmıştır. Klasik maliyeciler tarafından kabul görmeyen devlet borçlanması, para basma gibi araçlar günümüzde gerekli görüldüğü zaman kullanılabilir hale gelmiştir (Pınar, 1992).

Dolayısıyla; (i) dünyanın her yerinde vatandaşın kamu hizmetlerine olan talebi yüksek, vergi ödeme isteğı ise düşüktür. Siyasi riskler noktasında ise harcayan hükümet oy kazanırken, vergi alan hükümet ise oy kaybeder (ii) Vergi gelirlerinin yetersizliğı, borçlanma uygulamalarını ve buna paralel kamu açıklarını gündeme getirmektedir; böyle bir sonuç, uzun dönemde mutlaka vergi olarak geri dönmekte ya

da devletin mali krizine neden olmaktadır (iii) Mali anestezi olarak kullanılan ya da mali ilüzyon denilen yöntem ile vatandaşın mümkün olduğunca farkına varmayacağı vergiler almak diğer bir yöntem olarak düşünülmektedir (iv) Gelirde sorun olmasa bile her zaman gündemde olan diğer bir konu kamu harcamalarının etkin kullanımı, israfı önlemek; yani harcamalar azalsa bile hizmetin miktar ve kalitesini mümkün olduğunca yükseltmek gerekmektedir (Pınar, 2008).

Vergi gelirlerinin kamu gelirlerinin tamamını ifade etmediği, ayrıca istisna muafiyet, indirim, af vs. yöntemlerle aşındırıldığı dikkate alındığında harcama yüzdeleri ile vergi gelirlerinin birbirlerini karşılamaması doğal bir durum olmaktadır. Ayrıca harcamaların boyutu, hükümet etkinliği de demek değildir. Tablo 14’ de görüldüğü gibi 2007 yılında kamu harcamalarının GSYİH’ya oranı % 41 iken, 2009 yılında ise % 46’dır. OECD üyesi ülkelerde en yüksek harcama Danimarka, Finlandiya ve Fransa ve İsveç’e ait olup, kamu harcamaları % 55 ve üzeridir. İskandinav ülkeleri genellikle başka grup ülkelerden daha fazla gelir toplamaktadır. En önemli gerekçe bu ülkelerde yaşayan bireylerin pek çoğunun vergiye tabi mükellef olmasıdır. Ayrıca İskandinav ülkelerinin sahip olduğu yer altı ve yer üstü kaynaklar önemlidir. En düşük kamu harcamaları Meksika, Şili ve Kore’ye aittir. 2000-2007 yılları arası OECD üyesi ülkelerde Harcamaların/GSYİH’ya oranında yüzde 0,6’lık tedrici düşüşler gözlense de hükümet harcamalarının payı krizin başlangıcından sonra 2007-09 döneminde yüzde 4,9 artmıştır. Bu noktada 2008 krizinin ardından ekonomik canlanmayı sağlama amaçlı harcamalardaki artış önemlidir. 2008 yılı genel harcamaların büyük kısmı % 33.5 ile sosyal korumaya, % 14.7 ile sağlığa, % 13.1 ile eğitime, % 13.1 ile genel kamu harcamalarına (faiz ödemeleri dahil) aittir (bkz.ayrıntılı tablo Government at a Glance s.67). Her ne kadar krizin ardından mali konsolidasyon çerçevesinde bütçelerin kısılması, kamu personel giderlerinin (özellikle ücret ve personel sayısının) azaltılması gibi politikalarla harcamaların düşürülmesi amaçlanmışsa da eğitim, sağlık, borç ve faiz ödemeleri, sosyal korumaya yönelik yeniden dağıtım harcamaları; işsizlik ödemeleri, yaşlılık, emeklilik, sakatlık yardımı gibi sosyal güvenlik harcamaları kamu harcamalarındaki artışın önemli gerekçeleri olmaya devam etmiştir. Çünkü devletin mal ve hizmetlerin teminine (örneğin eğitim ve sağlık) yönelik görevleri yanında, gelirin yeniden dağıtımına yönelik görevleri de bulunmaktadır. Buna ek olarak

hükümetlerin küreselleşmenin olumsuz etkilerini giderme ve toplumsal adaleti sağlama amaçlı harcamalar, AR-GE harcamaları, yolsuzlukla mücadele ve çevreyi koruma yönelik harcamalar da gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Harcamaların finansmanında vergilendirme ve / veya borçlanma öne çıkmakta ise de, bu bileşim içerisinde vergilerle finansmanın payını arttırmak son derece önemli olmaktadır. Savunma harcamaları ise İsrail ve ABD’de dikkat çekicidir. Bununla birlikte değişen dünya düzeninde, mal ve hizmetlerin finansmanında da yenilikler ortaya çıkmaktadır. Örneğin polislik (güvenlik) hizmeti bazı ülkelerde merkezi hükümet tarafından finanse edilirken bazılarında yerel yönetimler tarafından finanse edilir hale gelmiş, bu durum kamusal malların finansmanında günün koşullarına göre düzenlemelerin yapılabileceğini göstermiştir. Ancak OECD ülkelerinin çoğunda düşen gelire karşın yükselen harcamalar, bütçede ciddi açıklara ve güçlü bozulmalara neden olmakta, bu durum *borç finansmanında* ve *yüksek faiz ödemelerinde* keskin artışlar biçiminde ortaya çıkmaktadır (OECD, 2011).

4. Uluslararası Vergi Politikalarının Temelleri

Gümrük birliği, serbest ticaret anlaşmaları, GATT ve diğer benzer yapıdaki kuruluşların oluşumundan önce, vergilendirme konusunda uluslararası politikaların tarife ve anlaşmalarla sınırlandırıldığı bir dönem vardır. Bununla birlikte teknoloji ve iletişimdeki yenilikler ticaretinin artmasına sebep olmuş, sömürgecilik, hinterland gibi dönüşümlerle sonuçlanan gelişmelerin vergisel yansımaları genelde gümrük vergileri ya da çok uluslu unsurlardan sağlanan karın ulusal vergilendirilmesiyle sınırlı olmuştur. Batı tarzı ekonomik modelin yayılması, vergiden kaçınma konusundaki yenilikler, ticarete üretim fazlasından doğan serbest sermaye akışı ve kapitalizmin yayılması, *karlılık-maliyet-gelir* unsurlarının ölçülmesinde yenileşmeyi gerektirmiştir. Fakat şirketler yeni vergi rejimlerine adapte oldukça, AB gibi daha büyük gümrük birlikleri birleşik uluslararası vergilendirme prensiplerine yol açtıkça, ticaretin daha büyük kısmı ürünlerden ziyade hizmet hareketlerine kaydıkça, yeni uluslararası vergi politikalarının oluşumu da kaçınılmaz olmuştur. Örneğin mal ve hizmetlerin internet üzerinden tedarik ve sunumunda olduğu gibi (Read and Gregoriou, 2007).

4.1. Uluslararası Vergi Politikalarının İlkeleri

Uluslararası ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelirin hangi devletin vergileme yetkisine girdiği konusunda literatürde 3 üç önemli ilke vardır. Bunlar: Kaynak, ikametgâh ve uyrukluk ilkeleridir (Head, 2007). Vergi hukukumuzda ise bu üç prensibin farklı ağırlıklarda uygulandığını söylemek mümkündür.

İkamet İlkesi: İkamet prensibi, bir kişinin dünya çapında sağladığı gelirlerin, ikamet ettiği ülkede vergilendirmesidir (Lamb et.al, 2005). Genellikle "sınırsız vergi yükümlülüğü" olarak adlandırılır (UNCTAD, 2000). Bugün dünya üzerindeki her ülke vergileme amacıyla vatandaşlıktan çok daha geniş bir kavram olan ikamet ilkesini benimsemiştir. Bu tanım genellikle bir kişinin (o yıl içerisinde) dünya çapında elde ettiği geliri dolayısıyla vergilendirilmesi prensibine dayanmaktadır (Avi-Yonah, 2007). Bir kişinin bir ülkenin mukimi olarak değerlendirilmesinde; bireyin gerçek kişi, şirketlerin ise tüzel kişi olması yönünden farklılıklar arz etmektedir. Kişilerle ilgili olarak konut ve mesken üzerine odaklanırken diğer faktörler; aile, sosyal bağlar, gelir üreten faaliyetler, banka hesapları vs şeklindedir. Ayrıca bir kişinin bulunduğu ülkede 183 günden fazla süreyle ikamet etmesi diğer bir ifadeyle yarım yıl testinin de gerçekleşmiş olması gerekmektedir (Harris and Oliver, 2010). Gerçek kişilerde konut, mesken üzerine odaklanan ikametgâh kavramı, tüzel kişilerde yerini mali ikametgâh kavramına bırakmakta; mali ikametgâh ise şirketlerin faaliyetlerinin sürdürüldüğü yönetim merkezi olarak tanımlanmaktadır (Larkins, 2004).

İkamet tanımlamaları “kalıcı olarak yerleşme” ve “bir işi yürütme” konularını kapsar. Bu gün var olan uygulamayla eğer kişiler bir ülkeye illiyet bağıyla bağlıysa o ülkenin sakini olarak kabul edilirler. Gerçek kişilerde fiziksel varlık, sabit ikametın mümkünlüğü, kalıcı ikamet statüsü ya da farklı ülkelerdeki kurallar, ekonomik şartlar gibi etkenler göz önünde tutularak belirlenir. Tüzel kişilerde ise işletmenin merkezi ve yönetim yeri yerleşik olarak kabul edilmektedir. İş yeri kavramı ise genellikle bir işin tamamen ya da kısmen yürütüldüğü sabit yer olarak tanımlanmaktadır. Bu kavram yönetim alanını ofis, fabrika, şube, taşocağı, maden, petrol kuyusu gibi unsurları kapsamakta, depolama alanı, reklamcılık ya da bilgi toplama işini kapsamamaktadır. Kalıcı bir yerleşimden elde edilen kar gelir vergisine

konu olurken, kalıcı bir yerleşim olmaksızın sağlanan gelir (bir işin yürütülmesinde temsilci, acente kullanmak vasıtasıyla) yalnızca stopaj vergisine konu olabilmektedir. Ancak uygulamada pek çok “gri bölge” mevcuttur. Özellikle uluslararası vergilemede ikametgâhın belirlenmesi ya da merkezi kontrol ve yönetim yerinin tespiti ciddi sorunlar içermekte, örneğin video konferans üzerinden yapılan çalışmalarda merkez tanımlaması ortadan kalkmaktadır (Cnossen and Sinn, 2003). Bazı ulusal vergi kanunlarına göre bu problemin çözümü için şirket merkezi tanımlaması; şirketin yönetim kurulu toplantılarının gerçekleştirildiği merkez ofis nezdinde dikkate alınmaktadır (Larkins, 2004).

Ülkemizde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (madde 3) e göre dar ve tam mükellefiyet tanımlamalarına gidilmiştir. Tam mükellef sıfatıyla: kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içi gerekse Türkiye dışı elde ettikleri kazançların tümü üzerinden vergilendirilirken, dar mükellef sıfatıyla: kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Kaynak İlkesi: Kaynak ilkesi doğrudan doğruya ülkelerin egemenlik haklarıyla ilişkilidir. Kaynak prensibi nesnel bir yapıya sahip olup vergilemede üretilen gelirin *kaynağı* göz önünde bulundurulur, geliri sağlayan kişi ya da yararlanacak olanlardan bağımsızdır. Bazı ülkelerde kaynak ilkesi kapsamında sağlanan gelir toplam gelir miktarının önemli bir bölümünü oluşturur (Figueroa, 2005). Kaynak ilkesinin benimsenmesinin diğer bir nedeni ise ülkelerin, vatandaşlarının yurtdışında ne kadar vergi kazandıklarını tespit etmenin güçlüğünden kaynaklanmaktadır. Çünkü gelişmekte olan ülkeler için deniz aşırı memleketlerde servet ve geliri bulunan vatandaşlarını vergilendirmek büyük bir sorun teşkil etmektedir. Bu sonuca göre uluslararası yakın işbirliği ve bilgi paylaşımı geliştirmekte olan ülkeler açısından vergisel getirilerin dolayısıyla mali kaynakların çarpıcı bir şekilde artışı mümkün kılabilir. Ancak gelişmiş ülkeler arasındaki işbirliğinin geliştirmekte olan ülkeler seviyesinde olduğunu söyleyebilmek mümkün değildir. Sonuçta köken ilkesinin evrensel uygulaması MRS oranlarını eşitleyerek sermayeyi değil dünya tasarrufunu yeterince sağlarken, ikamet ilkesinin evrensel uygulaması sermaye getirisinin brüt oranını eşitleyerek böylece tasarrufları değil dünya sermayesinin yeterince tahsisini sağlayacaktır (Gerald, 2002).

Prensip olarak vergilemede iki temel yöntemden biri olan kaynak ilkesinde tüm gelirlerin kaynak ülke kurallarına göre vergilendirilmesi esas olup aslında ikamet ve kaynak ilkesindeki temel ayırım GSYİH ile GSMH arasındaki ayrıma benzemektedir. GSYİH, gelirin yerli ya da yabancı menşeli olup olmasına bakmaksızın sadece yurtiçindeki üretimini esas alınmakta; kaynak prensibi de benzer şekilde kişilerin uyruğu ya da ikametgâhına bakmaksızın sadece gelirin ve servetin doğduğu kaynak ülkeyi dikkate almaktadır. GSMH ise yurtiçi ya da yurtdışı olsun üretilen tüm gelirlerin toplanması noktasından hareket etmekte bu durum tıpkı ikamet ilkesinde olduğu gibi vergilendirilebilir gelir ile benzerlik arz etmektedir (Goodspeed, 1999). Dolayısıyla vergilemede kaynak prensibinden hareket ediliyorsa verginin mülke ya da kaynağa ait olması dolayısıyla mülkilik prensibinden, uyrukluk ya da ikametgâha dayalı vergilendirme prensibinden bahsediliyorsa birey veya şahıs dikkate alındığından şahsılık ilkesinden söz etmek mümkün olmaktadır.

Mal ve hizmet satışları üzerinden alınan dolaylı vergilerde, kaynak ilkesinin uygulanması “varış ilkesi” uygulamasına denk düşmektedir (Öz, 2005). AB üyesi ülkelerde dolaylı vergiler üzerinde var olan “varış ülkesinde vergileme prensibi”, KDV örneğinde görüldüğü gibi yurtiçi üretim aşamalarını kapsamakta, AB bünyesindeki ülkeler ihracattan vergi almazken ödenen KDV’nin iadesi noktasında sadece ithalat üzerinden vergilemeye gidilmektedir. Sonuçta tüketimin gerçekleştiği ithalatçı ülkede vergileme gerçekleşmekte, ihracatçı firmanın ödediği vergiler ise kaynağına iade edilmektedir (Teather, 2005).

Diğer taraftan ülkemizde ikamet etmeyen Türk vatandaşlarının ya da yabancı uyruklu kişilerin Türkiye’de elde ettikleri kazançlar, dar mükellefiyet esasına göre kaynak ilkesi kapsamında vergilendirilirken, yine kurumlar vergisi dahilinde tüzel kişilerin işyeri veya daimi temsilci marifetiyle Türkiye’de gerçekleştirdikleri faaliyetlerde dar mükellefiyet esasına göre kaynak ilkesine göre vergilendirilmektedir.

Uyrukluk İlkesi: Uyrukluk prensibi vatandaşlık kavramı üzerine odaklanmış olup bireylerin ülke içi ve dışı gelirlerini esas alır (Head, 2007). Milliyet kavramı genellikle vatandaşlıkla aynı şeymiş gibi algılanır. Fakat ABD istisna olmakla birlikte, dünyada hemen hemen hiçbir ülke, bir başka ülkede kalıcı olarak hayatlarına

devam eden vatandaşlarını yabancı kaynaklı gelirleriyle alakalı olarak vergilendirme iddiasında bulunmaz. Ancak ABD ise nerede yaşadıklarına bakmaksızın dünya üzerindeki tüm vatandaşlarını vergilendirmeye tabi tutma hakkını elinde tutar (Avi-Yonah, 2007). Görüldüğü gibi ikamet ilkesi, dünya çapındaki tüm gelirlerin vergilendirilmesinde gerçek ve tüzel kişilerin *ikametgâhını* esas almakta iken, uyruklu ilkesi dünya çapındaki gelirlerin vergilendirilmesinde *uyruklu* kıstasını esas almakta ve bu yönüyle uyruklu ilkesi ikamet ilkesinin değişik bir versiyonu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Uyruklu ilkesi çerçevesinde, milliyet temeline dayalı ayrımcı uygulamalara yer verilmemesi yöntemin işleyişi bakımından önemli olmaktadır. Örneğin AB’de kurumsal topluluk hükümleri ve antlaşmalar dâhilinde üye devletlerin yükümlülüklerini yerine getirirken, milliyet temeline dayalı ayrımcı uygulamalarda bulunmaları kesinlikle yasaklanmaktadır (Lamb et. al, 2005). Uyruklu ilkesinin ülkemiz açısından bariz uygulaması, 1959 tarih ve 7338 nolu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunudur. Buna göre Türkiye Cumhuriyeti uyruğundaki şahıslara ait malların veraset yoluyla ivazsız intikalleri, Veraset ve İntkal Vergisine tabi olmakta ve söz konusu kanun Türk uyruğundaki şahısların yurt dışından benzer yollarla iktisap edecekleri malları da kapsamaktadır.

4.2. Tarafsızlık İlkeleri

Tarihsel açıdan değerlendirildiğinde üç tür doktrinden bahsetmek mümkündür. Sermaye ihracatının tarafsızlığı CEN, ulusal tarafsızlık NN, sermaye ithalatının tarafsızlığı CIN dir. Desia ve Hines tarafından (2004) iki standart daha eklenerek sermaye sahipliğinin tarafsızlığı CON ve ulusal sahipliğin tarafsızlığı NON kavramları da uygulamaya dahil edilmiştir (Hufbauer and Assa, 2007).

Sermayenin maliyeti açısından değerlendirildiğinde bir yatırım projesinin karlı olabilmesi için asgari düzeyde vergi öncesi oranına erişmesi lazımdır. Tartışma kişisel ve kurumsal gelir vergilerinin nasıl etkilendiği ve çifte vergilendirmeye alakalıdır (Bradford, 1991). Açık ekonomilerde sermaye kazançlarının vergilenmesine yönelik kavram analizleri son derece basit çözümler üretmiştir. Bunlar arasında küresel bakış açısı yönünden en az tartışmalı ve en iyi bilineni ihracatının tarafsızlığı ilkesidir. Bu ilke: kaynağına (yatırımların yurtiçi ya da dışında

yapılmasına) bakmaksızın, bir ülke vatandaşının yerli ve yabancı sermaye gelirleri üzerinden benzer oranda vergilendirilmesini hedefleyen ikamete dayalı vergileme kriteridir. Çok uluslu şirketler bakımından uygulama, sermaye kazançları üzerinden yabancı ülkelerde ödenen vergilerin, ikamet ülkesinde ödenen vergilerden limitsiz şekilde indirimine izin verilmesi biçimindedir. Bu teklifin son derece cazip olmasına ve sanayileşmiş pek çok ülkenin resmi olarak Uluslararası gelir vergilendirmesinde ikamet prensibini benimsemiş olmasına rağmen, sermaye ihracatının tarafsızlığı ilkesi pratikte hiçbir ülke tarafından uygulamaya yönelik görülmemektedir. Çünkü yurtiçi ve yurtdışı sermaye gelirleri arasında önemli bir vergi ayrımı vardır. Burada ödenen yabancı vergilere uygulanan vergi indirimlerindeki sınırlamalar, dış kaynaklı gelirin ötelenebilme olasılığı, ülkelerin vergi oranlarındaki farklılıklar, yerli ve yabancı kaynaklar arasında gelirin nasıl betimlendiği gibi hususlar mevcut tanımlamada farklılığın sebebini oluşturmaktadır (Giovannini, Hubbard and Slemrod, 1993). Bununla birlikte sermaye ihracı yapan ülkelerin yurtdışı kaynaklı gelirleri, yurtiçi gelirlerle aynı düzeyde vergilendirdiklerinde bu ülkeler, ulusal gelirlerini de maksimize edecekleri ifade edilmektedir (Slemrod et al, 1994).

Daha tartışmalı olan sermaye ithalatının tarafsızlığı ilkesi büyük ölçüde iktidarların yeterliliğine bağlıdır. Bu ilke şirket ya da firmaların ödedikleri vergiler firmaların menşelerine bakılmaksızın aynı oranda vergi ödemelerini öngörür. Bu durum ancak kaynak tabanlı ülkenin vergi oranları uygulandığı takdirde gerçekleşir ve böylece vergi yüklerinin de eşit olması sağlanır (Cnossen and Sinn, 2003). Bu teklife göre, yatırımcı ülkenin anavatanı ya da milliyeti dikkate alınmaksızın yatırımlar belli bir (kaynak) ülkede eşit vergi oranına tabi tutulmak suretiyle sermaye ithalatının tarafsızlığı gerçekleştirilmiş olur (Diamond and Zodrow, 2008).

Dünya çapında etkinliğin sağlanması için sermaye ihracatının tarafsızlığı, sermaye ithalatının tarafsızlığı yanında sermaye sahipliğinin tarafsızlığı gibi bazı standart yönelimler önerilmiştir. Ancak bunların her biri temelde şirketlerin yurtdışı yatırımlarıyla alakalı karar ayrımları gibi gözükmemektedir. (Diamond and Zodrow, 2008). Sermaye sahipliğinin tarafsızlığı ilkesinde; özellikle çok uluslu şirketler tarafından yapılan yatırımlarda, verginin yatırım kararlarını etkilememesi amaçlanmakta, bu durumda sermayenin kıt olduğu bir dünyada yatırımlar, en etkin tahsisi gerçekleştireceği ve dünya çapında refahın teminin de mümkün olacağı ifade

edilmektedir. Dolayısıyla firmalar vergisel anlamda kendi çıkarları peşinde teşvik edildiklerinde sermayenin vergi öncesi getirisi en yüksek seviyeye ulaşacak ve böylece yerli ve yabancı yatırım arasındaki seçim, vergi konuları ile etkilenmemiş olacaktır. Bu sistem, kaynakların etkin şekilde dağıtımı yolu ile dünya refahının da en üst seviyeye çıkarılabileceğini savunmaktadır. Ulusal sahipliğin tarafsızlığı ise; yabancı yatırımların genel etkileri göz önüne alındığında ulusal refahın da buna paralel maksimize edileceği görüşü üzerine yoğunlaşmaktadır (Hufbauer and Assa, 2007; Razin and Slemrod, 1990). Ulusal sahipliğin tarafsızlığı ilkesinin temelinde yatan düşünce; yabancı kaynaklı gelirlerin vergiden muaf tutulması halinde bu durumun yurt içi vergi gelirlerini azaltmayacağıdır. Sebebi yurt dışına giden yatırımlar nedeniyle vergi gelirlerindeki azalma, yurda giren yabancı yatırımlardan sağlanan artışlarla dengelenecektir (Desai and Hines, 2003). Buna karşın vergi kurallarının gerçek dünyada bu ilkelere uyarlanması oldukça zor olduğu gibi sonuçları ise çoğu zaman tutarsız ve karmaşıktır. Yabancı kaynaklı gelirin muafiyeti ise açıkça herhangi bir adalet kriteriyle bağdaşmamaktadır.

Vergiye tabi bir gelirin (sermayenin) getirisi, vergileme sonrasında vergi öncesi oranına dönüşüyle karşılaştırılarak bulunabilmektedir. Bu durum teorik açıdan da bir güvenlik ya da risk ölçüm kriteri olarak kullanılmaktadır (Lamb et. al, 2005). Yukarıda sermayenin vergi öncesi getirisi ile kastedilmek istenen de budur.

Dolayısıyla bahse konu ölçütlerin hiç biri uygulamada yeterli olmamakta, çünkü bu argümanları destekleyen tezler genel olarak çok basit modellere dayanmaktadır. Dahası sermaye ihracatının tarafsızlığı altındaki ikamete dayalı vergileme ve sermaye ithalatının tarafsızlığı altındaki kaynağa dayalı vergileme arasında ideal yerin neresi olduğuna karar vermek zordur. Diğer taraftan vergi oranlarına ilişkin oynaklık, çifte vergileme den kaynaklı vergi yüklerindeki değişkenlik dikkate alındığında; önerilen standartların hiç biri tüm durumları karşılamaya yetmemektedir (Diamond and Zodrow, 2008).

Konuyu son olarak varış ülkesinde vergilendirme prensibi bakımından değerlendirecek olursak, söz konusu prensip uluslararası ticarete vergilerin tarafsızlığını tesis etmeye çalışmaktadır. “*Destinasyon Prensibi*” (varış ülkesinde vergilendirme) yönteminde, ikamet eden kişilerin satın aldıkları ürünler nerede üretildiklerine bakılmaksızın benzer şekilde vergilendirilmektedir. Örneğin ithal

edilen mallar ile yurt içinde üretilen mallar benzer şekilde vergilemeye tabi tutulmakta ve aynı zamanda üretim verimliliği de korunmuş olmaktadır. Bunun yanında ikamet etmeyen yabancılar tarafından yapılan alışverişler vergilendirilmemektedir. Destinasyon prensibinin uygulaması şunu göstermektedir ki mevcut piyasada faaliyet gösteren yerli ve yabancı aktörlerin ödediği vergiler benzerdir ve böylece üretim verimliliği farklı ülkelerde farklı vergi oranlarına sahip olunmasına rağmen korunmaktadır. Çünkü satılan mallar gerek ithal eden ülkede gerekse ihracatçı ülkede aynı ülke vergi oranıyla vergilendirildiğinden, ülkeler farklı vergi oranlarına sahip olsalar bile nispeten verimlilik değişmemektedir. Böylece uluslararası vergi yarışını azaltan bir durum ortaya çıktığı için yabancı vergi sistemleri altında, yerel vergi sistemleri büyük ölçüde etkilenmemektedir. Neticede uyumlu bir uluslararası vergi sistemi içerisinde yerli ve yabancı halklar arasında eşitlik sağlanmakta, yerleşik olmayanlar açısından çifte vergilendirme de ortadan kalkmaktadır. İhracatın vergisizleştirilip ithal mallara yurt içinde belirlenen vergi oranlarının tatbik edilmesi suretiyle mali dışsallıklar azalmakta vergide tarafsızlık gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır (Backhaus and Wagner, 2004).

5. Uluslararası Çifte Vergilendirme

Uluslararası vergi anlaşmaları, gelirin yargı alanları arasında nasıl bölüşürüleceğini gösteren uluslararası uzlaşmalar olarak görülebilir. Bu düzenlemelerde amaç; genelde çifte vergilerin sınırlandırılması, vergiden kaçınmanın azaltılması ve yatırımcılara daha büyük güvenceler sağlanması biçimindedir. Dolayısıyla ulusal kanunlar ya da çift yönlü anlaşmalar, iki politik yargı alanı arasında ayırım yapma çabasını ortaya koyar. Vergi anlaşmalarındaki sözleşmeye bağlı düzenlemeler ise uluslararası vergi alanında ekonomik ve finansal gelir arasında uyum sağlama çabasını ifade eder (Cnossen and Sinn, 2003). Uluslararası çifte vergi sorunu vergide çakışmadan (*overlap*) doğar. B ülkesinde karlı bir yatırımda bulunan A ülkesi yatırımcısı, çifte vergilendirmeden kaçınılabilecek herhangi bir önleyici yöntemle sahip değilse, yatırımcının yarattığı gelir her iki devlet tarafından vergilendirileceğinden çifte vergileme sorunu oluşacaktır (Rixen, 2008).

Çifte vergilendirme, iki ya da daha çok vergilendirme alanına sahip ülkenin aynı vergi mükellefini ve/veya aynı geliri vergilendirme amacıyla olduğu noktada

ortaya çıkan karşılıklı etkileşimdir. Birinci durum hukuki anlamda çifte vergiyi tanımlamakta olup; aynı vergi mükellefinin aynı vergileme konusu üzerinden birden fazla ülke tarafından vergilendirilmesidir. İkinci durum ise ekonomik anlamda çifte vergilendirmeyi tanımlamakta olup; aynı sermaye kazancı ya da gelirin aynı vergileme konusu üzerinden birden fazla vergi mükellefinde vergilendirilmesidir (Finney, 2008). Görüleceği gibi hukuki açıdan çifte vergilemede aynı vergi mükellefi farklı ülkelerde vergiye tabi tutulurken; ekonomik açıdan çifte vergilemede aynı gelir farklı kişi ve devletlerde vergiye tabi tutulmaktadır.

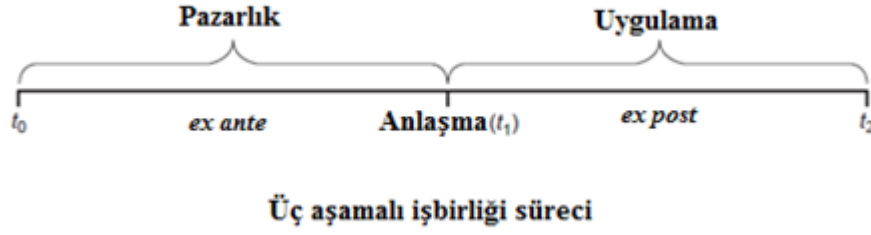
Bu kapsamda ortaya çıkan çifte vergiden kaçınma eylemi ise dağıtım kaynaklı çatışma ile birlikte bir koordinasyon oyunu olmaktadır. Bir tarafta ülkelerin vergi gelirleri ve vergi tabanlarına yönelik endişeleri yer alırken, diğer tarafta çifte vergilemeden kaçınmak isteyen kişi ya da firmaların vergi kaçırma ve vergiden kaçınma istekleri yer almakta bu durum ise sonuçta vergi rekabeti oluşumuna katkıda bulunmaktadır (Rixen, 2008).

5.1. Çifte Vergilemeyi Önleme Yöntemleri

Uluslararası ve ulusal vergi yasaları, gerek kurumsal gerekse bireysel davranış kalıplarını etkileme potansiyeline doğrudan etki ederek uluslararası ticari faaliyetlerin kapsamını yönlendirmekte, bu yönüyle uluslararası vergi kurallarının ortaya çıkış usulünden kısaca bahsetmek gerekli olmaktadır (Poterba, 2005).

Kurumsal ekonomide temel ayırım sözleşme yaparken yaşanan *ex ante* uygulama öncesi ve *ex post* uygulama sonrası problemleridir. Uygulama öncesi sorunlar sözleşmeler hakkında görüşme ve taslak hazırlama aşamalarında oluşurken *ex post* sorunlar sözleşmelerin gözetim ve uygulama alanlarını kapsamaktadır. Fearon bu ayırımdan işbirliği sürecinin “pazarlık” ve “uygulama” aşamaları olarak bahseder. Pazarlık bir anlaşmanın şartlarının görüşüldüğü *ex ante* safhasını işaret eder. Anlaşma ise bağlayıcı bir uzlaşmaya varılma aşamasıdır. Söz konusu aşama pazarlık periyodunun resmi sonucunu ortaya koyar. Bu pazarlık ve uygulama arasındaki doğal ayırım noktasıdır. Uygulama, tüm anlaşma taraflarının anlaşmayı kabul ettiğinden emin olunan işbirliği aşamasının *ex post* safhasına işaret eder ve uluslararası anlaşmalara ilişkin işbirliği süreci hayatiyet kazanmış olur. Uygulama şekil 19’ da görüldüğü gibidir (Rixen, 2008).

Şekil 19: Kurumsal Teori ve Vergi Egemenliği



KAYNAK: Rixen, 2008.

5.1.1. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) ve Birleşmiş

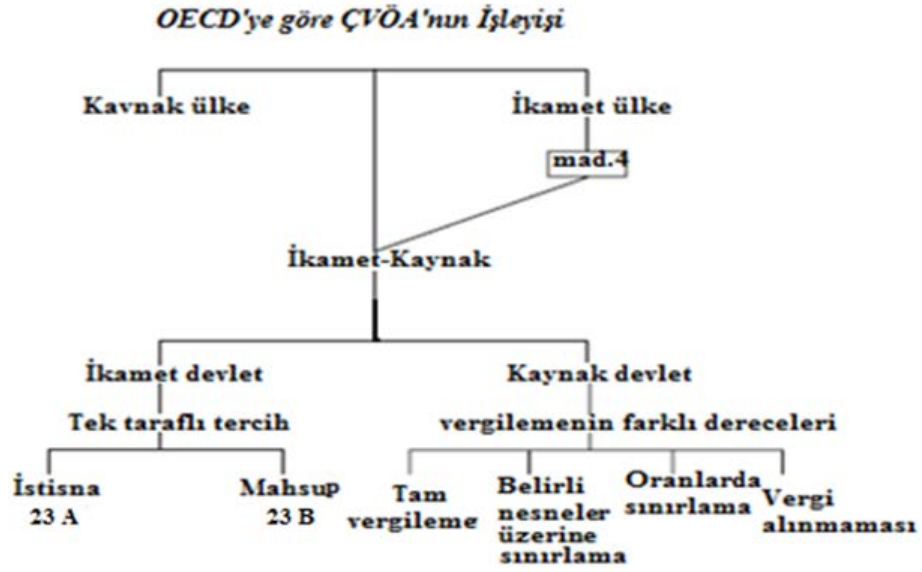
Milletler (UN) Modelleri

Birinci Dünya Savaşı öncesi dönem bu çalışmanın konusunu oluşturmamaktadır. Çünkü savaş öncesi dönemde aşırı vergilendirmeye dayalı ağırlıklı sorunlar pek yoktur. Bunun nedeni küreselleşmenin ilk dalgası sırasında doğrudan vergilendirmeye yönelik kapsamlı formların olmayışı ve en önemli gelir kaynağını arazi ve emlak vergilerinin oluşturması, gelir vergilerinin ise çoğunlukla mal ve servet üzerine terkip edilmiş olmasıydı. İlk uluslararası ÇVÖ anlaşması ise Prusya ve Avusturya-Macaristan arasında 1899'da ortaya konmuştur. Gerek ülkelerin çifte vergilemeye yönelik acil sorunlarına çözüm bulmak gerekse mevcut ekonomik faaliyetlerdeki yükü ortadan kaldırmak maksadıyla (ICC) Uluslararası Ticaret Odası, 1919'da Milletler Cemiyetini göreve çağırmıştır. 1920'lerde ve 1930'larda çifte vergilemeden kaçınmaya yönelik temel ilkeler Milletler Cemiyeti tarafından, Kıta Avrupa kökenli ikili anlaşmazlıkların sonuçlandırılmasına yönelik argümanlardan türetilmiştir. Bugün itibarıyla OECD, Milletler Cemiyetinin yerini almıştır. 1960'ların başlarından bu yana çifte vergilemeyi önlemeye yönelik kurumların varlığı sıkça dile getirilirken anahtar mekanizma çok taraflılık temelinde iki taraflılık üzerine kurgulanmıştır. Bununla birlikte iki taraflı vergisel anlaşma ağı hızla büyümüş, çifte vergilemeyi önlemeye yönelik kurumlarda iyice yerleşmiştir. OECD'ye ek olarak Birleşmiş Milletler'de model anlaşma hükümleri oluşturmuştur. Uygulamada çoğu ülkede OECD MC yanında BM MC, özel ve ikili anlaşmalar için ülkelerin tercih ettiği hükümler içermektedir (bkz. Thomas Rixen The Political Economy of International Tax Governance).

Çifte vergilemeyi önlemeye yönelik anlaşmalar temelde ikamet ve kaynak tabanlı ülkelerde sermaye üzerinden alınan gelirlerin iki kez vergilendirilmesini önlemeye çalışmakta böylece bir vergisel yetki alanında ödenen vergilerin diğerinde düşülmesine imkan tanımaktadır (Hillman, 2009). Çifte vergilemeden kaçınma mekanizmaları (i) Çok taraflı model sözleşmeler “*Model Conventions MC* ” (ii) İki taraflı çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları “*bilateral DTA*” (iii) Ulusal vergi kanunları “*national tax laws*” kapsamaktadır. Dolayısıyla uluslararası vergi politikaları iki taraflı, tek taraflı ve çok taraflı ilişkiler biçiminde üç seviye üzerinden gerçekleştirilmektedir. Uluslararası vergilendirmenin kuralları, ikamet ve kaynak ülkelere ait uluslararası vergi tabanını ayırarak vergilemeye yönelik ulusal yargılama yetkisini çözmeye çalışmaktadır (Rixen, 2008).

Özellikle gelişmekte olan ülkeler doğrudan yabancı yatırımları arttırmak amacıyla yabancı yatırımcılarla; karşılıklı güven ortamı tesis etmek, güvenli ve dengeli bir vergileme yapısı oluşturmak amacıyla çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları imzalamaktadırlar. Ülkeler çift yönlü yatırım anlaşmaları imzalayarak da yabancı yatırımcıların ulusal yatırımcılar karşısında aleyhte muamele görmeyeceğini garanti altına almakta; ayrıca bu anlaşmalarla yabancı yatırımcılara en çok kayrılan ülke statüsüyle imtiyazlar da sunabilmektedirler (bkz. Grafik 15). Bunun yanında kamulaştırma, mal, sermaye, kar transferi ile vergisiz geçişler garanti edilmekte; dahası çift yönlü yatırım anlaşmaları ortaklar arası çıkan anlaşmazlıkları çözmeye yönelik mekanizmaları da bünyesinde barındırmaktadır (Sauvant and Sachs; 2009). Çifte vergilendirme anlaşmaları aslında çok daha geniş uygulama alanına sahiptir. Birinci asli unsur çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması iken; ikinci husus vergi ayrımcılığının önlenmesi ve böylece vergi uyuşmazlıklarının çözümünün gerçekleştirilebilmesidir. Üçüncüsü gerekçe ise vergi mükellefleri tarafından vergiden kaçınma ve kaçırmanın engellenmesi şeklinde sıralanmaktadır (Finney, 2008). Dolayısıyla OECD’nin “Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının” genelde bu üç amaca hizmet ettiğini söylemek mümkündür.

Şekil 20: Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarının İşleyişi



KAYNAK: Rixen, 2008.

Şekil 20’ de görüldüğü gibi OECD Model Sözleşme kapsamında çifte vergilemeyi önleme uygulamaları bakımından vergileme yetkisi kaynak ve ikamet devletler arasında paylaştırılmakta ve Model Sözleşme MC hukuki anlamda çifte vergilemeyi önleme açısından çözümsel yöntemler sunmaktadır. Ancak vergi mükellefinin her iki ülkede birden mukim olması durumunda sorun oluşmakta bu durum sözleşmenin 4. maddesi ile giderilmeye çalışılmaktadır. Eğer gerçek kişi her iki devlette birden mukim ise gerçek meskenin bulunduğu yer, her iki devlette birden meskenin bulunması halinde ise kişisel çıkarlarının ve ekonomik ilişkilerinin yoğunluğunun yer aldığı ülke mukim devlet olarak kabul edilmektedir. Eğer yine problem giderilemiyorsa bu kez mutlak oturma yeri ve uyrukluk kriteri dikkate alınmaktadır. Kişinin çifte vatandaş olması ya da olmaması durumunda problem sözleşmeye taraf ülkelerce birlikte sonuçlandırılacaktır. Kurumlar açısından ise mukimlik temelde yönetim merkezinin bulunduğu ülke olmakla birlikte uyumsuzluk halinde çözüm yöntemi akit devletlerin aralarında anlaşmasıyla çözümlenmektedir. Model Sözleşmenin 23/A ve 23/B maddelerinde ise ikamet devletin tek taraflı uygulayabileceği istisna ve mahsup yöntemleri ile çifte vergilemenin önlenmesi amaçlanmaktadır. Bununla birlikte kaynak ülkede ise vergilemenin farklı dereceleri gösterilmektedir.

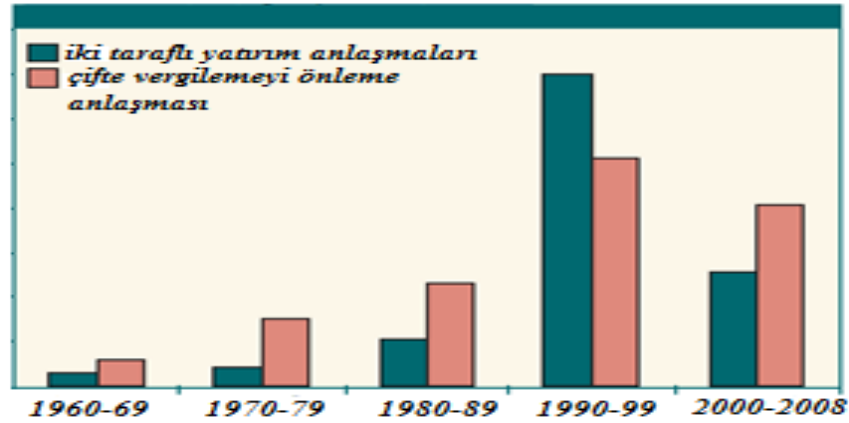
Çifte Vergileme Anlaşmaları gelir ve sermaye kazancının vergilendirilmesiyle ilgili anlaşmalardır. Tüm bu anlaşmaların yapısı yukarıda da bahsedildiği gibi genel olarak, OECD’nin Model Düzeni dediği “Gelir ve Servet

üzerindeki Çifte Vergilemeyi Önlemeye Yönelik Anlaşma Modeli” çerçevesinde ortaya konan yapıyı takip eder. Bugün var olan model 1977’den kalandır. Fakat bu tarihten günümüze pek çok revizyon yaşanmıştır (Finney, 2008). BM antlaşma modeli ise gelişmekte olan ülkeler açısından yararlı olduğu vurgulanmakta, kaynağa dayalı vergilendirme yönünden kaynak ülkenin esas alınması dolayısıyla GOÜ’lere vergileme açısından daha fazla alan bıraktığı belirtilmektedir. Ancak eleştirmenler BM model antlaşma hükümlerinin OECD model anlaşma hükümlerinden önemli farkının olmadığı ve gelişmekte olan ülke çıkarlarına karşı önyargılı tutumun hala devam ettiğini savunmaktadırlar. Bu konuda en basit örnek ÇVÖ yönelik BM modelinde, kaynak ülkenin pasif gelir üzerinden daha yüksek, aktif gelir üzerinden daha düşük vergi almasını öneren görüşüdür (Sauvant and Sachs; 2009).

ÇVÖ anlaşmalarının büyük çoğunluğu OECD model anlaşma hükümlerine dayanmaktadır (Sauvant and Sachs; 2009: 663). Anlaşmalarda öngörülen indirim (*tax credit*) ve muafiyet (*exemption*) yöntemleri ise çifte vergilemenin önlenmesi konusunda uluslararası hukuki temayülün bir parçası haline gelmiş çözümsel mekanizmalar olarak kabul edilmektedir (Avi-Yonah, 2007).

Bir çok ülkede vergi politikalarını konsolide etmek, bölgesel ekonomik kalkınmayı teşvik etmek için uygulanan vergisel anlaşmalar; ayni haklar, idari yardımlaşma, ticari filo- havayolu taşımacılığına yönelik faaliyetler de dahil olmak üzere gelir ve sermaye akımları üzerinden alınan ve yirmi farklı türü olan bir antlaşma misyonu ortaya koymaktadır (Deutsch, Arkwright and Chiew, 2008). Ancak uluslararası vergi rejimi içinde ÇVÖ anlaşmaları gelir vergisine yönelik sınır ötesi işlemler üzerine yoğunlaşmaktadır (Sauvant and Sachs; 2009). Vergi anlaşmaları sınır ötesi faaliyet gösteren firmalar için planlı bir çerçeve sunarken, asıl amaç ikamet ve kaynak ülkeler arasında vergi sistemlerinin uygulanmasını koordine etmek, iki yargı alanı arasındaki gelirin dağılımı noktasında ortaya çıkan yönetimsel sorunlara çözülebilir bir çerçeve oluşturmaktır (Blejer and Ter-minassian,1997).

Grafik 15: Yatırım Anlaşmalarının Düzeyi



KAYNAK: *United Nations, 2010.*

Bu kapsamda on yıllık süreçler içerisinde imzalanan iki taraflı yatırım anlaşmaları ve ÇVÖA'ları Grafik 15' de görüldüğü gibidir. 2008 sonu itibariyle çift vergilendirme anlaşmalarının toplam sayısı 2827'ye, 2007 sonu itibariyle iki taraflı yatırım anlaşmalarının toplam sayısı 2278'e ulaşılmış olup uluslararası yatırım anlaşmaları ağının genişlemeye devam ettiği görülmektedir. (United Nations, 2010).

Etik tartışmalara ekonomi temelli yaklaşmamakla beraber çifte vergilemenin önlenmesiyle alakalı teknik bir sav John Stuart Mill tarafından ortaya konmuştur. "Bir gelir vergisinin matrahını tespit etmenin en uygun hali gelirin tasarrufa ayrılan kısmının vergiden muaf tutularak sadece harcamaya ayrılmış kısmının vergilendirilmesidir. Çünkü tasarruf edildiğinde ya da yatırıma ayrıldığında, gelir vergisi zaten kar ve faiz üzerinden ödenir. Tasarruflar eğer gelir vergisinden muaf tutulmazsa harcamalarında ikinci kez vergiye tabi tutulacaklarından çifte vergilendirme oluşacaktır" demektedir (Salanie, 2003). Bununla birlikte Adam Smith ise *Ulusların Zenginliği* isimli eserinde ulusal hükümetler tarafından getirilen vergilerin, sermaye kaçışını hızlandıracağı tespitine yer vermektedir (Mosley, 2003).

5.1.2. Uygulamada Çifte Vergilemeyi Önleme Yöntemleri

Uluslararası toplum ikili anlaşmalar üzerinden çözümler geliştirmiştir. Bu çözümler OECD Model Vergi Sözleşmesine dayanmaktadır. Mahsup yöntemi ile istisna yöntemi ise temel çözüm mekanizmaları olarak ortaya çıkmaktadır (Lamb et. al, 2005). Pratikte karşımıza çıkan yöntemler ise (i) istisna yöntemi (*exemption*

method) (ii) yurt dışı vergilerin mahsubu yöntemi (*credit method*) (iii) indirim yöntemidir (*deduction method*). İndirim yönteminin, gelişmekte olan ülkeler tarafından pek tasvip edilmediği görülmektedir. Örneğin A ülkesi sakini, B ülkesindeki yatırımı dolayısıyla gelir elde etmektedir. A ülkesi ikamet ülke olması sebebiyle bu kişiyi dünya çapında elde ettiği tüm gelirler dolayısıyla vergilendirirken, B ülkesi geliri kaynak ülke olması dolayısıyla vergilendirmekte dolayısıyla firmaların hareket kabiliyetleri de oldukça sınırlandırılmaktadır (Deutsch, Arkwright and Chiew, 2008). Konunun açıklayıcı sunumu ise Tablo 15’ de gösterildiği gibidir.

İstisna Yöntemi: Bu yöntemde, A ülkesi ya da ikamet ülke, B ülkesi yani kaynak ülkeden elde edilen gelire tam bir istisna uygulamaktadır. Bu durumda dış kaynaklı yatırım gelirleri (kar payı, faiz, telif hakkı gibi) hiçbir surette ikamet devlet tarafından vergiye tabi tutulmamaktadır. Dolayısıyla istisna uygulaması neticesi bu kişinin mukimi olduğu A ülkesinde vergi yükümlülüğü doğmamakta; bu yüzden kişinin vergiye tabi gelirleri kapsamında yurtdışı gelirler hesaplama dahil edilmemektedir. Diğer bir alternatif yaklaşım ise “Artan Oranlı Vergileme Yoluyla Kısmi İstisna” (*exemption with progression*) olarak ifade edilen durumdur. A ülkesi başlangıçta dış gelirler üzerinden kaynak ülkede ödenmiş olan vergileri hesaba katmamakta ve dış kaynaklı gelirler üzerinden hiçbir vergi yükümlülüğü oluşturmamakta ama bu gelir A ülkesinde ikamet edenin diğer gelirlerinin vergilenmesini belirlerken hesaba katılacağı anlamına gelmektedir (Deutsch, Arkwright and Chiew, 2008). Bu sistemde temelde iştirak geliri bir ülkede vergilenirken, diğerinde vergiden muaf tutulmaktadır. Genelde istisna sistemi sermaye ithalinin tarafsızlığını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu durum bir ülkenin çok uluslu şirketlerinin, dış piyasalarda diğer ülkelerin çok uluslu şirketleri ile eşit şekilde vergi yüküne tabi tutulacakları anlamına gelmektedir (Read and Gregoriou, 2007).

Mahsup Yöntemi: Kaynak ülkede ödenen vergiler, ikamet ülkede ödenecek vergilerden indirilebilmekte böylece ikamet ülkede vergi yükümlülüğüne karşı kredi imkanı doğmaktadır. Yani kazançlar üzerinden hesaplanan brüt vergiden, yurt dışında ödenen vergiler indirildikten sonra ödenecek net vergi tutarlarına ulaşılabilir. Ayrıca şirketler yurtdışında ödemiş oldukları tüm vergileri mukim

oldukları ülkede, ödeyecekleri vergilerden indirme imkânına kavuştuklarında “sermaye ihracının tarafsızlığı” ilkesi sağlanmaya çalışılacaktır. Bu demektir ki, vergi sistemi açısından yatırımcılar aynı vergi yükü ile karşılaştıklarında yurt dışı yatırım yapmak yerine ana yurttan yatırım yapmayı tercih edeceklerdir (Read and Gregoriou, 2007). Bu yöntemde ikamet ülke (A), kaynak ülke (B) de ödenen verginin tamamını indirim konusu yapabilmektedir. Dolayısıyla eğer kaynak ülkede ödenen vergi ikamet ülkesindeki vergiden fazla olur ve tam bir mahsup sistemi uygulanırsa, bu durum ikamet ülkenin vergi gelirlerinin düşmesine neden olabilecektir (Deutsch, Arkwright and Chiew, 2008).

İndirim Yöntemi: Bir ülkede ödenen vergiler ikinci bir ülkede vergi matrahından indirilmektedir (Read and Gregoriou, 2007). Aşağıdaki tabloda görüleceği gibi bu yöntemde öncelikle matrahtan kaynak ülkede ödenen vergiler düşülmekte, arta kalan tutara ikamet ülke vergi oranı uygulanmak suretiyle sonuca gidilmektedir.

Tablo 15: Çifte Vergilemeyi Önleme Yöntemleri

	<i>İstisna</i> Exemption	<i>Mahsup</i> Credit	<i>İndirim</i> Deduction
<i>dış kaynak geliri</i>	<i>\$100.000</i>	<i>\$100.000</i>	<i>\$100.000</i>
<i>yurt dışı vergi oranı (%30)</i>	<i>\$30.000</i>	<i>\$30.000</i>	<i>\$30.000</i>
<i>dış ülkede ödenen verginin matrahtan indirimi</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>(\$30.000)</i>
<i>net yurtiçi gelir</i>	<i>0</i>	<i>\$100.000</i>	<i>\$70.000</i>
<i>yurt içi vergi oranı (%40)</i>	<i>0</i>	<i>\$40.000</i>	<i>\$28.000</i>
<i>yurt dışında ödenen verginin ind</i>	<i>0</i>	<i>\$30.000</i>	<i>0</i>
<i>yurt içinde ödenecek vergi</i>	<i>0</i>	<i>\$10.000</i>	<i>\$28.000</i>
<i>toplam ödenen vergi</i>	<i>\$30.000</i>	<i>\$40.000</i>	<i>\$58.000</i>
<i>ortalama vergi oranı</i>	<i>30%</i>	<i>40%</i>	<i>58%</i>

KAYNAK: Deutsch, Arkwright and Chiew, 2008.

Örnekte görüldüğü gibi 100.000 dolar gelir elde eden vergi mükellefi %30 kaynak ülkede, %40 ise ikamet ülkede vergi oranlarına tabidir. Açıkça görüleceği gibi istisna yöntemi vergi mükellefine en büyük vergisel avantajı sunarken, mahsup ve indirim yöntemleri daha düşük vergisel avantajlar sağlamaktadır. Bununla birlikte

özellikle dış kaynaklı vergi gelirlerini, sıradan gelir vergisi olarak gören ikamete dayalı vergilendirme prensibine önem veren ülkeler indirim yöntemini mükelleflere bir seçenek olarak sunmaktadırlar. Bu ülkelerden bazıları: Kanada, Almanya, Japonya, İrlanda, Norveç, İsveç, Tayland, Belçika, Fransa, İsviçre, Birleşik Krallık ve ABD'dir (Deutsch, Arkwright and Chiew, 2008). Uluslararası vergi politikaları açısından yukarıdaki tabloyu değerlendirdiğimizde ekonomik açıdan gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki ilişkiler son derece eşitsiz bir biçimde ortaya çıkmakta; gelişmiş ülkeler ikamet, gelişmekte olan ülkeler ise adeta kaynağa dayalı vergileme prensibiyle özdeşleşmektedir. Ancak kaynak tabanlı vergileme sınırları gelişmekte olan ülkeler için açıkça bir maliyettir. Bu durum gelişmekte olan ülke hükümetleri açısından mali kaynaklarının yok olmasına, tipik adaletsiz gelir dağılımının oluşmasına ve olumsuzlukların bertarafına yönelik transfer politikalarına yeterli ölçüde başvurulamamasına neden olmaktadır (Sauvant and Sachs; 2009).

Mevcut veriler ışığında; indirim mekanizması ikamet ülkeyi hedef alırken, istisna yönteminin kaynak ülke çıkarlarına daha yakın olduğunu söyleyebilmek mümkündür. Mahsup yöntemi ise ikamet ve kaynak ülkeleri ortak müşterekte buluşturabilmekte, bu bakımından da uygulamada en çok tercih edilen yöntem olmaktadır. OECD ise uygulamada istisna ve mahsup yöntemlerini tavsiye etmiş, bu iki yönteminde birbirlerine zıt yöntemler olmadığını ve her ikisinin de değişik gelir kategorilerinde kullanılabileceğini belirtmiştir.

5.1.3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Türkiye Boyutu

Gelir İdaresi Başkanlığı (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>) verilerine göre, Türkiye'nin en son Brezilya ile temettü, faiz ve gayri maddi hak bedelleri ödemeleri üzerinden imzaladığı anlaşma ile bugüne kadar sonuçlandığı ÇVÖA'larının sayısı 83'e ulaşmış, bunlardan 74'ü ise yürürlüğe girmiştir. Anlaşmalarda gerçek veya tüzel kişilerin ikametgah, kanuni veya iş merkezi veya benzeri yapıda bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giriyorlarsa artık bu devletin mukimidirler. Ancak bir gerçek veya tüzel kişi bazen her iki devlette birden mukim olduklarında çifte mukimlik oluşmaktadır. Böyle bir durumda gerçek kişiler taraf devletlerden birinde devamlı bir meskeninin bulunması halinde bu devletin, her iki devlette de bir meskene sahip olmaları durumunda ise kişisel ve ekonomik

ilişkilerine en yakın olduğu devletin mukimi kabul edilmektedirler. Ancak yine sorun çözülemiyorsa, bu defa alışlagelmiş oturma yeri ve uyrukluk kriteri kullanılmaktadır.

Türkiye’de mukim olan bir kişinin örneğin Rusya’da bulunan bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla ticari faaliyette bulunması durumunda, bu kazançlar Rusya’da vergiye tabi tutulacaktır. Örneğin Almanya’da yerleşik bir vatandaşımızın Türkiye’de sahip olduğu bir **gayrimenkulün** kiraya vermesinden elde ettiği kira gelirleri Türkiye’de vergiye tabi tutulacak ancak Türkiye’de bu şekilde ödenmiş olan vergiler mukim oldukları Almanya’da toplam kazançları üzerinden ödeyecekleri vergiden istisna edilecektir. Böylece vatandaşlarımızın mükerrer vergiye tabi tutulmaları önlenmiş olacaktır. **Uluslararası taşımacılık** da vergileme yetkisi genel olarak bu kazanç sahibinin mukim olduğu devlete bırakılmıştır. **Temettü, faiz ve gayri maddi hak bedellerinden** elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi kazanç sahiplerinin mukim olduğu devlete bırakılmıştır. Ancak, bu tür gelirler elde edildikleri (kaynak devlette) de anlaşmalarda belirtilen oranları geçmeyecek şekilde vergiye tabi tutulmaktadırlar. **Değer artış kazançlarında** örneğin bir iş makinesi elden çıkarılmasından doğacak değer artış kazançları işyerinin bulunduğu devlette vergilendirilecektir.

Serbest meslek gelirlerin vergilendirilmesi bazı anlaşmalarda sabit bir yer veya 183 gün süre ile icra edilmek suretiyle bu devlette vergiye tabi tutulur iken bazı anlaşmalarda değişiklik gösteren uygulamalar da mevcuttur. **Ücret gelirlerinde** vergileme hizmet erbabının mukim olduğu devlete bırakılmıştır. Ayrıca anlaşmalarda diğer devlette faaliyette bulunan kişi ve teşebbüsler, ayrımcı bir vergilemeye tabi tutulamayacaklardır. **Diplomatlar ve konsolosluk memurları** devletler hukukunun hükümlerine göre yararlandıkları vergi ayrıcalıklarından yararlanmaya devam edecekler, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bu imtiyazı ortadan kaldırmayacaktır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gelir üzerinden alınan vergileri kapsamakta, anlaşmalar kapsamında yetkili makamlar arasında vergilere yönelik bilgi değişiminde bulunulabilmektedir. ÇVÖ anlaşmaları kapsamında Türkiye’de yerleşik olanların diğer devlette ödedikleri vergiler mahsup veya istisna edilirken, bazı anlaşmalarda ise gelir unsurlarının tamamı için mahsup sistemi benimsenmiştir.

Anlaşmalarda istisna yönteminin yer aldığı durumlarda diğer devlette anlaşma hükümleri çerçevesinde ödenen vergiler Türkiye’de vergiden istisna edilmekte, ancak bazı anlaşmalarda gelir vergisi yönünden artan oranlı tarifenin uygulanması bakımından vergi matrahına dâhil edilebilmektedir.

5.1.4. Bağımsızlık ve Vergilendirme

Uluslararası vergilendirmeye ilgili yapılan genel tartışma vergisel alanda uluslararası bir kuruluşun var olmayışı ya da vergi anlaşmalarında çok yönlüden ziyade çift yönlü yaklaşımların benimsenmiş olmasının, hükümetlerin vergi bağımsızlığı konusundaki açık ısrarının bir kanıtı olduğu yönündedir. Bu tür bir mantıkla uluslararası anlamda bağımsızlığın maliyeti vergilendirme açısından son derece yüksek olmaktadır. Ancak bir devlet vergi bağımsızlığını paylaşırsa bu seferde devlet, devletliğini sorgulanır hale getirebilecektir. “De jure tax” yani vergilemede bağımsızlık hakkı vergisel yaptırımında bulunmak adına “yasal hareket özgürlüğü” ne yönelik kapsamın alanını tanımlamaktadır. Fiili bağımsızlık “de facto” ise verimlilik ya da eşitlik gibi vergisel politikalarda istenilen hedeflere başarılı şekilde ulaşabilme becerisini ifade etmektedir. Bir hükümet vergileme konusunda *dayatma yetisine* sahip olmakla beraber; aynı zamanda istenilebilir ölçüde vergi gelirlerini toplayamayabilir ya da vergilemeyle alakalı diğer politik hedeflerine ulaşamayabilir. Çünkü, (i) vergi mükellefleri vergi ödemekten kaçınabilir (ii) uluslararası vergi rekabeti benzeri yönelimler hükümetlerin dilediğince vergi geliri edebilmelerini engelleyebilir (iii) vergi yapısında ortaya çıkabilecek değişme ile vergi sorumluluğu hareketli sermaye faktöründen hareketsiz emek faktörüne kayabilir. *Bu durumda hükümet, açıkça kendi isteği doğrultusunda vergi yasası oluşturmak adına haklı bağımsızlık sahibi olur ve fiili bağımsızlığını kaybeder.* Çünkü diğer hükümetlerce yürütülen vergi politikaları, istendik politik hedeflere ulaşmaya engel olan negatif bir dışsallık sergiler. Bu da göstermektedir ki “De jure tax” yani yasal hareket özgürlüğü ile “de facto” fiili bağımsızlık kavramları birbirinden farklılık gösterebilirler. Hükümetler de facto bağımsızlığı yani eşitlik ve verimlilik konularında çalışma yapabilme niyetindedirler. Ancak eğer de facto etkisini kullanmak gerekiyorsa bu sefer prensipte hükümetlerin “Jure” bağımsızlıklarını paylaşmaya istekli olmalarını gerektirmektedir. Eğer politik

tercihler bakımından memnun edici sonuçlar doğuracaksa de jure bağımsızlığını tercih ediyorken, kolektif hareket gerektiren problemler karşısında hükümetin diğerleriyle bunu paylaşması gereklidir. De jure bakımından bağımsızlık hükümetlerin nihai hedefi değildir. Bunun yerine nihai hedef hükümetlerin tercih ettikleri politikaların uygulanması olmaktadır (Rixen,2008).

Ulusal hükümetler vergi sistemlerinin yapısına karar veren tek güçtür. Bundan dolayı hükümetler vergi oranlarını belirler, vergi matrahlarını tanımlar, “legislative sovereignty” olarak ifade edilen bağımsız kanun yapabilme (yasama özgürlüğü) tekelini kullanırlar. Örneğin hükümetler, gelir vergisinin artan oranlı ya da nispi oranlı olduğuna karar verebilir, emek yerine sermaye gelirleri üzerine yoğunlaşabilir ya da en yüksek, en düşük vergi oranlarını tespit edebilir veya kurumlar vergisi hissedarlarına dağıtılan karlar üzerine gelir vergisi entegre edilmesine onay verebilir ya da vermeyebilirler. Ancak aynı zamanda yasama bağımsızlığını vergi kanunlarının üstünde tutan ulusal hükümet, idari bağımsızlığı (uygulama aşamasını) yani “administrative sovereignty” kendi başına uygulayamayabilir. Küresel bir ekonomideki şartlar farklı ülkelerdeki vergisel uygulamalardan sorumlu yöneticileri, etkili biçimde ulusal vergi kanunu oluşturmak amacıyla idari bağımsızlıktan feragat etmeye sevk edebilir. Örneğin pek çok ülkenin vergi kanunu yatırım gelirlerinin vergilendirilmesini yasaklar. Dolayısıyla hükümetlerin bağımsız kanun yapabilme yetisini (*legislative sovereignty*), idari bağımsızlığa göre paylaşmakta daha az gönüllü olmaları mantıklıdır. Bu kavramsallaştırma, vergi bağımsızlığının zaman içinde uygulanış biçimlerinde meydana gelen değişimleri ortaya koyması bakımından da önemlidir (Rixen, 2008).

Sonuç itibariyle, hükümetler kendi ulusal vergi politikalarına ağırlık vermek istemekte; ancak bu istem tek başına yeterli olmamaktadır. Çünkü küresel bazlı yönelimler, vergisel anlamda olduğu kadar siyasi-politik anlamda da ülkelerin ulusal yönlü politika uygulamalarına imkân vermeyebilir. Mevcut politikaların ülkeden ülkeye değişebilmesi ve ayrıca ortak bir vergi politikası konusunda uzlaşma sağlanması noktasında, var olan ulusal kanunları uygulamak küresel anlamda oluşturulan uluslararası bir vergi politikası uygulamaktan daha zor olabilir.

IV. BÖLÜM

4. ULUSLARARASI VERGİ POLİTİKALARINDAN KAYNAKLANAN KÜRESEL VERGİ SORUNLARI

Ekonomik küreselleşmenin büyümeyi artırdığı ve ekonomi üzerindeki net etkinin pozitif olduğu ifade edilmesine karşın, küreselleşmenin eşitsizliği beraberinde getirdiği ve kaybedenler ürettiği de açıktır. Bu hiç de şaşırtıcı değildir; çünkü küreselleşme ekonomilerin temel yapısını, vergi sistemlerini, emek ve sermaye gibi üretim faktörlerinin düzeyini ve akışkanlık derecelerini etkiler. Normatif iktisat teorisine göre bu durumda kaybedenlerin kayıpları, kazananların kazançları ile telafi edildiği sürece sorunların giderilebileceği mümkün görünmekte ancak uygulamada olumsuzlukların bertarafı bu kadar basit olmamakta, küreselleşme konusu açıkça bir endişe kaynağı olmaktadır (Dreher, Gaston and Martens, 2008). Özellikle vergisel alanda ortaya çıkan sorunlar bir taraftan hükümetlerin vergilendirme kapasitelerini sınırlayıp (vergi gelirlerini aşındırmak) kamusal malların harcama gereksinimlerini gereğince yerine getirilmesini güçleştirirken, diğer taraftan da sosyal koruma politikalarının gereği gibi yerine getirilmesini engellemektedir. Bu durum gelişmekte olan ülkelerde küresel vergi sorunlarının daha ağır bir şekilde hissedilmesine neden olurken, söz konusu sorunların genel başlıklar itibariyle araştırılmasını ise gerekli kılmaktadır. Bu kapsamda öncelikle uluslararası vergi rekabeti, AB bünyesinde yürütülen faaliyetler ve zararlı vergi rekabetine yönelik sorunlar ele alınmakta ardından diğer küresel vergi sorunlarına yönelik açıklamalar ortaya konmaya çalışılmaktadır.

1. Sermaye Politikaları ve Uluslararası Vergi Rekabeti

Ülkeler kaynak yetersizliğinden dolayı çeşitli arayışlara girmiştir. Bunlardan en önemlisi ise yabancı kaynaklı sermaye girişidir. Yabancı sermayenin ülkeye yönlendirilmesinde özellikle vergisel alanda olmak üzere cazip koşullar oluşturulmuştur. Ancak, dünya genelinde yabancı sermayeye yönelik talep fazla sermaye arzı ise kısıtlı olduğundan ülkeler arasında rekabet olgusu yaşanmış ve yaşanmaya devam etmektedir. Ülkelerin bu amaçla vergi indirimine gitmeleri, yabancı sermaye üzerinden alınan vergilerin sıfırlanmasına kadar giden ve literatürde dibe doğru yarış (*race to the bottom*) olarak ifade edilen kavramı ortaya çıkarmıştır.

Özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından duruma baktığımızda gerek büyüme gerek milli gelir hedeflerinin tutturulması gerekse istihdam ve kalkınmanın tesisi gibi ülke açısından hayatiyet arz eden makroekonomik dengelerin yakalanabilmesi bakımından dış kaynak kullanımı elzem görülmektedir. Ülkeler bu amaçla mevzuatlarındaki kısıtlayıcı türden hükümleri kaldırırken bir taraftan da kaynak sağlayıcı ülkelere uygun şartlar sunarak cazibe merkezleri oluşturma yoluna gitmişlerdir. En önemli avantaj konularından biri ise vergisel bazlı yönelimler olurken, bu alanda ülkelerin gerçekleştirdikleri vergisel rekabet yanında koordinasyon ve uyumlaştırma çabaları da önemli olmuştur.

Uluslararası finansal istikrarsızlık, bütün dünyada hızla büyüyen yoksulluk gibi pek çok kriz globalleşen dünyayı tehdit altına almaktadır. Uluslararası aktif bir dayanışma ve daha güçlü global kurumlar çözüme yönelik önemli unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Günümüzde insanlık tarihinde daha önce hiç görülmemiş bir bolluk ve üretim kapasitesi vardır. 1950 yılından bu yana toplam dünya üretimi yedi katına, kişi başı üretim ise üç katına çıkmış; ancak *global ekonomi halkın refahı üzerine dünya kaynaklarının eşit olmayan bir şekilde bölünmesine yol açmıştır* (Paul and Wahlberg, 2002).

Kutuplaşma (polarization) olgusunun hızla yaşandığı günümüzde bir yanda gelişmiş ülkeler öte yanda ise az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler yer almaktadır. Az gelişmişliğin ya da geri kalmışlığın temel göstergelerinden olarak yüksek kamu açıkları ve buna bağlı olarak yüksek enflasyon oranları, aşırı büyüyen dış borçlar, düşük büyüme oranları, sürdürülemez ödemeler dengesi açıkları ve ülke düzeyinde iyi yönetim unsurunun bulunmayışı gibi sebepler sayılmaktadır.

Kautman, Kraay ve Mastruzzi yararlanılan çalışmalarına göre ülke düzeyinde yönetişimin altı bileşeni vardır. Bunlar ifade özgürlüğü ve hesap verilebilirlik, siyasi istikrar, hükümet etkililiği, düzenleme kalitesi, yolsuzlukların önlenmesi ve hukukun üstünlüğü olup yüksek değerler daha iyi yönetişime işaret etmektedir (Hines, Dharmapala, 2006). Ancak geri kalmış ve gelişmekte olan ekonomilerde iyi yönetişim unsurlarına etkin şekilde rastlamak mümkün olmadığı gibi söz konusu ülkelerde demokrasiler yeterince yerleşmemiş, iyi yönetilemeyen, yoksulluğun, işsizliğin, gelir dağılımı adaletsizliğinin üst seviyelerde olduğu ülkelerdir. Bu

lkelerde kaynak yetersizliği problemi; enerji, alt yapı gibi aciliyet arz eden alanlarda kamu finansman sorununu gündeme getirmektedir. Çünkü bu ülkelerde yurtiçi tasarruflar yetersiz olduğu gibi sermaye birikimi de yetersiz olmakta, faizler yüksek oranlı vergilendirildiği gibi toplam vergi yükü de son derece yüksek olabilmektedir.

Ekonomik entegrasyon artışına paralel bireyler ve şişletmeler dış ekonomik fırsatlardan yararlanmak için daha fazla özgürlük serbestisi kazanmaktadır. Bu durum vergi, yatırım ve yerleşim kararlarına olan duyarlılığı artırmakta, ülkeler vergi oranlarını düşürmek için baskı hissetmekte ve dolayısıyla uluslararası vergi rekabeti sonucu sermaye ve emek hareketliliği de yükselmektedir (Edwards and Rugy, 2002).

lkeler özellikle yabancı yatırım noktasında doğru kararlar almak zorundadırlar. İstikrarlı para birimi, kamulaştırmanın önlenmesi, güvenilir bir hukuk sistemi, finansal piyasaların açıklık derecesi gibi hususlar yabancı yatırımcılar için önemli olmakta, örneğin istikrarsız bir para birimi karşısında devaluasyon, yatırımcıların kar oranlarında düşüşe yol açabilmektedir (Edwards and Rugy, 2002).

Diğer taraftan yolsuzluğun vergi yapısı üzerindeki etkisini değerlendirdiğimizde, çok fazla yolsuzluğun olduğu bir ülkede hükümet yetkilileri dış pazarlık güçlerini arttırabilmek maksadıyla içeride vatandaşlarına daha yüksek vergi oranları dayatabilmektedirler (Hines and Dharmapala, 2006). Yani iktidarlar halk üzerine daha yüksek vergi oranı uygularken, yabancı sermaye üzerine oldukça düşük vergi oranı uygulamakta böylece yabancı sermayeyi ülkeye çekmede pazarlık gücünü arttıran bir hükümet yapısı söz konusu olabilmektedir.

Yatırımlara etki eden faktörler: (i) politik (ii) yatırım ortamına ilişkin (iii) ekonomik faktörler olarak üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulmakta, vergi politikaları ise politik faktörler başlığı altında, politik unsurun bir parçası olarak değerlendirilmektedir (UNCTAD, 1998: 91). Bu noktada siyasetin vergi ayrıcalıkları koyulmasında aldığı önemli rol açıkça ortaya çıkmakta bu tip uygulamaların yukarıda da belirtildiği gibi çok da eşitlikçi, adil ve dengeli bir yaklaşım olmadığı görülebilmektedir (Morrison 1966).

Temelde yabancı sermaye girişi ile ülkeler kaynak tedariki sağlamakta, büyüme ve istihdam artmakta, dünya ekonomileriyle bütünleşme ve önemli bir husus olarak da teknoloji transferi gerçekleştirilmektedir. Caves, teknoloji transferlerini

gelişmekte olan ülkelerdeki tüketicilerin, teknolojiyle desteklenen mal ve hizmetlere ulaştıkları noktada gerçekleştiğini ifade etmektedir (Rugman and Werbeke, 1998). Dolayısıyla yabancı yatırım en uygun yatırım iklimine sahip bölgelere yönelmekte yatırım yapacakları ülkeyi seçerken hükümet garantileri, kaynak tedariki, kar transer garantileri yanında öncelikli olarak vergisel avantaj ve ayrıcalıkları dikkate almaktadır.

1980’lerde popüler olan arz yönlü maliye politikasının temel savlarından olan Laffer Ergisi ikame ve gelir etkilerini ele almaktadır. Laffer eğrisine göre vergi oranlarındaki artış, belli bir noktaya kadar vergi hasılatını artırır. Ancak optimal noktadan sonra azalan çalışma güdüsü sonucunda ikame etkisi daha ağır basar ve vergi gelirleri azalır. Tarihte Laffer Egrisi mantığının uygulandığı üç örnekte vergi oranlarının büyük ölçüde indirildiği görülmektedir. Çok yüksek vergi oranlarının uygulandığı durumlarda meydana gelen vergi indirimlerinin, milli hasıla düzeyini arttırdığı işsizlik düzeyini ise azalttığı vurgulanmaktadır. Aşağıdaki Harding–Coolidge, Kennedy, Reagan vergi kesintilerine yönelik üç uygulamaya bakacak olursak (Laffer, 2004):

Harding–Coolidge Vergi Kesintileri: I. Dünya Savaşı sebebiyle % 77 seviyelerindeki vergi oranları bir dizi düzenlemeden sonra 1925 yılında % 25’ler civarına gerilemiştir. Çıktı düzeyi neredeyse iki katına çıkarken, işsizlik oranlarının hızlı bir şekilde düştüğü görülmüştür.

Kennedy Vergi Kesintileri: Kennedy 1965 yılında vergi oranlarını % 91’den % 70’e indirmiş izleyen dört yılda ise toplam hasıla % 2.6’dan % 9’a yükselmiştir.

Reagan Vergi Kesintileri: 1983 yılında gelir vergisi % 70’den % 50’ye, sermaye kazançları üzerinden alınan vergi oranı ise % 28’den % 20’ye düşürülmüştür. 1982 yılında yüzde 9.2 olan işsizlik oranı 1989 da yüzde 5.2’ye düşmüş, vergi hasılatı ise ortalama yüzde 3.5 civarında artmıştır. Yukarıdaki örneklerde de görüldüğü gibi vergi oranlarının düşürülmesi vergi hâsılatının artışına dolayısıyla GSMH’nın büyümesine ve makro ekonomik problemlerin çözümüne önemli ölçüde katkı sağlamıştır.

Genel olarak 1980’lerin başlarından itibaren ulusal politika yapıcılar özellikle demokrasiyle yönetilen gelişmiş ülkelerde vergi politikalarının yapısını önemli

ölçüde değiştirmişler, gerek bireysel gerekse kurumsal alanda vergi oranlarını önemli ölçüde indirmişlerdir. Buna paralel olarak vergi desteklerinin sayısı düşürülmüş ya da enflasyona endekslenmiş, sübvansiyon, muafiyet, kredi yoluyla sağlanan kolaylıklar yürürlükten kaldırılmıştır. Buna karşın 1981–1995 yılları arasında işgücü üzerindeki vergi yükü tutarlı olacak şekilde arttırılmıştır. Bu oranın ücret ve maaşların % 4'üne tekabül ettiği gözlenmiştir. Gelişmiş ülkelerin çoğunda bu oran GDP'nin % 3'ünü bulan vergi gelirlerindeki değişikliklerdir. Kısa dönemde sermaye hareketliliğinin işgücü üzerinde yapılabilecek vergi düşüşlerini engellediği buna karşın uzun dönemde ise işgücü üzerindeki vergilerde düşüş yönlü etki yaparak *vergi takozu* etkilerini en aza indirdiği ifade edilmektedir (Swank and Steinmo, 2002).

Vergi takozu: gerek ücret gelirlerinden alınan vergiler yada diğer bir ifadeyle stopaj kesintilerini (gelir vergisi-damga vergisi) gerekse işçi, işveren üzerinden alınan prim yada sosyal güvenlik kesintilerini (prim kesintisi-işsizlik prim kesintisi) ifade etmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerin yabancı sermayeye vergi uygulamaları zordur. Ayrıca örtülü sermaye, transfer fiyatlama gibi sorunlar düşünüldüğünde vergi oranları düşülürken bir yandan da kaybı engellemek için vergi matrahları yükseltilmektedir. Rekabet teorisine göre küçük ülkeler daha az vergi almalıdır çünkü bu ülkelerdeki sermaye daha hareketlidir (Sorensen, 2000). Aksi takdirde firmalar vergiden kaçınabilmek maksadıyla değişik yöntemlere başvurabilmekte; kar paylaşırma yöntemi, firma içi borçlanma, faiz ödemeleri, firma içi ticaret, telif hakkı ödemeleri, vergi cennetleri gibi yöntemlerle (Hillman, 2009); kazancı yüksek vergili bölgelerden düşük vergili bölgelere taşımak suretiyle geliri ülkeye getirmeden vergi yükünden kurtulabilmektedirler. Genel eğilim düşük vergi oranları ile kayda değer yabancı yatırım girişi sağlamak ve ayrıca vergi oranlarındaki düşüşle beraber yüksek yatırım ve yüksek vergilendirilebilir gelire bağlı olarak vergi tabanında da genişlemeyi gerçekleştirmektir (Diamond and Zodrow, 2008).

Ayrıca düşük oranlı vergiler daha iyi yönetilen gelişmiş ülkelerde, daha başarısız yönetilen gelişmekte olan ülkelere nazaran daha yüksek ekonomik getirilere ve daha çok yabancı yatırımlara eşlik etmektedir (Hines and Dharmapala, 2006). Dolayısıyla gelişmiş ülkelerde vergi oranlarının düşürülmesiyle kaydedilen gelişmenin bir benzerinin gelişmekte olan ülkelere de gerçekleşeceğini beklemek her zaman mümkün olmamaktadır.

Ülkelerin sermaye çekebilmek için düşük vergi uygulamaya meyilli oldukları, sonuçta oluşan vergi rekabetinin ise kamu hizmetlerinin yetersiz finansmanına neden olacağı ve ortaya konan model neticesi dibe doğru yarışın kaçınılmazlığı vurgulanmaktadır. Her ülke hareketli olan sermaye üzerindeki vergileri azaltarak, hareketli olmayan emek ve toprak gibi üretim faktörlerine yönelecek, hatta bazı senaryolara göre ülkeler sermayeden vergi almayı bırakıp sadece emeğin üzerine vergi koyacaklardır (Zodrow, 2003). Bucovetsky and Wilson'a göre emek faktörü ne kadar mobil olursa olsun sermayenin düzeyine ulaşamayacağından emeği vergilendirmek daha karlı olacaktır (Wilson, 1999). Dolayısıyla ülkeler arasındaki vergi rekabetinin kapsamını belirlemek önemli olmaktadır. Literatürde bu konuda çeşitli tanımlamalar yer alsa da vergi rekabetini şu şekilde ifade etmek mümkündür.

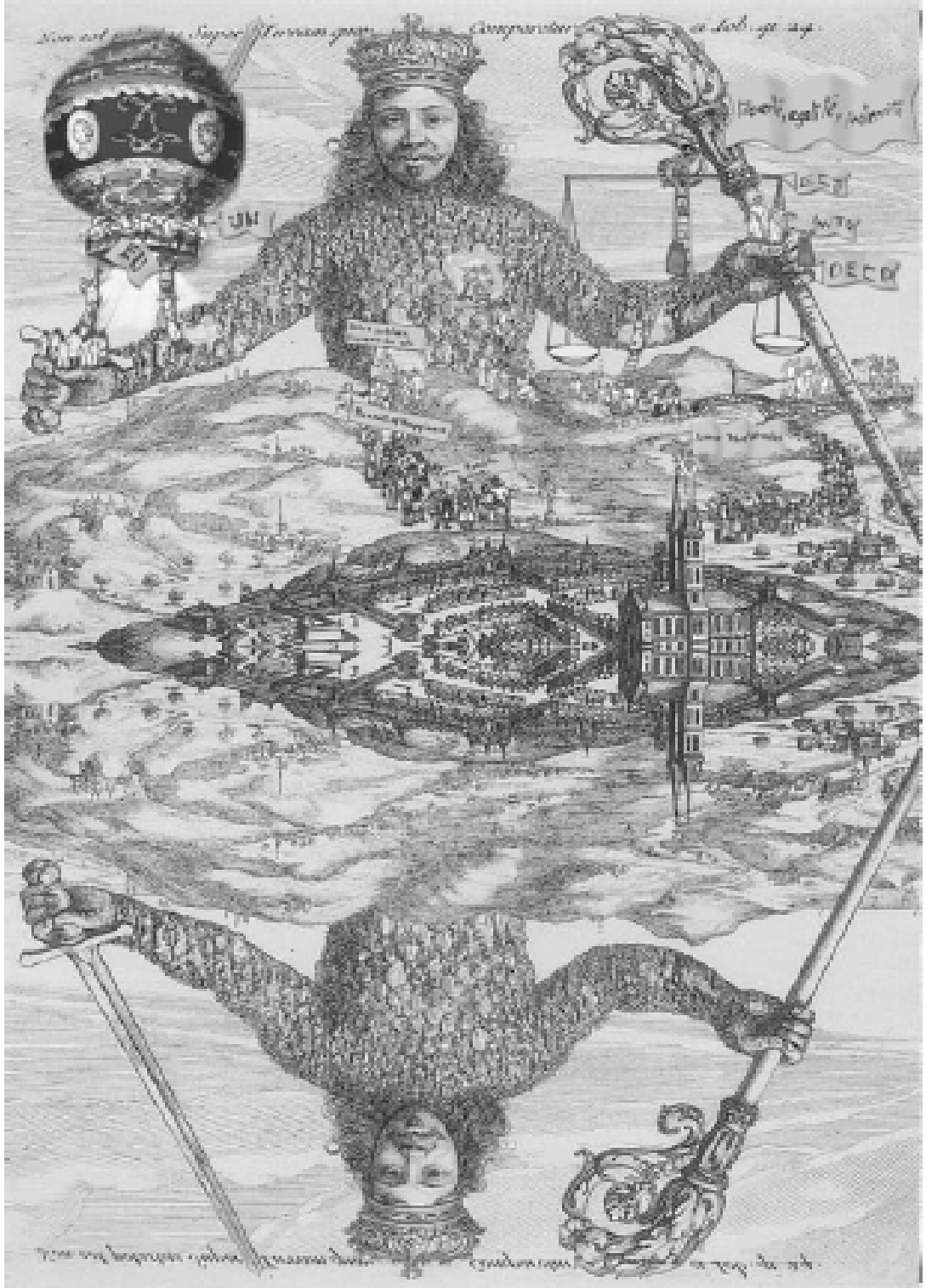
Geniş anlamda vergi rekabeti: *ülkelerin vergi politikalarının diğer ülkelerin vergi politikaları üzerinde meydana getirdiği baskılamadır*. Eğer komşu ülkeler, düşük vergi oranları altında başarılı uygulamalara yönelmişlerse diğer ülke vatandaşları da benzer politika beklentilerini kendi hükümetlerinden talep edeceklerdir. İrlanda'nın düşük vergi oranları tatbiki suretiyle gerçekleştirdiği başarı diğer ülke hükümetleri açısından da örnek oluşturmuştur (Edwards and Rugy, 2002).

Diğer bir tanıma göre ise vergi rekabeti: *hükümetler tarafından sermaye akışkanlığını sağlamak ve yatırımları çekebilmek amacıyla düşük efektif vergi oranı uygulamak suretiyle vergi oranlarında indirimle gitmeleridir*. Bu durumun dünya vergi sistemlerinde iki aşamalı bir etkiye sahip olduğuna inanılmaktadır. İlk olarak bazı öncü ülkeler kendi vergi oranlarını düşürerek veya vergi oranlarını çok düşük ya da sıfır düzeye indirgeyerek (vergi cennetleri) vergi sistemlerini değiştirebilmekte, ikinci olarak ise diğer ülkeler bu yarışa kendi vergi oranlarını düşürerek mevcut etkiye karşı tepki göstermektedirler. Bununla birlikte vergi rekabeti uluslararası ticaret ve yatırım artışına paralel küreselleşme sürecinin de bir parçasıdır. Ancak dünyanın zengin ülkeleri arasındaki algılama ve görüş birliği bu durumun yararından çok zararının olduğu ve sorunun çözümüne yönelik AB, OECD ve BM girişimleri çerçevesinde yürütülen yapıcı çabaların bir an önce sonuca ulaştırılması gereğinin zaruri olduğudur (Teather, 2005).

Uygulama şekline göre ise vergi rekabeti yararlı ya da zarar verici vergi rekabeti şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Vergi rekabeti devletler tarafından kamu harcamalarına yönelik savurgan davranışları azaltıyor ve genel olarak toplumun faydasını artırıyor (vergilerde azalış) ise bu tür vergi rekabeti *yararlı vergi rekabeti* olarak adlandırılmakta, böylece kamu mallarının tedarikine yönelik başta politikacıların yeniden seçilme endişelerinden kaynaklı rant kollama faaliyetleri de dahil olmak üzere Leviathan devletin evcilleştirilmesi yoluyla (Şekil 21) kamu kesiminin aşırı genişlemesinin de önüne geçilmektedir. Bu konuda diğer bir uygulama alanı ise zarar verici vergi rekabetidir. Özellikle uluslararası sermayenin (portföy) ve uluslararası şirketlerin (doğrudan yatırımların) cezbedilebilmesi amacıyla ülkelerin, düşük vergi politikaları uygulamaya meyilli oldukları görülmektedir. Ancak bazı durumlarda vergi rekabeti genellikle başka bir ülkenin vergi tabanını azaltmak ya da aşındırmak suretiyle vergi karışımını değiştirerek, diğer ülkeleri istendik şekilde vergi politikaları uygulamaya zorluyor ve *negatif mali dışsallıklar* oluşturuyorsa, bu durum literatürde komşu ülkeleri zarara sokma “*beggar-thy-neighbour*” biçiminde *kötü ya da zarar verici vergi rekabeti* şeklinde tanımlanmaktadır (Bishop, 2004; Janeba and Schjelderup, 2002).

Diğer taraftan vergi rekabetini türlerini göre: yatay ve dikey vergi rekabeti şeklinde ikiye ayırmak mümkündür. Buna göre yatay vergi rekabeti ülkeler düzeyinde yani farklı devletler arasında gerçekleşen rekabet türü iken; dikey vergi rekabeti ise devletin farklı kademeleri (örneğin federal – federe devlet) biçiminde yerel ve merkezi otorite arasında gerçekleşen rekabet biçimi olmaktadır (Wilson, 1999).

Şekil 21: Leviathan Devletin Gösterimi



KAYNAK: Rixen, 2008. Bu resim Thomas Hobbes' in 1651 tarihinde Leviathan adlı çalışmasından alınmış olup karada, havada ve denizde her şeye egemen olan yayılmacı devlet anlayışı tasvir edilmiştir.

1.1. Uluslararası Vergi Rekabeti ve Tiebout Modeli

Vergi rekabeti literatürünün temel amacı devletlerin vergi oranlarını düşürmeleri sonucunda kıt sermaye seviyelerine ulaşılması neticesi kamu harcamalarının düzeyinde meydana gelen olumsuzluklardan yola çıkmakta (Wilson, 1999: 269); mevcut hipotez Charles Tiebout (1924-1968) tarafından 1956 tarihli *A Pure Theory of Local Expenditures* başlıklı makalesinde ortaya konan yerel düzeydeki vergi rekabeti modeline yönelik çalışmaların temeline dayanmaktadır (Bishop, 2004).

Tiebout modeline göre tüketiciler ödedikleri vergi ile kamu hizmetlerinin farklı kombinasyonları arasında bir seçim ile karşı karşıya kalmakta dolayısıyla tüketiciler en çok tatmin edildikleri topluma hareket etmekte ya da yönelmektedirler. Kişilerin yer seçimi noktasında rasyonel olarak tercihte bulundukları kabul edilirken kamusal mallar ile bunlara ödeyecekleri vergiler konusunda gerekli bilgiye sahip oldukları varsayılmaktadır. Böylece vergi mükellefleri farklı bölge ve farklı vergi oranlarının varlığından faydalanarak çok sayıda seçeneği karşılaştırma imkanı bulduklarından, neticede daha fazla fayda elde edebilmektedirler. Benzer şekilde kent yöneticileri ise; vatandaşların istekleri doğrultusunda mal ve hizmet üreterek vergi fiyatını belirlemekte, tüketici ya da oy verenler ise hizmet-fiyat mukayesesi yoluyla tercihlerini açıklamaktadırlar. Musgrave ve Samuelson kamu harcamalarının merkezi hükümet düzeyinde gerçekleştirildiğini farz eder. Bununla birlikte polis, yangın koruma, eğitim, sağlık yargılama gibi kamusal mal ve hizmetlerin mutlak surette merkezi hükümetlerce sunulmak zorunda olmadığı vurgulanır. Tiebout’a göre; kamu harcamalarının merkezi yönetim ya da yerel yönetimlerce sunulması arasında önemli bir fark vardır. Buna göre; merkezi düzeyde hükümete oy veren tüketici ya da seçmenlerin tercihleri bellidir ve hükümet bu tercihleri yerine getirmeye çalışır / yerel yönetimler de ise gelir-gider kalıpları bellidir ve oy veren tüketici ya da seçmen gelir-gider kalıplarına bakarak tercihlerinin en çok tatmin edildiği topluma hareket eder ve nihayetinde yerel yönetimler arası oluşan rekabet ise toplumun refahını artırır. Bu durum ise hükümetler üzerinde baskı oluşturarak “harcama ve vergi politikalarının” daha verimli olmasını sağlar (Tiebout, 1956).

Tiebout'un yerel hükümet modeli kapsamında ortaya koyduğu görüşlerin temel varsayımları şunlardır (Tiebout, 1956):

(1) Tüketici, seçmen ya da oy verenler mobildir. Tercihlerinin en çok tatmin edildiği topluma hareket ederler.

(2) Gelir-gider kalıpları arasında tam olarak bilgiye sahiptirler ve ona göre davranırlar.

(3) Tüketici ya da seçmenlerin yaşamayı seçebileceği çok sayıda toplum vardır.

(4) İstihdam olanaklarındaki kısıtlamalar dikkate alınmaz; herkesin temettü geliri (kar payı) şeklinde bir gelirin bulunduğunu farz edilir.

(5) Kamu hizmetleri toplumlar arasında dışsallıklara yol açmaz.

(6) Bir kent yöneticisi tüm kent sakinlerinin tercihlerini takip edebildiğinden ya da (kent sakinlerinin tercihlerini bildiğinden) optimal bir şehir büyüklüğü ya da boyutunu ortaya koyar. Bu optimal düzey hizmetlerin en düşük ortalama maliyetle sunulduğu optimal topluluk boyutudur. Böyle bir maliyet fonksiyonunda bazı faktör veya kaynaklar sabittir. Dolayısıyla bu durum toplum boyutunun sınırlanmasına da imkan tanır.

(7) En son varsayım olarak optimumun altında yer alan toplumlar ortalama maliyetleri düşürmek için yeni sakinleri topluma çekmeye çalışırlar. Optimumdan daha fazla nüfusa sahip yerler ise ters yönde hareket ederler. Dolayısıyla varsayım göz önüne alındığında hareketlilik; optimal büyüklüğü daha fazla olan toplumlardan optimal büyüklüğü daha az olan toplumlara doğru olacaktır.

Bununla birlikte Tiebout Modeline getirilen en önemli eleştiri tüketici ya da seçmenlerin son derece mobil olduğunun belirtilmesine rağmen gerek çalışanların gerekse büyük çoğunluğu oluşturan vergi mükelleflerinin kolayca hareket kabiliyeti kazanabilmesinin mümkün olmadığıdır (Bishop, 2004). Yine 5.maddenin kendi içinde tartışmalı olduğu açıktır. Çünkü “bölgelerarası dışsallıklar” şeklinde ifade edilen ve bir bölgede (yerel) hükümetin kendi refahını arttırmak için giriştiği çabanın diğer bölge sakinleri üzerinde refah azalmasına yol açmayacağı ifade edilmekte bu ise tutarlı bir yaklaşım tarzı olmamaktadır. Örneğin bir bölgede izlenen kamu politikaları mobil sermaye üzerine uygulanan vergiyi azaltarak vergi matrahını arttırırken, bu durum bir diğer bölgede sermaye kazançlarının düşmesi pahasına vergi

oranlarında indirimle yol açabilecektir. Dolayısıyla bir bölge zenginleşirken diğer bölge fakirleşebilmekte ve literatürde mali dışsallık olarak tanımlanan etki oluşmaktadır (Wilson, 1999).

Diğer taraftan merkezi otoritenin, bölgeler arasında etkin tahsisi gerçekleştirmek amacıyla uygulayacağı sübvansiyon veya gelir transferi politikaları yoluyla dışsallıkları engelleyebileceği ifade ediliyorsa da (Wilson, 1999); merkezi otorite tarafından bu kaynağın nasıl temin edileceği belirsizdir. Ayrıca tüketici ya da seçmen tercihlerinin tam olarak ortaya konması mümkün olmadığı gibi tercih desenleri arasındaki farklılıklar, gelir gider kalıpları hakkında bilginin eksikliği gibi konular temel eleştiri alanları olmaya devam etmektedir. Sosyal bir varlık olan insanın salt vergisel gerekçelerle yerleşim yerlerini terk edebileceği yaklaşımı ise uygulamada yetersizlikler içermektedir.

1.2. Vergi Politikalarında Rekabet ve Koordinasyon Kavramları

Mali açıdan koordinasyon kavramı, ülkelerin birbirleriyle mali anlamda gerçekleştirmiş oldukları işbirliğine yönelik çabaların bütününe ifade ederken, uyumlaştırmada ise mali anlamda bağımsızlığın ulusüstü bir otoriteye devri veya paylaşımı söz konusudur. Temel ayrım noktası ise bir tarafta mali bağımsızlığın sekteye uğraması söz konusu iken diğer tarafta mali açıdan bağımsızlık ilkesinin korunması ön plandadır.

Vergi uyumlaştırması: vergi oranları, vergi kuralları ve vergi tanımlarının bir dizi ülke genelinde yeknesak hale getirilerek genel bir standart uygulama olarak benimsenmesidir. AB kapsamında dolaylı vergilerin uyumlaştırılması suretiyle vergilemenin tarafsız hale getirilmesi mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı açısından önemli olmakta, uyum politikaları ise Topluluk kapsamında diğer politika hedeflerine ulaşmak için gereklilik arz etmektedir (Rutherford, 2002).

Vergi koordinasyonu ise: uluslararası vergilemede ülkelerin güçlendirilmiş işbirliğine yönelmeleridir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin uluslararası üretim ve yabancı yatırımları (ÇUŞ) çekmek amacıyla vergi rekabetine girmeleri, dibe doğru yarış oluşturmakta ve sonuç olarak hükümetler önemli ölçüde vergi gelirlerini kaybetme riski ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Buna karşın vergi koordinasyonunun

vergi rekabetini engelleyeceği, transfer fiyatlandırma uygulamalarının kapsamını daraltacağı, vergi kaçırmayı önleyeceği ve yüksek kar sağlama amacıyla gelirin firma içi işlemler yoluyla vergilerin düşük olduğu bölgelere taşınmasının önüne geçilebileceği sıklıkla vurgulanmaktadır. Böylece ülkeler, etkin uluslararası vergi koordinasyonu sayesinde önemli ek kaynaklara sahip olabilecek ve yıllık kalkınma seviyelerinde, bugünkü düzeylerinin çok ötesine ulaşabileceklerdir (World Economic and Social Survey, 2010).

Koordinasyona olan ilginin artmasının altında yatan temel düşünce ülkelerin vergi rekabeti dolayısıyla zaman içerisinde sermaye ve gelir vergisi düzeylerinde önemli ölçüde indirimle gidecekleri dolayısıyla vergi hâsılatlarında önemli ölçüde kayıplar yaşanacağı hatta uç senaryolara göre dibe doğru yarış neticesi ülkelerin sermaye üzerinden vergi almayı bırakıp emek ve tüketim üzerine yönelecekleri şeklinde korkulardan kaynaklanmıştır (Zodrow, 2003). Vergi rekabeti konusunda ortaya çıkan endişeler hükümetleri hareketli işletme gelirleri üzerinde vergileme yeteneklerini kaybetmeme adına işbirliğine zorlamıştır. Bu açıdan en önemli çalışmalardan bazıları çok taraflı vergi anlaşmaları ve daha sonra zararlı vergi uygulamaları adını alacak olan zararlı vergi rekabeti girişimleridir. Buradaki temel amaç ise vergi tabanında oluşacak aşınmaların engellemesidir (Hines and Dharmapala, 2006).

Uluslararası vergi rekabetinin tüm ülkeler için zararlı olduğu özellikle AB’de kabul edilebilir bir vergi oranında koordinasyonun olması gerektiği ifade edilmektedir. Böylece kaynak tahsisi ve gelir dağılımı düzenlenerek sosyal refahın artırılması amaçlanmaktadır. Koordinasyon gereklidir; çünkü ülkeler arası mali rekabet sermayeye uygulanan vergiyi etkinsizliğe neden olacak kadar küçük bir orana düşürdüğünden vergi rekabetinin önüne geçilmelidir. Dolayısıyla koordinasyon toplumlarının nispetten daha fakir kesimlerinin lehinedir (Sorensen, 2000). Böylece tüm devletler koordineli bir şekilde sermayeye uygulanan vergileri arttırmaları halinde ülkeler ortaya çıkacak kamu hizmetlerindeki artıştan faydalanacaklardır (Zodrow, 2003). Aksi takdirde ülkelerin vergi rekabetine girişimleri ve vergi oranlarını indirmeleri durumunda ise sonuç kaynakların verimsiz dağılımı olacaktır (Wilson, 1999). Özellikle bu konuda vergi rekabetinin

vergilendirme düzeyini ve hükümet harcamalarını azaltma eğiliminde olduğunu gösteren son derece geniş bir literatür vardır (Bernholz and Vaubel, 2007).

Rekabet teorisine göre ise küçük ülkeler daha az vergi almalıdır. Çünkü bu ülkelerde sermaye son derece hareketlidir, mobildir. Uygulanabilir olmak kaydıyla sermayeden alınacak minimum düzeyli bir vergi koordinasyonunun sosyal refahı arttıracığı vurgulanmaktadır. Sorensen'e göre; koordinasyon vergi ihracını dengelemektedir. Rekabetten, koordinasyona yöneldikçe sermayeden alınan vergi artmakta emekten alınan vergi azalmaktadır. Ayrıca daha yüksek sermaye vergisi gelirin yeniden dağıtımının finansmanını sağlamaktadır. Yeniden dağıtım hususunda ABD nispeten duyarsız AB ise nispeten daha duyarlı gözükmemektedir (Sorensen, 2000).

Mücadele birbirleriyle rekabet eden değerler arasındadır. Ekonomik ve toplumsal eşitsizlik konusunda benzeri pek çok ikilem vardır. En çok dikkate çeken çatışma ise toplayıcı ve dağıtıcı telakkiler arasındaki yarıştır. Gelir dağılımı üzerinde özel olarak yoğunlaşıldığında Avrupa'da eşitsizliğin düşük tutulması ve ABD'de yaşanan gelir eşitsizliğinin boyutları dikkate alındığında, ABD'ye göre çok daha fazla şey yapıldığının açıkça görülmesidir. Gelirler alanında Avrupa bir bütün olarak eşitsizliğin düzeyi ve gidişatı açısından gerçekten daha iyi konumdayken, Amerika'da gelir eşitsizliği Batı Avrupa'nın pek çok ülkesinde görülmemiş bir biçimde artmıştır. Batı Avrupa ile Amerika arasındaki karşıtlık bir başka ilginç ve bir bakıma daha genel bir sorun ortaya çıkarır. Amerikan sosyal etiği, tipik bir Batı Avrupa ülkesinde yani gelişmiş bir refah devletinde kabulü çok zor olan yoksula ve yoksullaştırılmışı hiç destek olunmamasını mümkün hatta hoş görür. Buna karşın aynı Amerikan toplumsal ahlakı içinde Avrupa'da yaygın olan çift haneli işsizlik oranı hoş görülmesi imkansız bir durumdur. Buna karşın Avrupa işsizliği ve işsizliğin artmasını dikkate değer bir hoşgörüyle karşılamaktadır. Avrupa'da öncelikli olan siyasi karar türleri ile ABD'de yürürlükte olanların karşılaştırılması ilginçtir. Bir yanda toplumun tümü için temel sağlık sigortası sağlanmasına yönelik ABD resmi politikalarında çok az kararlılık vardır, bu ülkede 30 milyondan fazla insan her tür sağlık sigortası ve yardımından yoksundur. Amerika'da yoksullara ve hastalara yönelik devlet desteği üzerindeki sınırlamalar Avrupa'da asla kabul edilemeyecek kadar ağırdır. Buna karşılık hiçbir Amerikan hükümeti mevcut işsizlik düzeyinin çift rakamlı hanelere ulaşmasından zarar görmeden çıkamaz. Çelişki veya farklılık Amerikan toplumunda kendi kendine yeterli olabilme anlayışı ya da kültürünün Avrupa'dakinden çok daha yüksek oluşuyla önemli ölçüde ilgilidir. Ancak ABD'nin uyguladığı kendi kendine yeterlilik kültürünü tavsiye etmek hem yararsız hem de acımasızlıktır. İnsanın kendi kendine yeterli olabilmesi için ekonomik ve sosyal ilişkiler çerçevesinde başkalarının

yardımına ihtiyacı vardır. Bununla birlikte Adam Smith'in 200 yıl önce belirttiği gibi ücretli istihdam olanağı kişileri bağımlılıktan kurtarmanın en kolay yollarından biridir (bkz. Sen, 1997).

Temel vergi rekabeti modeline nazaran vergi koordinasyonunun daha yararlı ve istenilen bir durum olduğu açıktır. Özellikle vergi oranları üzerinde koordineli artışın kamu hizmetleri ve refahı arttıracak ve dolayısıyla teşvik yönlü etki oluşturacağı ifade edilmektedir. Kamu hizmetleri çoğu zaman gelir eşitsizliği, gelir dengesizliği, ekonomik dalgalanmalar ve eğitime ulaşma imkânı farklılıklarından doğan risklere karşı bir sosyal koruma görevi görmektedir. Sinn, özel piyasaların bu risklere karşı bir koruma sağlamadığını ve kamu hizmetlerinin bu korumayı gerçekleştirerek gelir dalgalanmalarını düzelterek kaynak tahsisinde eşitlik ve etkinliği arttırdığını belirtmektedir. Dolayısıyla kamu harcamalarının azalmasına neden olan vergi rekabeti hükümetlerin yeniden dağıtım potansiyelini sınırlandırmakta ve sosyal maliyetleri arttırmaktadır. Ancak vergi rekabetinin de faydalı yönleri olabilir. Temel vergi rekabeti modelinde, vergi rekabeti kamu hizmetlerinin yetersiz finansmanını doğuracak ve gelirin yeniden dağıtımını engelleyecekken, diğer bazı modellere göre kamunun aşırı büyümesinin engellenmesi vasıtasıyla kazanılacak etkinliğin bu kayıptan büyük olacağı ifade edilmektedir. Bu durum kamu tercihi analizi ile yakından ilgilidir. Kamu ekonomisi literatürü politikacıların ve bürokratların kendi çıkarları peşinde koşabileceklerini ya da en azından çıkar gruplarının baskılarından etkileneceklerini söyler. Böylesi bir durumda vergi rekabeti kamu harcamalarının aşırı büyümesini engelleyerek önemli bir rol üstlenmiş olur. *Edwards ve Keen yaptıkları çalışmada uyumlaştırmanın bürokratların bu yöndeki davranışlarının artmasına ve kamu harcamalarının aşırı genişlemesine neden olduğunu bulmuşlardır* (Zodrow, 2003).

1.3. Düz Oranlı (Tek Oranlı) Vergileme

Uluslararası vergi rekabeti altında kalan devletler, 1990'lı yıllardan itibaren vergi oranlarını indirmeye ve uyguladıkları istisna ve muafiyetlerden vazgeçerek vergi matrahlarını genişletmeye başlamışlardır. Bugün İngiltere, Almanya, Fransa, ABD gibi birçok ülkede gelir vergisi tarifesindeki dilim sayısı azaltılırken vergi oranlarının da önemli ölçüde düştüğü, yüksek gelir grubunun tabi olduğu üst gelir dilimine uygulanan vergi oranlarının birçok ülkede önemli ölçüde düşürüldüğü

gözlenmiştir. Bu yıllarda vergi yapısındaki diğer bir değişim, sermaye gelirlerinin diğer gelir unsurlarından ayrı olarak daha düşük bir oranda vergilendirilmeye başlanması olmuştur. Birçok ülke sermaye kazançlarını, bu üretim faktörünün kolaylıkla kendi ülkelerini terk edebilme özelliğinden dolayı artan oranlı vergi tarifesi dışında, tek ve daha düşük bir oranda vergilendirmeye başlamıştır (Öz, 2012).

Hızla yaşanan rekabet neticesi özellikle kaynak ihtiyacı içerisinde bulunan ülkeler, rakiplerine göre rekabet düzeylerini arttırabilmek için vergi sistemlerini revize etmektedirler. Ülkeler bürokrasiyi azaltıcı, açık ve anlaşılabilir, mevcut düzenlemelere kolay uyum sağlayabilen vergisel yapılanmalara yönelmekte pratikte karşımıza çıkan eğilim ise “düz oranlı vergi” uygulamaları olmaktadır.

Düz oranlı vergi, bireysel ve kurumsal gelir vergilerinin kaldırılarak yasal şekli ne olursa olsun vergi matrahına (vergi tabanına), tek vergi uygulanmak suretiyle değişikliğe gidilerek tüm işletmeler ve tüzel kişiliği olmayan şahıslar için yeni bir gelir ve kurumlar vergisinin uygulanmaya konmasıdır (Poterba, 1998).

1994 yılından bu yana dokuz Avrupa ülkesinin düz oranlı vergi (tek oranlı gelir vergisi) sistemini benimsediği ve böylece mali reformlara siyasal yönden popüler yaklaşımın gerçekleştiği görülmektedir. Merkezi planlamadan rekabetçi küresel bir ekonomiye geçen ülkelerde narin geçiş yöntemi olarak nitelendirebileceğimiz bu sistem mali reformlara genel bir yaklaşım olarak bürokratik, yasama ve ideolojiye yönelik öğeleri de bünyesinde barındırmaktadır. Özellikle geçiş ekonomilerinde gönüllü uyumda yaşanan sorunlar ve hükümetlere yönelik yaygın güvensizlik gibi olumsuzluklar düz oranlı vergi reformunu teşvik etmiştir (Schui and Nehring, 2007).

Friedman düz oranlı vergileme modelinin devlet gelirlerini bozmayacağı konusunda ısrarlıdır. Yüzde 23,5 gibi tek bir oranın mevcut şartları karşılayacağını belirtmektedir. Aynı zamanda böylece indirim, muafiyet ve diğer teşviklerde ortadan kalkacağından vergi tabanı genişleyecek, vergi kaçırma ve teşviklerin azaltılması yoluyla verimsizlikler ortadan kaldırılarak daha fazla gelir elde edilebilecektir. (Schui and Nehring, 2007).

Tablo 16: Tek Oranlı Gelir Vergisi Uygulayan Ülkeler

ÜLKE	Uygulamaya Başlangıç Yılı	GV Oranı	K V Oranı	ÜLKE	Uygulamaya Başlangıç Yılı	GV Oranı	KV Oranı
Jersey	1940	20	20	Arnavutluk	2007	10	20
HongKong	1947	16	17.5	İzlanda	2007	35.7	18
Guernsey	1947	20	0	Makedonya	2007	10	10
Jamaika	1980	25	33.3	Mongolya	2007	10	10.25
Bolivya	1986	10	n.a	Montenegro	2007	9	9
Estonya	1994	21	0	Kazakistan	2007	10	15
Letonya	1995	25	15	Moldovya	2007	10	0
Litvanya	1996	24	15	Bulgaristan	2008	10	10
Rusya	2001	13	24	Çek Cum.	2008	15	15
Sırbistan	2003	14	10	Mauritius	2009	15	15
Irak	2004	15	15	Bosna Hersek	2009	10	10
Slovakya	2004	19	19	Belarus	2009	12	24
Ukrayna	2004	15	25	Belize	2009	25	25
Gürcistan	2005	12	20	Dağlık Karaba		5	5
Romanya	2005	16	16	Macaristan	2011	16	10
Kırgızistan	2006	10	10				

KAYNAK: Öz, 2012.

Bütün gelir unsurlarının birleştirilerek tek bir oranda vergilendirildiği gelir vergisi sistemi olarak değerlendirilen tek oranlı gelir vergisi sisteminde (TOGVS), her ülkenin uygulamada farklı oranlar belirlediği ve dünya üzerinde tek bir standart vergi oranının olmadığı görülmekte, ayrıca devletlerin uyguladıkları gelir vergisi oranları ile kurumlar vergisi oranlarının birbirinden farklı olduğu da görülmektedir. Bu sistemin kurumsal temelleri McGulloch ve Mill'e kadar dayanmaktadır. Tablo 16' da görüldüğü üzere tek oranlı gelir vergisi sisteminin ilk uygulama örneklerini 1940'lı yıllara kadar götürmek mümkündür. Bu sistemi ilk uygulayan ülkeler arasında Hong Kong bulunmaktadır. 1947'den bu yana Hong Kong ikili gelir vergisi sistemi uygulamaktadır. Yükümlülerin indirim ve istisnalardan yararlanarak % 2 ila

% 20 arasında değişen oranlarda artan oranlı vergiye tabi olmakta ya da bürüt gelirleri üzerinden % 16 oranında vergiye tabi olmak yönünde iki seçeneği bulunmaktadır. TOGVS uygulayan ülkelerin bu sisteme geçiş tarihleri ve GV oranları ile ayrıca karşılaştırma amaçlı olarak KV oranları tabloda gösterilmiştir (Öz, 2012).

1994 yılında Estonya % 24 ile ilk düz oranlı vergi uygulayan Avrupa ülkesi olmuş (sonradan bu oranın % 21'e gerilediği görölmüştür). Estonya'dan sonra Letonya da % 25'lik düz oranlı vergilemeye geçmiş, akabinde Litvanya'da benzeri vergi uygulamasını başlangıçta % 33 oranı ile uygulamaya koymuştur. Rusya ilk düz oranlı vergi uygulamasına geçen doğu bloku ülkesidir. Gelir vergisi oranı % 13, kurumlar vergisi oranı % 24 şeklindeyir. Ukrayna ve Slovakya ise sırasıyla %15 ve % 19 oranlarında gelir vergisi uygulayan ülkeler olmuşlardır. Düz oranlı vergi uygulamadan önce ekonomileri kötü seyreden söz konusu ülkeler; düz oranlı vergileme ile büyüme trendine girmişler, ekonomileri küçölmekten kurtulmuş ve uygulamaya geçilen tüm ülkelerde benzer pozitif ekonomik sonuçlar elde edilmiştir. Slovakya deneyimini ise bu konudaki en bariz örnektir (Laffer, 2004). Bununla birlikte TOGVS'nin vergi sistemini sadeleştirdiği belirtilmesine rağmen net gelirin belirlenme süreci hala karışıktır. Bu vergi sisteminin uygulanması durumunda yoksullar oransal olarak yüksek gelirliyelere göre daha fazla vergi öderler. Bu durum kamusal malların temininde yüksek gelir gruplarının fakirden daha fazla katkıda bulunması anlamındaki sosyal devlet anlayışına uymamaktadır. Maliye politikası uygulamalarında otomatik istikrarlandırıcı olma özelliğine sahip olan artan oranlı vergi tarifesinin ve dolayısıyla gelir vergisinin ise bu özelliği ortadan kalkmaktadır (Öz, 2012).

Neticede vergi rekabeti problemi bir koordinasyon ve güven problemidir. Her hükümet gelir elde etmek adına yatırımcıları vergilendirmek ister; fakat böyle yaparak yatırımcıları kendilerine vergi uygulamayan diğer hükümetlere yöneltmekten de korkar. Böylece vergi rekabeti problemine çözüm bulmanın anahtarı OECD gibi bir örgötle bu problemin üzerine çok yönlü gitmektir. Dolayısıyla OECD üç sebeple ilişkili olarak doğal seçenektir. **(i)** Aşırı riske maruz kalmaksızın yatırımcıların yeterli geliri elde edebilmek amacıyla OECD'ye üye bir ülkede yatırım yapmaları gerekir. O halde tüm OECD üyeleri portföy yatırımlarına

vergilemede bulunursa bu yatırımlar vergi cennetlerinden destek almadan vergiye tabi tutulabilecektir **(ii)** Dünyanın çok uluslu şirketlerinin yaklaşık % 85'i OECD üyesi ülkelere aittir. Böylece OECD üyesi ülkelere ait çok uluslu şirketlerin gelirlerinin vergilendirilmesi adına koordineli temel üzerinde hareket edilebilirse doğrudan yatırımlardan doğan vergi rekabeti problemlerinin çoğunun çözümü de mümkün olabilecektir **(iii)** OECD'nin gerekli uzmanlık temini noktasında oluşturduğu "OECD vergi rekabeti modeli" küresel standart oluşturma ve vergi rekabetini sınırlandırmanın yolunu açma adına bir mekanizma olarak ortaya çıkabilecektir (Avi-Yonah, 2001).

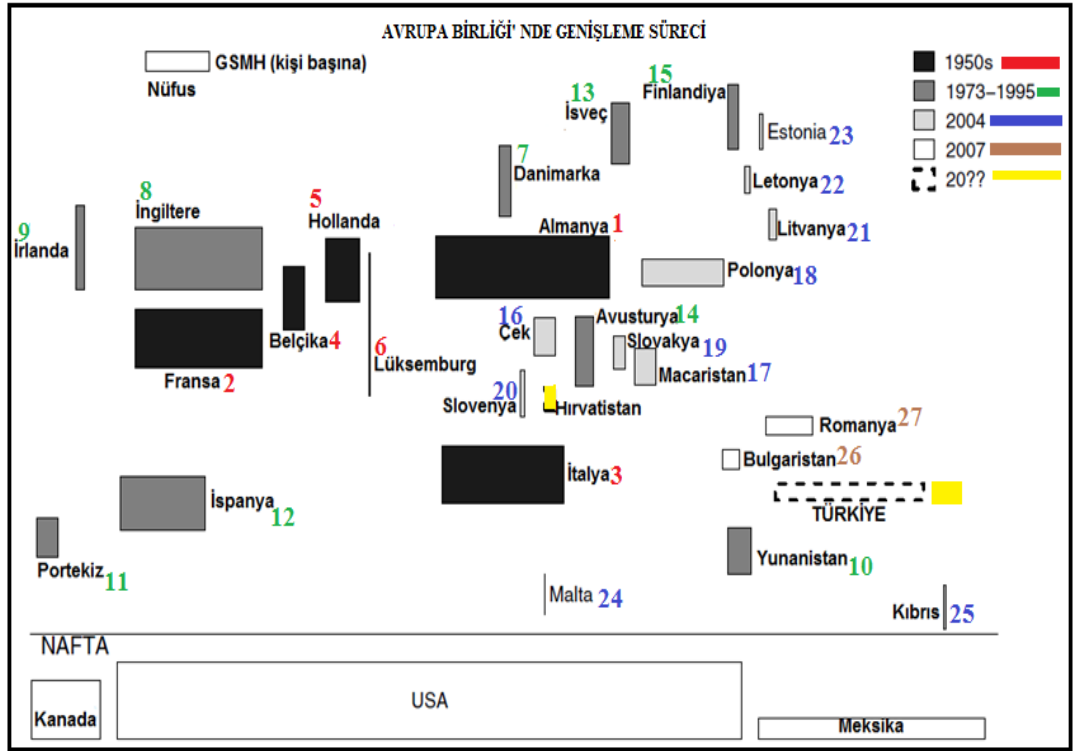
Bu meyanda kimi yazarlar rekabetten dolayı ortaya çıkan etkinsizliği hesaplamaya çalışmışlar, bu etkinsizliğin üst düzey bir hükümet veya birim tarafından her ülkeye verilecek sübvansiyonlarla ortadan kaldırılabileceğini ifade etmişlerdir. Yine bir kısım çalışmaya göre ise koordinasyon neticesi sağlanan faydanın pozitif olduğu; ancak hayal kırıklığı yaratacak kadar düşük olduğu belirtilmektedir. Ayrıca kazanılan faydanın yetersizliği yanında adaletsiz biçimde dağıldığı da görüşler arasındadır. Ancak şu bir gerçektir ki; özellikle AB ülkelerinin vergi rekabeti karşısında, kurumlar vergisinde koordinasyon yerine uyumlaştırmaya gitme gereği de pek inandırıcı değildir. Çünkü bu durum birliğe yeni katılan doğu bloku ülkelerinin diğer gelişmiş birlik üyesi ülkeler karşısında dezavantajlı konuma gelmelerine neden olabilecektir.

Dolayısıyla dünyada vergisel anlamda yaşanan rekabet kaçınılmaz bir gerçek olup bu rekabetin olumlu yönleri olduğu kadar olumsuz yönleri de mevcuttur. Devletler sermayeden alamadıkları vergiyi kendi vatandaşları üzerine yönlendirmekte özellikle mobilitesi düşük emek faktörü üzerinde yoğunlaşan vergisel baskı, vergi gelirlerinin azalması sonucunu doğurmakta bu ise kamu harcama gereksinimlerinin gereğince yerine getirilmesini engellemektedir. O halde yapılması gereken ülkelerin birbirleriyle rekabet etmeleri yerine koordinasyona gitmeleridir. Çünkü vergi rekabetinin zararlı olduğu yönünde ciddi iddialar bulunmakta, bu durumun kaynak dağılımı ve sosyal refahı da olumsuz etkilediği yönünde görüşlere yer verilmektedir. Vergi rekabeti kavramının tarihçesine bakıldığında da genel olarak böyle bir eğilimin ağırlık kazandığı görülmektedir.

2. Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti

Avrupa Kömür Çelik Birliğinin oluşumuna yönelik 1951 tarihli Paris Antlaşması Avrupa Birliği'nin temelini oluşturmaktadır. Akabinde 1957 yılında Roma Antlaşması imzalanmış ve bu antlaşmaya istinaden 1958 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ihdas olunmuştur. Genişleme süreci (Grafik 16) bir bütün halinde değerlendirildiğinde; *1950 ve sonrası dönem*: koyu renkle gösterilen alanları yansıtmaktadır. Bu dönem kurucu üye sıfatıyla Almanya, Fransa, İtalya, Belçika, Hollanda, Lüksemburg'dan müteşekkil altı üye ülkeyi kapsayan dönemi ifade etmektedir.

Grafik 16: Avrupa Birliği'nde Genişleme Süreci



KAYNAK: Head, 2007.

1973-1995 arası dönem: 1973'de Danimarka, İngiltere, İrlanda; 1981'de Yunanistan; 1986'da Portekiz ve İspanya; 1995'de İsveç, Avusturya, Finlandiya'nın katılımı ile Birliğin temel yapısının oluştuğu dönemdir. *2004 yılına ilişkin dönem*: On (10) Doğu Avrupa Ülkesinin katılımı ile beraber daha evvelki gelişmelerden farklı olarak daha fazla üyenin Birliğe katılımının gerçekleştiği uygulama sürecidir.

2007 dönemi: en son üye ülke sıfatıyla Bulgaristan ve Romanya'nın Birliğe kabulünün gerçekleştiği yıldır. Tek bir oluşum olarak ele alındığında AB dünyanın en yüksek GDP'sine (13 Trilyon ABD Dolarından fazlasına) sahip olup Kanada'nın 2. en geniş ticari ortağı konumundadır. Grafik, 27 üyeli AB'yi göstermektedir. Her ülkeye ait dikdörtgen genişlik ülkenin nüfusunu, boyutu is kişi başı milli geliri ifade etmekte, şeklin altında yer alan Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşmasına taraf üç üye ülke karşılaştırma amaçlı olarak verilmektedir. Diğer bir husus ise birliğe katılan en son ülkelerin asil ülkelere oranla daha fakir olmaları (şekildeki boş dikdörtgenler) ayrıca bu durumun ülkeler arasında gerilime neden olmasıdır. Bunun yanında Türkiye'nin önümüzdeki 10 yıl zarfında birliğe kabul edilmesi ise mümkün gözükmemektedir (Head, 2007).

Konuyu vergisel açıdan yaklaştığımızda AB de vergisel düzenlemelerin esası Roma Antlaşmasına 95-99 maddeleri arasındaki hükümlere dayanmakta olup genel itibariyle vergilemeye ilişkin düzenlemeler: (i) Vergi uyumlaştırma/yakınlaştırma (ii) Çifte vergilemenin önlenmesi (iii) Gümrük vergileri ve eş etkili vergilerin kaldırılması (iv) Ortak gümrük tarifelerinin oluşturulması (v) Ayrımcı vergileme ve aşırı vergi iadesi yasağı (vi) Devlet yardımları kapsamında değerlendirildiği görülmekte aşağıda söz konusu hususlara ilişkin temel kavramlar verilmektedir.

Avrupa Birliği'nde iç pazar Antlaşması Madde 7a olarak tanımlanmakta olup bu madde uyarınca malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımı sağlanmakta böylece iç sınırları olmayan bir alan oluşturulmaya çalışılmaktadır. Zaman içerisinde bu hedefe ulaşmada önemli ilerlemeler kaydedilmiş ve bu amaçla 1985 yılında Avrupa Komisyonu Tek Pazarının gerçekleştirilmesine yönelik Beyaz Kitap yayınlamış (serbest dolaşım ve vergilemeye yönelik sınırlamaların yedi yıl içinde kaldırılması öngörülmüş buna istinaden 1987 yılında Avrupa Tek Senedi SEA yürürlüğe girmiş ve Tek Pazarın kurulmasında önemli bir aşama kaydedilmiştir). 1993 yılı başında Tek Pazarın kurulması ile birlikte endüstri standartları arasındaki farklılıklar giderilmeye çalışılmış, ticaretin önündeki teknik ve fiziksel engeller (mallar üzerindeki sınır kontrolleri, kişiler üzerindeki gümrük kontrolleri) sağlık, güvenlik, mesleki alanlardaki engeller kaldırılmış ancak bu ilerlemelerin çok da gerçekçi olmadığı görülmüştür. Özellikle Tek Pazarın hala eksik olduğu bir dizi alan bulunmaktadır. Bu alanlardan hatta en önemlilerinden biri vergi konusu olup *ortak*

bir vergi politikasının oluşturulamamış olması temel handikaptır. Dolaylı vergiler konusunda (temel hukuki mevzuat anlaşmanın 99. maddesinde yer almakta) yapılan çalışmalar başta Katma Değer Vergisi VAT rejimi ve düşük düzeyli minimum Özel Tüketim Vergisi *Excise Duty* üzerinde sürdürülmektedir (European Parliament, 1998). *Dolaylı vergilerde uyumlaştırma* gerekli görülürken (Rutherford, 1992) *dolaysız vergilerde ise yakınsama* hedeflenmiş ve özellikle sermaye piyasalarında artan rekabetin AB içinde vergi oranlarında bir yakınsamaya yol açacağı tahmin edilmiştir. Ancak KDV oranlarının uyumlaştırılması konusunda Avrupa Komisyonu tarafından ısrarlı girişimlerine rağmen mali mutabakat halen sağlanamamıştır (Nehring and Schui, 2007).

Dolayısıyla "ortak bir vergi sistemine" ulaşabilmek için ulusal vergi sistemlerinin ve vergi kanunlarının bir ölçüde *yakınlaştırılması (approximation)* suretiyle kısmen de olsa verginin tarafsızlığını temin edilmeye çalışılması birlik çalışmalarının öncelikli hedefini oluşturmuştur (Cerioni, 2007). Zaten çalışmaların kapsamına bakıldığında *tam bir uyumlaştırma yerine vergide yakınlaştırma çabalarının öne çıktığı görülmektedir.* Çünkü uyumlaştırma çalışmalarına özel önem atfedilmesine ve tüm yönleriyle işleyen bir yapı oluşturulmaya çalışılmasına rağmen gelinen nokta dikkate alındığında dolaylı vergiler kapsamında dahi uyumlaştırma çabalarında yeterli seviyeye ulaşmadığı görülmektedir.

Ayrıca vergi uyumlaştırması amacıyla AB ülkeleri arasında önemli ölçüde birbirine benzeyen vergiler empoze edilmesi materyal ya da kültürel farklılıklar noktasında bazı ülkeler açısından sorunlar oluşturacağı da çok açıktır. Örneğin Richard Baldwin ve Paul Krugman tarafından yapılan çalışmalarda vergi uyumlaştırılmasının Avrupa'nın geri kalmış ve iç bölgelerinde verimsiz sonuçlar doğuracağı yönündedir. Ülkeler arasındaki ekonomik yapının farklı oluşu ise bu verimsizliğin temel nedenidir (Edwards and Rugy, 2002). Dolayısıyla ülkelerarası farklılıkların açıkça görülebildiği böylesi bir ortamda vergi uyumlaştırması konusunda çözümlemeye gidebilmek zorluklar içermekte dolayısıyla AB kapsamında öncelikli hedef ülkeler arasında eşit rekabet şartlarının oluşturulmasına yönelik olmaktadır.

AB rekabet politikası, prensip olarak ulusal rekabet politikalarından farklılık göstermemektedir. Temelde fikirler ve konular aynı olup hedef: haksız ya da zararlı vergi rekabetinin engellenmesi, piyasada rekabeti bozucu faaliyetlerin bertarafı ile herkesin daha büyük yararlar elde edebileceği serbest piyasa yapılarının geliştirilmesi amaçlanmaktadır. *AB rekabet politikaları temelde Avrupa Topluluğu anlaşmasının (Amsterdam Anlaşması) ilgili 81-90 maddeleri arasında açıkça gösterilmiştir.* Özellikle 81 ve 82 (eski 85-86)'nci maddelerde; hakim durumun kötüye kullanımı, uyumlu eylemler, teşebbüsler arasında yapılan rekabeti bozucu anlaşmalar, birleşmeler sonucunda yeni oluşan firmaların bu durumu rakiplerinin ya da tüketicilerin aleyhine kullanmaları, birlik içerisinde rekabeti bozucu devlet yardımları *state aids* uygulamaları AB rekabet politikaları çerçevesinde kullanımları men edilmiştir. Bununla birlikte anti-damping uygulamalarıyla (Stewart and Burgess, 2001); dış ticarete haksız rekabetin önüne geçilerek (anti-damping vergisi) düşük ithal fiyatların, yurtiçinde benzer mallara uygulanan fiyatlarla aynı seviyeye getirilmesi amaçlanmıştır.

Ancak Avrupa Birliği içerisinde vergi rekabeti kavramı dikkate alındığında Hartnett'in ifadesiyle "rekabetin yararlı olduğunu kabul edilmekle birlikte temel sorun sağlıklı bir yapının oluşumunu engelleyen zarar verici vergi rekabeti ve zararlı vergi rejimleri üzerine olmaktadır" (Drexler et al, 2008).

Birlik içerisinde özellikle doğrudan vergilendirmeyi düzenleyen Antlaşma hükümlerinin yetersiz olduğu görülmekte (Cerioni, 2007); bu noktada kaynak ihtiyacı içerisindeki nispeten fakir ülkeler ise sermaye üzerine (faiz gelirleri ve yatırım kazançları öncelikli olmak üzere) düşük vergi oranı uygulayarak ticaret tarifelerinde bir azalma da dahil olmak üzere vergisel ayrıcalıklar yoluyla rekabet edilebilirlik düzeylerini arttırmaya çalışmaktadırlar. Çünkü Birliğe yeni katılan ülkelerin vergisel manada yüksek uyum maliyetleri ile karşı karşıya kalmaları, diğer gelişmiş ülkeler karşısında ulusal ekonomilerinin rekabetçi bir ortamda dezavantajlı konuma gelmelerine yol açmaktadır. Nispeten yüksek fiyat düzeyleri örneğin ihracata engel olabilirken, diğer taraftan yüksek uyum maliyetlerinin ortaya çıkardığı ağırlaştırıcı ortam yabancı işletmeler açısından yatırım yapmak veya bağlı ortaklıklar kurmak noktasında caydırıcı sonuçlar doğurabilmektedir. Örneğin Bulgaristan gibi ülkelerin yabancı yatırımlara (diğer gelişmiş birlik üyesi ülkeler gibi) benzer vergi

sistemleri tatbiki son derece zor olmakta, vergi ile ilgili tüm maliyetlerin piyasa işlem maliyetlerini oluşturduğu göz önüne alındığında vergi oranlarını mümkün olduğunca azaltma eğilimine girmektedirler (Nehring and Schui, 2007; McGee, 2008).

Bununla birlikte kurumlar vergisi alanında yeni üye ülkelerin, uluslararası standartlarla karşılaştırıldığında dar vergi tabanlarına düşük yasal vergi oranları uyguladıkları görülmektedir. Son yıllarda bahse konu ülkelerde vergi tabanları kısmen genişlemiş olsa dahi vergi oranlarındaki azalma kayda değerdir. Dolaylı vergileme alanında da yeni üye ülkelerin, tüketim kaynaklı vergilere diğer AB ülkelerine göre daha aşırı bağımlılık gösterdikleri görülmektedir (Bernardi, Chandler and Gandullia, 2005).

2.1. Vergilemeye İlişkin Hükümler

Roma Antlaşması ile topluluk içerisinde ortak bir Pazar oluşturularak üye devletlerin ekonomi politikalarının aşamalı olarak birbirlerine yakınlaştırılması; ekonomik faaliyetlerin uyumlu, sürekli ve dengeli gelişimi ile yaşam standart ve kalitesinin tüm üye devletler dahilinde geliştirilmesi ve buna istinaden mevcut standartların oluşturulması amaçlanmıştır. Buna göre **(i)** ortak bir gümrük tarifesi kabul edilerek üçüncü ülkelere yönelik ortak bir ticaret politikası oluşturulmuştur (madde 9). Bu madde ile OGT'nin oluşumu amaçlanmış ve 1968 yılında Ortak Gümrük Tarifesine geçilmiştir (The Treaty of Rome, 1957). **(ii)** üye ülkeler arasında ithalat ve ihracat üzerinden alınan gümrük vergileri ve eş ve etkili (*equivalent effect*) vergiler dahil diğer tüm önlemler men edilmiştir (bkz. geniş bilgi madde 25).

(iii) ayrımcı vergileme ve aşırı vergi iadesinin yasağı kapsamında madde 90'a göre: anlaşmada yer alan kurallara aykırı olarak ithal mallara daha fazla vergi uygulamak ya da yerli mallara yönelik uygulanan koruyucu önlemleri benzer ithal mallara uygulamamak veya milliyete dayalı ayrımcılık yasaklanmıştır. Yine madde 95'de söz konusu duruma atıf yaparak hiçbir üye devletin doğrudan veya dolaylı olarak yerli ürünlere uyguladığı iç vergilerden daha yüksek bir vergiyi, ithal ürünlere uygulayamayacağı hükme bağlanmıştır. Yine hiç bir üye devlet, diğer üye devletlere göre yerli ürüne dolaylı koruma sağlayacak türden uygulamalarda bulunmayacaktır. Ayrıca Damping başlığı altında, ihracatın gereğinden fazla vergi iadesi yoluyla

teşvik edilmesi yasaklanmış bu şekilde üye ülkeler arasında aşırı ihracatın önlenerek bu tür uygulamalara son verilmesi amaçlanmıştır. Madde 91’de belirtildiği gibi: bir üye devlet tarafından bir başka üye devlete ihraç edilmiş olan mallar serbest dolaşımda bulunduklarından gümrük vergileri, miktar kısıtlamaları ve eş etkili önlemlere bağlı olmadıklarından, ihraç edilmiş olan ürünler ilk (geldikleri) ülke topraklarına tekrar kabul edilebileceklerinden dampingli üründen amaçlanan faydanın sağlanamayacağı da açıkça belirtilmiştir (The Treaty of Rome, 1957).

(iv) Devlet yardımları Roma Anlaşmasının 92-94. maddeleri arasında düzenlenmiş; üye devletler tarafından hükümet kaynakları kullanılarak belirli teşebbüs veya belirli malların üretimini teşvik etmek maksadıyla rekabeti bozucu eylem ya da davranışlar devlet yardımları olarak nitelendirilerek men edilmiştir. Bununla birlikte Ortak Pazar anlayışıyla uyumlu olmak ve sosyo-ekonomik, bölgesel eşitsizlikleri ortadan kaldırmak amacıyla yardımlarda bulunulabileceği örneğin yaşam standartlarının nispeten düşük, işsizlik oranlarının yoğun olduğu alan ve bölgelere yardım götürülmesi gibi hallerde bu unsurların rekabeti bozucu devlet yardımları kapsamında değerlendirilemeyeceği ifade edilmiştir (The Treaty of Rome, 1957). Böylece üye devletler arasında hareket serbestisini kısıtlayıcı türden engeller kaldırılarak kişilerin, mal ve hizmetlerin ve sermayenin Topluluk genelinde serbest dolaşımının gerçekleştirilmesi amaçlanmış genel itibariyle bakıldığında vergilemeye ilişkin temel hükümlerin 95-99. maddeler arasında yer aldığı görülmüşür.

2.2. Avrupa Birliği’nde Başlıca Vergi Türlerinin İncelenmesi

Roma Antlaşmasından, Avrupa Ekonomik Topluluğuna oradan da yirmi beş (yedi) üyeli Avrupa Birliği’ne uzanan süreçte Avrupa halkları arasında yakın işbirliğinin temelleri atılmıştır. Topluluk genelinde ortak refahın temini maksadıyla mal ve hizmetlerin, emeğin ve sermayenin serbest dolaşımı önündeki engellerin kaldırılması amaçlanmış, ilerici uygulamaların gerçekleştirilebilmesi maksadıyla gümrük vergileri kaldırılarak üçüncü ülkelere yönelik ortak gümrük tarifeleri oluşturulmuştur (Weiner, 2005).

AB’de doğrudan vergilerin gelir ve kurumlar vergisi (KDV hariç) ulusal hükümetlerin kontrolü altında tutulduğu düşünüldüğünde (ki hiçbir ülke doğrudan vergiler konusunda bu yetkiyi bir üst otoriteye devretmek istememektedir) insanların,

malların ve sermayenin serbest dolaşımının gerçekleştiği Tek Pazar ortamında yüksek vergi uygulayan ülkelerin vergi rekabeti ile zarara uğrayacakları ifade edilmekte dolayısıyla uyumlaştırma çabalarının önemine bir kez daha vurgu yapılmaktadır. Ancak Eylül 2004 sonlarında Nicolas Sarkozy tarafından başlatılan çalışmalar da dahil olmak üzere AB çapında tam uyumlaştırma çabaları ne yazık ki amacına ulaşamamış sadece Komisyon tarafından özel alanlarda uyumlaştırmanın gerçekleştirilmesi amacıyla *aşamalı bir yaklaşımın* benimsendiği görülmüştür (Teather, 2005).

AB genelinde vergi uyumlaştırması son derece ihtilaflı bir mesele olmaya devam emekte olup uyumlaştırma çabalarında yeterli sonucun alınamamasının temel nedeni ülkelerin, vergilendirme (dolaysız vergiler) üzerindeki *egemenlik haklarından* feragat etmek istememelerinden kaynaklanmaktadır (Nehring and Schui, 2007). Diğer taraftan vergilendirme, ulusal sistemlerin ekonomik ve sosyal yapılarının gelişimini yansıtmakta olup *farklılıkların mevcudiyeti* bir dereceye kadar kaçınılmaz olmakta, vergi sistemleri arasındaki farklılıkların azaltılarak uyumlaştırılmaya gidilebilmesi ise son derece zor olmaktadır (McGee, 2008). Ayrıca vergileme hususunda üye devletler arasında farklılaşmaya neden olan sorunların çözümüne yönelik yeterli önlemlerin de alınmadığı görülmekte vergileme konusundaki temel yaklaşım zararlı vergi rekabeti ve tercihli vergi rejimleri üzerine odaklanmaktadır (Weiner, 2005).

2.2.1. Dolaysız Vergiler

Avrupa Birliği'nde özellikle doğrudan vergilendirme konusunda ulusal hükümlerin farklılığı iç pazarın işleyişini etkilemektedir. Üye devletler ise doğrudan vergileme konusunda bağımsızlıklarının sınırlandırılması anlamına gelebilecek ve vergileme yetkilerini kısıtlayacak bu türden düzenlemelere karşı isteksiz davranmaktadır. Bu konuda vergi tarafsızlığının tam olarak sağlanabilmesi ve belirlenen hedeflere ulaşılabilmesi için daha sıkı çabaların gerekli olduğu belirtilmekte aksi takdirde gerek vergi oranları gerekse vergi gelirlerindeki azalışın, çarpık vergi rekabetinin nihai sonucu bağlı olacağı ifade edilmektedir (Cerioni, 2007).

2.2.1.1. Kurumlar Vergisi

Dolaysız vergiler konusunda yaklaşımlar daha çok kurumlar vergisi üzerinde yoğunlaşmakta, mevcut çalışmalar özellikle 2000 yılında belirlenen iddialı Lizbon hedefi kapsamında daha da önemli hale gelmekte böylece 2010 yılında dünyanın en rekabetçi ve bilgiye dayalı, dinamik sürdürülebilir büyüme kapasitesine sahip ekonomik sosyal ve çevresel standartlara ulaşmış bir Avrupa Birliği vizyonu hedeflenmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu, Konsey Direktifleri merkezinde kendini bulmakta ve özellikle 90/434/EEC (Birleşme ya da Füzyon Direktifi *the Merger Directive*) ile *şirket faaliyetlerinin kolaylaştırılması*; Konsey Direktifi 90/435/EEC (Ana Şirket ve Yavru Şirket Direktifi *the Parent-Subsidiary Directive*) ile *ana şirketin bir başka birlik üyesi ülkede bulunan bağlı işletmesinin çifte vergilendirmeye tabi tutulmasının önlenmesi* ve söz konusu maddelerin 2004 ve 2005 yıllarında modifiye edilerek iki direktifin temel hedefleri doğrultusunda *AT'nin iç pazar ihtiyaçlarını karşılayan, eşit rekabet şartlarının oluşturulduğu, düzgün işleyen ortak vergileme sisteminin oluşturulması amaçlanmaktadır.* (i) Füzyon direktifi ile şirketlerin vergilendirilmesi konusunda uyumlaştırmanın sağlanabilmesi amacıyla farklı üye ülkelerdeki *şirket birleşme, bölünme, transfer varlık ve değişim konularında* değer artış kazançları vergi dışı bırakılmıştır (ii) Topluluk içerisinde sınır ötesi ekonomik faaliyetleri engelleyen çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması amacıyla; yavru işletmenin sadece kazancı elde ettiği ülkede vergilendirilmesi uygulamasına geçilmiş, dağıttığı kar payı üzerinden stopaj uygulaması ise ortadan kaldırılmıştır. Buna mukabil ana şirket ise yavru şirket kazancına istisna yada matrahtan indirim uygulayacaktır (Cerioni, 2007). (iii) Farklı üye devletlerde ilişkili şirketler arasında faiz ve telif hakkı ödemeleri için geçerli ortak bir vergilendirme sistemi oluşturulması amacıyla söz konusu bedellerin transferleri üzerinden vergi kesintileri (stopaj) kaldırılmıştır. Böylece tasarrufların vergilendirilmesinde uyumlaştırmaya gidilmesi suretiyle özellikle faiz gelirlerinin tek bir ülkede yani ikamet ülkede vergilendirilmesi sağlanmıştır (Council Directive, 2003). (iv) vergi yapılarının uyumlaştırılması yoluyla yatırım kararlarında rekabetin bozulmasının önlenmesi bu suretle vergi sistemlerinin nötr hale getirilerek salt vergisel gerekçelerle kaynakların birlik üyesi ülkeler arası yanlış tahsisinin engellenmesi amaçlanmıştır (Edwards and Rugy, 2002). (v) Bu amaçla Birlik

kapsamında vergi oranlarındaki farklılıklar, üye devletler arasındaki vergi varyasyonları, amortisman oranlarındaki farklılıklar yanında düz amortisman ya da hızlandırılmış amortisman uygulamaları, devlet yardımları, vergi indirimleri ve vergi teşvikleri şeklinde uzayıp giden uyum farklılıklarının giderilmesi ve dolayısıyla zararlı vergi rekabetinin önlenmesi amaçlanmaktadır. Komisyon yirmi beş ayrı vergi sisteminin varlığını tanımlamış, üye ülkeler arasında uyum sorununun altında yatan temel neden olarak birçok ülkenin uymak zorunda olduğu farklı kuralların hatırı sayılır bir uyum maliyeti oluşturması üzerinde durulmuştur. Bu durum vergi ormanı (*tax jungle*) ya da vergi karmaşası biçiminde Avrupa Birliği'nin sınır ötesi ekonomik aktiviteleri üzerinde önemli bir engel teşkil etmekte (Weiner, 2005); kurumlar vergisi alanındaki çalışmalar temelde bu sorunların giderilmesi doğrultusunda devam etmektedir.

Böylece küresel bir ekonomide sermaye ve yatırımların hızlı bir şekilde en uygun alanlara kanalize olabilmesi, şirketler hukuku kapsamında bir yargısal alandan diğerine geçen üye devletlerin topluluk içi kısıtlamalar-dezavantajlar ve çarpıklıklarla karşılaşmaması, vergi kurallarının rekabet açısından tamamen nötr olduğu, vergi tarafsızlığının sağlandığı, antlaşma hedefleri ile tutarlı ve rekabet ortamı bozulmamış bir pazar yapılanmasının gerçekleştirilebilmesi amaçlanmaktadır. Ancak üye ülkeler arasında vergi rekabeti konusunda bir uzlaşının zor olacağı görülmekte belki de direktiflerin en temel sorunu bir dizi eksiklikler ve yorumlayıcı alandaki belirsizlikler noktasında ortaya çıkmaktadır (Cerioni, 2007).

2.2.1.2. Gelir Vergisi

Gelir vergisi müktesebatı açısından Birlik dahilinde uyumlaştırma çabaları son derece yetersiz kalmış bu duruma neden olarak ise üye devletler arasındaki *vergi indirimleri, asgari ve azami vergi oranları ve vergi dilimleri (schedule tax) gibi temel konulardaki önemli farklılıklar* gerekçe gösterilmiştir. Vergi sistemleri arasında bahse konu yaygın farklılıklar noktasında örneğin ortalama ücret düzeyinde bir kişi Danimarka'da % 38.3 vergi öderken, Portekiz'de bu durum % 7.2 arasında değişen oranlara kadar değişiklik gösterebilmiştir. Özellikle sosyal güvenlik prim katkıları ve kişisel gelir vergisi alanında üye ülkeler arasında farklılıklar bulunması sınıra yakın yerlerde ikamet eden kişiler bakımından sınır ötesi göçleri teşvik etmekte dolayısıyla

işgücü piyasasına yönelik rekabet ortamında çarpıklıklar oluşmaktadır. Kişisel gelir vergisi farklılıklarının giderilmesine yönelik komisyon 1979 yılında bir direktif hazırlayarak soruna tatmin edici bir çözüm bulmaya çalışmış ancak üye devletlerin isteksizliği neticesi direktif taslağı geri çekilmiştir (European Parliament, 1998).

Gelenen noktada Adalet Divanı tarafından yapılan tanımlamalarda *işçi, serbest meslek sahibi kişiler ve iş arayan* (işsizlerle) ilgili ayrımda bulunulurken, kamu politikası veya kamu güvenliği gerekçesiyle uzaklaştırma tedbirlerinin kabul edilemeyeceği ifade edilmiş (üye ülke vatandaşlarının şartsız olarak üç ay süreyle diğer birlik üyesi ülkelerde ikamet etme hakkı bulunduğu dikkate alındığında m.9) işçi ve serbest meslek sahibi kişiler için bu sürenin uygulanmayacağı ancak iş arayanlar ya da işsizler bakımından gittikleri ülkenin sosyal yardım sistemine bir yük oluşturmadıkları ve sağlık güvencelerinin bulunması halinde bu süreye tabi tutulmayacakları belirtilmiştir (Concil Directive 2004). Gelir vergisi kapsamında yapılan çalışmalar bireysel tasarrufların vergilendirilmesi (bkz. 2003/48/EC *taxation of savings income in the form of interest payments*) direktifiyle düzenlenmiş olup emekli maaşlarının vergilendirilmesi ile kar payı üzerindeki vergilere yönelik çalışmalar konsey tebliğleri çerçevesinde sürdürölmektedir.

Diğer taraftan AB bünyesinde gelir vergisi alanında yapılan çalışmalar (yukarıdaki çalışmalara ek olarak) *hane halkının vergilendirilmesi, ocuk sayısı ile ilgili vergisel indirimler* (asgari indirim düzeyleri) ile ilgili olarak da sürdürölmektedir. Örneğin Danimarka’da çocuksuz bir vergi mükellefi en yüksek vergiyi öderken, Yunanistan ve Portekiz’de ise en düşük vergiyi ödemektedir. Dolayısıyla vergi oranlarının yanı sıra vergi yükleri arasındaki farklılıkların da bariz olduğu AB’de, gelir vergisi alanında uyumlaştırma çabaları önemli sorunlardan biri olmaya devam etmektedir. Vergilerin uyumlaştırılması noktasında resmi mevzuat zorlayıcı hükümler olmadan bu sürecin işlemeyeceğini ifade etmektedir. Aynı zamanda bu durum ortaya koymuştur ki; *vergi rekabeti* yanında *uyumlaştırma* önlemlerinden kaynaklı ikiz baskılara rağmen ne bariz bir şekilde dibe doğru yarış ne doğrudan vergilerden dolaylı vergilere doğru ağırlıklı bir kayma, ne de vergi yükünün sermayeden-işgücü üzerine kayması gibi bir yönelim gerçekleşmemiştir. Ancak Avrupa ve dünya ekonomileri içinde artan vergi rekabetinin hükümet gelirlerini aşındırdığı bilinmesine rağmen hiçbir üye devlet gelir vergileri üzerindeki

egemenlik hakkından feragat etmek istememekte buna bağılı olarak da dolaysız vergiler alanında uyumlaştırma çabalarında istenen netice alınamamaktadır (Nehring and Schui, 2007).

2.2.2. Dolaylı Vergiler

Dolaylı vergiler alanında yapılan uyumlaştırma çabaları, ATA anlaşması altında Birlik üyesi kişilerin, mal ve hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımının sağlanabilmesi bakımından eşit rekabet şartlarının oluşturulmasını amaçlamıştır (Stone, 2006). Bu şekilde serbest dolaşımın önündeki ek maliyetler ve vergi uyum maliyetlerinin giderilmesi hedeflenmiştir (McGee, 2008). AB de tek pazar yapılanmasını teşvik etmek ve üye ülkeler arasındaki aktif engellerin kaldırılmasını sağlamak amacıyla uyumlaştırma politikalarına hız verilmiş bu durum AB genelinde malların serbest dolaşımına izin veren 1992 tarihli Tek Pazar mevzuatı ile daha da belirgin hale gelmiştir (Teather, 2005). Birlik dahilinde dolaylı vergiler alanında gerçekleştirilen uyumlaştırma faaliyetlerinin ise KDV ve özel tüketim vergileri kapsamında sürdürüldüğü görülmektedir.

2.2.2.1. Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisi 1950'lerde Fransa'da tanıtılmıştır. Amerika Birleşik Devletleri hariç, başta gelişmiş ülkeler olmak üzere vergi politikaları içerisinde merkezi bir araç halini almış, 1970'li yıllarda çeşitli direktiflerle Avrupa Birliğinde kurumsal bir yapı arz etmiştir (Salanie, 2003). İlk kez 1967 yılında (1962 tarihli Neumark Raporu kapsamındaki çalışmalar 1967 tarihinde hayatiyet kazanmış ve 1. Direktif ile KDV Topluluğun ortak gider vergisi olmuş böylece mali engellerin kaldırılarak nihai hedefe ulaşılması amaçlanmıştır) başlayan süreçte bugün itibarıyla 130'dan fazla ülke tarafından uygulanan dünyanın vergi gelirlerinin yaklaşık dörtte birinin sağlandığı bir vergi sistemi haline dönüşmüştür. KDV; İthalat ve ihracat vergileri yerine ticaretin serbestleştirilmesini kolaylaştırmış, vergileme sistemini basit, açık, şeffaf, öngörülebilir ve yolsuzluklara karşı daha hassas hale getirirken, yönetim ve idari maliyetlerin ucuzlaması yanında farklı vergilerin; sayı, tür, oranlarına yönelik olarak uygulamada da sadelik getirmiştir. Böylece karmaşık, belirsiz ve yorucu gelir vergisi uygulamalarına göre KDV nispeten düşük vergi

oranları ile avantaja sahip olmakta vergi tabanının çok geniş olması nedeniyle de büyük miktarda gelir seviyelerine ulaşabilmektedir (Nehring and Schui 2007; Brautigam, Fjeldstad and Moore, 2008).

Dolaylı vergilerde işlem gören mallar üzerinden iki tür vergi tarh olunmaktadır. Bunlar çıkış ülkesinde vergileme (*origin*) ve varış ülkesinde vergileme (*destination*) prensipleridir. Çıkış ülkesinde vergileme prensibinde ihracat vergilendirilmektedir (ÖTV). Daha yaygın olarak kullanılan varış ülkesinde vergileme prensibinde ise (KDV) ithalat vergilendirilirken, ihracat vergiden istisna edilmektedir (McGee, 2008). Görüldüğü gibi varış prensibinde vergi tüketicilerden/tüketen ülkeden alındığından ihracatı ya da üretimi özendirmekte; çıkış prensibinde ise vergi üreticilerden/ üretici ülkeden alındığından ithalat ya da tüketimi özendirmektedir. Birlik içerisinde en fazla ilerlemenin sağlandığı alan dolaylı vergiler olmakla birlikte başta üye ülkeler arasında vergi oranlarına yönelik farklılıklar olmak üzere maliyet farklılıklarından kaynaklı olumsuzluklar uyumlaştırma faaliyetlerini de olumsuz etkilemekte dolayısıyla bu gün itibarıyla uygulanan varış ülkesinde vergileme prensibinin bir kısım değişikliklere uğramakla birlikte ilerleyen yıllarda kalıcı bir sistem olarak sürdürülebileceği düşünülmektedir.

Bu noktada 28 Kasım 2006 tarihli 2006/112/EC sayılı Direktif, KDV sisteminde gelinecek düzeyi ifade etmekte mevzuatın yukarıda bahse konu şekilde tek ve bütün olması sağlanarak birlik faaliyetlerinde basitlik, etkinlik ve sadelik amaçlanmaktadır. KDV oranlarına ilişkin hususlar iki oran dahilinde ele alınmakta, buna göre **standart** KDV oranlarının % 15'den az olamayacağı, TITLE VIII RATES başlığı altında açıkça gösterilmektedir. Diğer taraftan üye ülkeler arasında standart KDV oranları yanında ikinci bir yöntem olarak, belirlenen mal ve hizmetlere yönelik **indirilmiş** KDV oranı uygulamasına da gidilebilmektedir (Council directive, 2006: 23-25). Ancak ortak matrah, ortak oran (indirim istisna tutarları) dahil olmak üzere ortak mal ve hizmet konseptine yönelik KDV çalışmalarında farklı vergi oranları başta olmak üzere tam bir ortak uyumlaştırmadan bahsetmek mümkün olmamaktadır (Tyc, 2008). (Bkz.Standart ve indirilmiş KDV oranları ile indirim konu mal ve hizmetler, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union Situation at*, July 2012).

2.2.2.2. Özel Tüketim Vergisi

Özel Tüketim Vergisi alanındaki uyumlaştırma çalışmalarına 1972 tarihindeki 1972/464/EEC Direktifi ile başlanmış, 2008 tarihli ve 2008/118/EC sayılı Direktif ile ortak ÖTV mevzuatına yönelik yeni yapılanma oluşturulmuştur. Bu çerçevede genel hükümler kısmında açıklandığı gibi ÖTV kapsamına giren mal ve hizmetler temelde üç kategori altında (i) enerji ürünleri (ii) alkol ve alkollü içkiler (iii) işlenmiş tütün ürünleri şeklinde tasnif edilmiştir. Üye ülkeler minimum ÖTV oranlarına uymak kaydıyla bu oranın üzerinde ÖTV oranlarını serbestçe belirleyebilmektedir (Council Directive, 2008). Ancak bu durum *üye ülkeler arasında farklı vergi oranlarının oluşumuna neden olmakta* vergi rekabeti dolayısıyla vatandaşlar düşük vergili ülkelerde alışveriş yapmakta böylece bireyler malı satın aldığı ülkenin vergisine tabi olurken kendi ülkesinde herhangi bir ek vergi ödememekte yani çıkış ülkesinde vergileme prensibi söz konusu olmaktadır. Ancak burada temel unsur yapılan alışverişlerin kişisel tüketime yönelik olması ticari bir nitelik taşımaması gereğidir. Böylece yüksek vergili ülkeler ÖTV/KDV gelirlerinin kaybının yanı sıra aynı zamanda kendi iç işletmeleri açısından da vergi ve istihdam üzerinde olumsuz zincirleme etkiye sahip olmaktadır (Teather, 2005). Dolayısıyla bu durum konunun başından bu yana üzerinde durduğumuz zarar verici vergi rekabeti ve tercihli vergi rejimleri sorunlarını gündeme getirmekte uygulamada getirilen tedbirsel yöntemler ise sorunları genel manada çözmede yetersiz kalmaktadır.

3. Zararlı Vergi Rekabeti

Zararlı Vergi Rekabeti konusunda uluslararası girişimlerin ilki G-7 ülkeleri maliye bakanları tarafından 1996 Lyon zirvesinde başlatılmış ve aynı yıl OECD tarafından ülkelerin zararlı vergi uygulamalarının etkilerini sınırlamak için bireysel ve kolektif çalışmalar altında çok taraflı bir yaklaşımın tesis edilmesi amaçlanmıştır. Akabinde OECD 1998 yılında *Zararlı Vergi Rekabeti: Gelişmekte olan küresel bir sorun* başlıklı rapor yayımlamış ve bu soruna yönelik bazı çözüm önerileri getirmiştir. En başından beri odak finansal hizmet merkezleri ya da portföy yatırımları olarak son derece mobil varlıklar üzerine yönelirken ilerleyen dönemde zararlı vergi rekabeti konsepti (i) doğrudan yatırım (ii) çokuluslu şirketlerin aktif

pasif sermaye geliri (iii) bireysel tasarruf ve portföy yatırımlarını kapsayacak şekilde belirgin hal almıştır (Rixen, 2008).

Haksız vergilendirme ya da zarar verici vergi rekabeti; bir ülkede potansiyel olarak uygulanan seviyeyle önemli ölçüde farklılık arz edecek şekilde sıfır vergilendirme dahil olmak üzere düşük düzeyde uygulanan vergisel önlemlerdir (European Parliament, 1998). Ancak OECD zararlı vergi rekabeti tanımlamasında bulunurken düşük vergi oranı kriteri yanında diğer bir takım hususların da aranması gerektiği üzerinde ehemmiyetle durmuş ve bunları; şeffaflıktan yoksun uygulamalar, etkin bilgi değişiminin olmaması, Ring-Fencing (serbest vergi alanlarının oluşturulması) uygulamaları şeklinde maddeler halinde sıralamıştır (OECD, 1998).

Düşük vergilemenin küresel refaha olumsuz etkisinin olup olmadığı ya da zararlı vergi rekabeti sınırının nerede başlayıp bittiğine yönelik sorunlar uluslararası alanda tartışmalara yol açmış ve bu bağlamda OECD tarafından zararlı vergi rejimlerinin altı tür olumsuz dışşallığa neden olduğu belirlenmiş ve bunlar: (i) finansal ve reel yatırımlar üzerinde saptırıcı etki ve bozulmaların görülmesi (ii) vergi yapılarının bütünlüğü ve vergi adaletinin zarar görmesi (iii) vergi mükelleflerinin vergisel yükümlülüklerle uyum konusunda isteksiz davranması (iv) vergi idaresinin artan maliyetlerinin mükelleflerin uyum maliyetlerini arttırması (v) vergilerin ve kamu harcamalarının bileşiminin değişmesi ve daha yüksek vergi oranlarının oluşumu (vi) vergi yükünün emek, mal, tüketim gibi daha az hareketli vergisel alanlara kayması şeklinde sıralanmıştır. Zararlı vergi uygulaması temelde bir ülkedeki vergi politikalarının diğer ülkelerin vergi tabanını etkilemesi durumunda ortaya çıkmakta bu durum yayılma etkisi (*spillover effects*) ya da dışşallıklar (*externalities*) olarak ifade edebileceğimiz durumun oluşumuna neden olmaktadır. Bir taraftan zararlı vergi politikaları ile ülkeler, diğer ülkelerin vergi matrahını aşındırarak vergi gelirlerinin erozyona uğratmakta çünkü, ülkeler agresif tarzda indirimlere (*bidding aggressively*) yönelmekte diğer taraftan vergi gelirlerindeki erozyon politikacıları mevcut vergi gelirlerin en etkin şekilde kullanmaya zorlamaktadır (Edwards and Rugy, 2002).

Bu bölümde zararlı vergi rekabetine yol açabilecek potansiyele sahip rejimler dört maddede (düşük veya sıfır vergi oranı, ring-fencing uygulamaları, şeffaflığın

bulunmayışı, etkin bilgi değişiminin olmaması) ve diğer yardımcı maddeler dahilinde sıralanmakta, zararlı vergi rekabetinin kaynağı olması sebebiyle yürütülen faaliyetler **(a)** vergi cennetleri **(b)** tercihli vergi rejimleri kapsamında değerlendirilmektedir (OECD, 1998).

3.1. Vergi Cennetleri

Verginin hiç olmadığı ya da düşük oranda vergi oranlarının uygulandığı, yabancı mükellefler açısından vergiden kaçınma ve vergi kaçırma amacıyla cazip fırsatlar sunan banka gizlilik kurallarının son derece sıkı biçimde tatbik edildiği genellikle ada hüviyetine sahip ülke ya da bölgelerdir (Bishop, 2004). Bu ülkeler yabancı yatırımlara düşük oranlı vergi ve yüksek oranda gizlilik kuralları uygulamaları yanında ayrıca gelişmiş bir iletişim altyapısına da sahip ülkelerdir. Bu ülkelerin çoğu küçük ülkeler olup Cayman Adaları en çok bilinen örnektir. 1 milyonu aşkın nüfusa sahip sadece 7 adet vergi cenneti ülke bulunmaktadır. Bu yedi büyük vergi cenneti Hong Kong, İrlanda, Lübnan, Liberya, Panama, Singapur ve İsviçre'dir. Özellikle şirketler, dış finansman, sigorta vs. şirketleri kurarak vergi cennetlerini yasalara uygun olarak başarılı şekilde kullanırlar. Böylece öncelikle ÇUŞ'lerin diğer şubeleri için gider olarak gösterebilecekleri kazançlar sağlanırken, bu giderler faiz gideri, sigorta gideri ya da malzeme alımları şeklinde gerçekleşmekte ve böylece gelir, yüksek vergili alanlardan vergi cennetlerine taşınmaktadır (Head, 2007).

OECD tarafından 1998 yılında *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* konulu raporunda bir ülkenin vergi cenneti olarak kabul edilebilmesi için gerekli şartlar şu şekilde sıralanmıştır: (1) hiç vergi uygulanmaması ya da nominal vergi uygulanması (2) etkin bilgi değişiminin bulunmaması (3) şeffaflığın olmaması (4) ekonomik açıdan fiilen faaliyette bulunulmaması ya da diğer bir ifadeyle faaliyette bulunma zorunluluğunun olmaması şeklinde dört madde halinde ayrıntılı olarak sunulmaktadır (OECD, 1998). Ayrıca söz konusu raporda vergi cennetleri ile mücadele etmek amacıyla öncelikli olarak vergi cenneti tanımlamasına giren ülkelere yönelik genel bir listenin hazırlanması gereği üzerinde ehemmiyetle durulmaktadır.

Tablo 17: OECD'nin Hedef Ülkelerde Başlangıçtaki Durumu

VERGİ CENNETLERİ				
Koşulsuz Anlaşma yapanlar	İşbirliği Yapanlar	Koşullu Anlaşma Yapanlar	İlerleyen Dönemde İşbirliği Yapanlar	İşbirliği Yapmayanlar
Bahreyn İngiliz Virjin Adaları Dominik Hollanda Antilleri St Kitts ve Nevis St Lucia	Bermuda Cayman Adaları Güney Kıbrıs Malta Mauritius San Marino	Anguilla Antigua Aruba Bahamalar Belize Cook Adaları Cebelitarık Grenada Guemsey Isle of Man Jersey Adaları Montserrat Nauru Niue Panama Samoa Seyşeller St Vincent Turks ve Caicos Adaları Vanuatu	Barbados Maldivler Tonga US Virgin Adaları	Andora Liberya Liechtenstein Marshall Adaları Monako

KAYNAK: Teather, 2005.

Bu doğrultuda yapılan çalışmalar aşağıda Tablo 17' de özetlenmekte olup 41 ülkenin potansiyel vergi cenneti niteliğine haiz yapılar olduğu belirlenmiştir. Bu ülkelerden Bermuda, San Marino, Kıbrıs Rum Kesimi, Mauritius, Malta, Cayman Adaları' ndan oluşan altı ülke OECD ile işbirliğine gitme konusunda yapılan baskılar neticesi anlaşmaya varıldığından listeden çıkarılmış böylelikle mevcut vergi cenneti listesi 35 ülkeye indirgenmiştir. İlerleyen dönemde tabloda yer alan ülkelerden Barbados, Maldivler, Tonga, US Virgin Adaları OECD ile işbirliğine giderek etkin bilgi değişimine yönelmeleri neticesi vergi cenneti listesinden çıkarılmışlardır (Teather, 2005).

Vergi cennetlerinin büyük çoğunluğu, aşamalı olarak etkin bilgi alışverişini sağlama ve (Global Forum) ortak çalışmalarda yer alma konusunda işbirliği ilan etmesine rağmen 2004 yılına gelindiğinde hala beş adet işbirliği yapmayan vergi cenneti kaldığı görülmekte bunlar sırasıyla: Andora, Liechtenstein, Monako, Liberya ve Marshall Adaları olarak sıralanmaktadır (Rixen, 2008). 2007 yılında Liberya ve Marshall Adaları işbirliği yapma taahhüdünde bulunarak vergi cennetleri listesinden çıkarılırken kalan üç ülkede 2009 yılında bu listeden çıkarılmıştır (Oliver and Harris, 2010).

1990'ların sonlarında gündeme gelen OECD'nin zarar verici vergi rekabeti projesi'nin odak noktası **bilgi değişimi** üzerine olmuştur (bkz. OECD kara para aklama faaliyetleriyle paralelliğe). Bu projenin bir parçası olarak 2002 yılında OECD tarafından "Vergi Konularında Bilgi Değişim Anlaşma Modeli" adı altında çok taraflı anlaşma modeli oluşturulmuştur. Bu yolla vergi idareleri arasında bilgi alışverişinin koordinasyonu amaçlanmıştır. Uzun yıllardır "bankacılık sırrı" nedeniyle bilgi alışverişi sorun olmaya devam etmiş varlıklı kişilerin yabancı ülkelerde açtıkları gizli ve erişilmez hesaplar zenginlik gizleme adına ortam sağlarken İsviçre, Belçika, Liechtenstein, Lüksemburg ve Cayman Adaları gibi vergi cennetlerinin varlığı bilgi değişiminin önündeki en güçlü direnç kaynakları olmuştur. Buna paralel 2008 yılında gelişmiş ülkelerin vergi gelirlerindeki bariz kayıplar; diğer taraftan bir Liechtenstein banka çalışanının 2008 yılında yüksek profile sahip Alman sakinleri tarafından düzenlenen banka hesaplarını Alman vergi idaresine deşifre etmesi ve pek çok batı ülkesinde yüksek varidada sahip zenginlerin ortaya çıkması neticesi yaşanan olaylar OECD'nin bilgi değişim projesi çalışmalarını desteklemiştir. Sonuçta OECD **Nisan** 2009 da, G-20 Zirvesinin ardından bilgi alışverişi ve şeffaflığın temini noktasında uluslararası standartlara uygun yapının oluşturulması amacıyla yeni vergi cenneti listesi oluşturmuş ve zirvenin kendisi de *banka sırrı tanımlamasına son verilerek* uluslararası standartlara uymayan ve işbirliğine yanaşmayan ülkelere çağrıda bulunarak yaptırım tehdidinde bulunmuştur (Oliver and Harris, 2010). Yeni oluşturulan düzenlemeyle (Tablo 18); beyaz, kara, gri listelerde yer alan ülke tanımlamalarına gidilmiş olup uluslararası kabul görmüş vergi standartları doğrultusunda ülkelerin uyum düzeylerinin ortaya konması ve böylece

zarar verici vergi uygulamalarına son verilerek *etkin bilgi değişiminin sağlanması* amaçlanmıştır (OECD, 2009).

Tablo 18: Yeni Vergi Cennetleri Listesi

BEYAZ LİSTE							
Arjantin	Kıbrıs	Almanya	İrlanda	Kore	Y. Zelanda	Sevchelles	Türkiye
Avusturalya	Çek Cum.	Yunanistan	Isle of Man	Malta	Norveç	Slovak Cum.	Bir Arap Emir.
Barbados	Danimarka	Guemsey	İtalya	Mauritius	Polonya	Güney Afrika	İngiltere
Kanada	Finlandiya	Macaristan	Japonya	Meksika	Portekiz	İspanya	U.S.A
Çin	Fransa	İzlanda	Jersey	Hollanda	Rusya Fed.	İsveç	U.S Virgin Ada
KARA LİSTE							
Kosta Rika				Filipinler			
Malezya (Labuan)				Uruguay			
VERGİ CENNETLERİ (GRİ LİSTE)							
Andora	Belize	Grenada	Monako	St Lucia			
Anguilla	Bermuda	Hollanda Antilleri	Montserrat	St Vincent and Grenadines			
Antigua ve Barbuda	Cayman Adaları	İngiliz Virgin Adaları	Nauru	Samoa			
Arbua	Cook Adaları	Liberya	Niue	San Marino			
Bahamalar	Dominica	Liechtenstein	Panama	Turks and Caicos Adaları			
Bahreyn	Gibratar (Cebelitarık)	Marshall Adaları	St. Kitts and Nevis	Vanuatu			
Diğer Finansal Merkezler							
Avusturya	Guatemala	Brunei	Singapur				
Belçika	Lüxemburg	Şili	İsviçre				

KAYNAK: OECD, 2009.

Malezya, Filipinler, Uruguay ve Kosta Rika ise ilerleyen süreçte uluslararası işbirliğine gitme konusunda taahhütte bulunmalarının ardından isimleri, OECD tarafından terkip edilen kara listeden silinmiştir (bkz.Progress Report, December 2009).

OECD'nin 2 Nisan 2009 tarihli orijinal ilerleme raporunun en son sürümü olan Aralık 2011 tarihli “ OECD Global Forum Tarafından Uluslararası Vergi Standartlarını Uygulayan Ülkeler Üzerine Bir İlerleme Raporu” başlıklı çalışma üç bölüm halinde sunulmuştur (Tablo 19). Çalışmanın I.bölümde uluslararası kabul görmüş vergi standartlarını önemli ölçüde uygulayan ülkeler yer almaktadır. II.bölümde ise vergi standartlarını uygulamayı taahhüt eden ancak henüz önemli ölçüde uygulamayan ülkeler (vergi cennetleri) ve diğer finansal merkezler bulunmaktadır. III. bölümde ise uluslararası vergi standartlarına uymayı taahhüt etmeyen ülkelere ait alt başlıklar düzenlenmektedir (OECD, 2011: Progress Report).

Tablo 19: Uluslararası Vergi Standartlarını Uygulayan Ülkeler

I. Bölüm: Ağırlıklı olarak uluslararası vergi standartlarını uygulayan ülkeler			
Andorra	Kurasao	Japonya	St Kitts ve Nevis
Anguilla	Kıbrıs	Jersey	St Lucia
Antigua ve Barbuda	Çek Cumhuriyeti	Kore	St Vincent and the
Arjantin	Danimarka	Liberya	Grenadines
Aruba	Dominik	Liechtenstein	Samoa
Avustralya	Estonya	Lüksemburg	San Marino
Avusturya	Finlandiya	Macau, Çin	Seyşeller
Bahamalar	Fransa	Malezya	Singapur
Bahreyn	Almanya	Malta	Sint Maarten
Barbados	Cebelitarık	Marshall Adaları	Slovak
Belçika	Yunanistan	Mauritius	Cumhuriyeti
Belize	Grenada	Mexico	Slovenya
Bermuda	Guernsey	Monaco	Güney Africa
Brezilya	Hong Kong, Çin	Montserrat	İspanya
İngiliz Virgin Adaları	Macaristan	Hollanda	İsveç
Brunei	İzlanda	Yeni Zelanda	İsviçre
Kanada	Hindistan	Norveç	Türkiye
Cayman Adaları	Endonezya	Panama	Turks ve Caicos
Şili	İrlanda	Filipinler	Adaları
Çin	Isle of Man	Polonya	Birleşik Arap
Cook Adaları	İsrail	Portekiz	Emirlikleri
Kosta Rika	İtalya	Katar	İngiltere
		Rusya Federasyonu	ABD
			Uruguay
			US Virgin Adaları
			Vanuatu
II . Bölüm: Uluslararası vergi standartlarını uygulamayı taahhüt eden ancak yeterince uygulamayan ülkeler			
Vergi Cennetleri		Diğer Finans Merkezleri	
Nauru	Niue	Guatemala	
III. Bölüm: Uluslararası kabul görmüş vergi standartlarına uymayı taahhüt etmeyen ülkeler			
Küresel Forum tarafından incelenen tüm ülkeler, uluslararası kabul görmüş vergi standartlarına uymayı taahhüt ettiklerinden (2009 yılı aralık sonu itibariyle) bu alanda ülke yer almamaktadır.			

KAYNAK: OECD, 2011.

Uluslararası kabul görmüş standartlar ile vergilemede etkin bilgi değişimi ve şeffaflığın sağlanması amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda oluşturulan birincil kaynaklar ise şu şekilde sıralanmaktadır (OECD, 2011):

(i) 2002 tarihli Bilgi Değişim Anlaşma Modeli. *OECD's Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (OECD Model TIEA)*

(ii) OECD tarafından Gelir ve Sermaye Vergilerinde Model Vergi Sözleşmesi. *OECD Model Tax Convention*. Bu sözleşmenin 26. Maddesi ki (bilgi değişim) maddesi olarak anılmaktadır, 2004 yılında güncellenmiş ve 15 Temmuz 2005 tarihinde OECD Konseyince onaylanarak yürürlüğe girmiştir. Yapılan değişiklikler ile taraflar ulusal menfaatler gerekçe gösterilerek dahi olsa bilgi sağlamayı reddedemeyeceklerdir (bkz. 26. maddeye eklenen 4 ve 5. fıkra kapsamında getirilen düzenlemeler).

(iii) Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında, Birleşmiş Milletler Çifte Vergilemenin Önlenmesi anlaşması. *UN Model Tax Convention*. Bu anlaşmaya Madde 26 kapsamında Küresel Forum çerçevesinde yapılmış olan revizyonlar da dahil edilmiştir. Böylece model vergi sözleşmesinin 26. maddesi çifte vergilendirme anlaşmaları için yasal dayanak sağlamakta, 3000'den fazla ikili anlaşmanın model sözleşmeyi kapsadığı dikkate alındığında bu durum daha da önemli olmaktadır. Ancak etkin işleyen bir bilgi değişim sistemi ve şeffaflıktan bahsedebilmek için öncelikle üç temel unsurun bir arada bulunması gerekli olmaktadır bunlar sırasıyla:

- bilgi değişim mekanizmalarının var olması
- uygun bilgiye erişimin mümkün olması
- bilginin kullanılabilir olması gereklidir.

3.2. Tercihli Vergi Rejimleri

Genel olarak doğrudan yatırımlar vergi farklılıklarına karşı dolaylı yatırımlar kadar duyarlı değildir. Yatırım yeri belirsiz faaliyetler, grup içi işlemler, maddi olmayan duran varlık yöntemi, genel merkez yönetimi ve diğer benzer faaliyetler mobil faktörler olarak vergiye son derece duyarlıdır. Bu amaçla özellikle hükümetler vergi rejimlerinden etkin şekilde yararlanmak amacıyla tercihli vergi düzenlemeleri şeklinde cazip fırsatlar sunmaktadır. Bu yeni bir olgu olmayıp Lüksemburg holding şirketlerine yönelik ilk yasanın çıkarıldığı 1920'lerin sonlarına kadar gitmektedir. Ancak tercihli vergi rejimlerinin öneminin, ÇUŞ'lerin gelişimine paralel olarak arttığı da bir gerçektir. 1980'li yıllarda tercihli vergi rejimlerinin AB genelinde de kurulduğu görülmektedir. İrlanda'nın Dublin kentinde (Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi) yerleşik olmayan şirketlerin finansal hizmetlerden sağladıkları

kazançlara sadece yüzde 10 (Tercihli Vergi Rejimi-PTR) yani indirimli kurumlar vergisi uygulamaktadır. Yine benzer örneklere Belçika, Hollanda, Lüksemburg, İtalya, Fransa gibi diğer AB ülkeleri genelinde de rastlamak mümkündür (Genschel, 2002).

Tercihli vergi rejimlerinin genellikle yatırımları ve girişimciliği teşvik etmek doğrudan yabancı yatırımları çekmek veya daha düşük vergisel alanlara sermaye kaçışını önlemek adına yararlı olacağı düşünülmektedir. Ancak artan eşitsizliğin; girişimciliği ve yatırımları ne ölçüde teşvik edeceği ve küresel refahı ne yönde etkileyeceği ise şüphelidir (McGee, 2008). Çünkü imtiyazlar özel gelirden artışa yol açarken özel kazançlardan daha büyük olan dünya çapındaki vergi gelirlerinde ise bir kayba neden olabilmektedir (Rixen, 2008). Bununla birlikte belirli bir davranışı teşvik etmeyi amaçlayan kesinti, kredi, istisna, muafiyet, erteleme ve tercihli vergi rejimleri gibi eylemlerin daha düşük maliyet unsurları sunması dolayısıyla uygulamada gerek bireysel gerekse kurumsal manada yatırımların yönünü etkilediği de bir gerçektir (Drexler et al, 2008).

Zararlı vergi rekabeti konusunda tartışmaların temeli ülkelerin, uluslararası alanda yatırım işlemleri üzerine önemli bir vergi artırımını gerçekleştirmek istemelerine rağmen bazı gelir türlerinin son derece mobil olması nedeniyle sermayenin düşük vergili ülkelere yönelebileceği endişesiyle bunu fiiliyatta uygulamaya koyamamalarından kaynaklanmaktadır. Tanım itibarıyla “sermaye ihtiyacında olan ülkelerin son derece mobil sermaye yatırımlarını hedefleyerek düşük vergilendirme yolu ile ülkelerine çekebilmek ve sermaye tahsisini güvence altına alabilmek amacıyla kasıtlı olarak uyguladıkları vergisel rejimlere tercihli vergi rejimleri adı verilmekte” diğer bir ifadeyle “genellikle finansal ve diğer hizmetler gibi son derece mobil faktör ya da faaliyetleri hedef alan vergisel uygulamalardır” biçiminde tanımlanmaktadır. Burada kasıtlı olarak rekabeti bozan eylem yâda davranış biçimleri gerçekleştirildiğinden bu durum genellikle zararlı vergi rekabeti kapsamında değerlendirilmektedir. Zararlı vergi rekabeti neticesi oluşan risk bir taraftan hükümetlerin finanse ettikleri ya da sundukları hizmetleri olumsuz yönde etkilerken diğer taraftan benzer ülkelerdeki hükümetleri de vergi indirimine yönelmeye zorlamaktadır (Oliver and Harris, 2010).

Yüksek vergi uygulayan ülkelere karşı vergi cenneti uygulamasının yürürlükte olduğu ülkelerde en önemli avantaj konusu ekonomik faaliyetlerin sadece kağıt üzerinde *paper profits* karlılığına yönelik göstermelik işlem ve faaliyetlerden oluşmasıdır (Rixen, 2008). Tercihli vergi rejimlerinde ise (ring-fencing) uygulamaları yoluyla belli sektörlerle yönelik fiili olarak gerçekleştirilen yatırımdan bahsetmek mümkündür (OECD,1998). Yerli yatırımcılar için mevcut olmayan sadece dış yatırımcılara için uygulanan ring-fencing *tercihli vergi rejimi* uygulamaları yoluyla yabancı yatırımcılar lehine pozitif ayrımcılık gerçekleştirilmektedir. Bu durum tercihli vergi rejimleri ile vergi cennetleri arasındaki temel farklılığı ortaya koymakta (Rixen, 2008); bir tarafta sözde yatırım faaliyetinden bahsetmek mümkün iken diğer tarafta gerçek manada yatırım eyleminden söz etmek mümkün olmaktadır.

OECD 1998 raporunda zararlı ya da tahrip edici tercihli vergi rejimlerinin özelliklerini maddeler halinde sıralamaktadır. Buna göre: (OECD, 1998):

Düşük veya sıfır vergi oranı uygulanması: Bir ülkenin faaliyetlerinin tahrip edici tercihli vergi rejimi kapsamında değerlendirilebilmesi için çok düşük, sıfır veya düşük efektif vergi oranı uygulanması.

Ring-Fencing (koruma altına alınmış alan) uygulamalarına yer verilmesi. Bazı tercihli vergi rejimi uygulayan ülkeler genellikle belirli alanlarda kısmen ya da tamamen kendi iç piyasalardan izole edilmiş veya yalıtılmış vergi rejimleri uygulamaktadır. Ayrıca ülkelerin kendi ekonomilerini korumak amacıyla Ring-Fencing uygulamalarına yönelmeleri rejimin yaygınlaşması açısından da potansiyel bir gösterge oluşturmaktadır. Söz konusu uygulama kapsamında (i) rejim yerleşik (kendi) vergi mükelleflerini açık veya örtülü bir şekilde bu rejimin faydalarından yararlanırmaksızın dışlayabilmekte (ii) ayrıca eski rejimden yararlanan (yabancı) işletmelerin yeni rejimlerden yararlanmaları yasaklanarak açık veya dolaylı olarak iç piyasada faaliyet göstermeleri engellenmekte böylece yeni yabancı yatırım ve yatırımcıların ülkeye girişi özendirilmektedir.

Sistemde şeffaflığın eksik olması (non-transparency): bir rejimin işleyişinde şeffaflığın eksikliği uygulamada bulunan ülkelere karşı diğer ülkelerin savunma önlemleri almasını da zorlaştırmaktadır. Böylece yasa ve yönetmelikler kapsamında

idari uygulamalar dahilinde vergi mükellefleri ile yaygın olarak anlaşmalar yapabilmesi diğer ülkeler açısından olumsuzluklar doğurmaktadır.

Etkin bilgi alışverişinin olmaması: Tercihli vergi rejiminden yararlanan mükelleflere ilişkin etkin bilgi değişiminin eksikliği ya da bulunmayışı, bir ülkenin zararlı vergi rekabetine neden olduğu yönünde güçlü bir göstergedir.

Ayrıca yukarıda belirtilenlere ek olarak *diğer faktörler* başlığı altında sayılan hususlar zararlı tercihli vergi rejimlerinin belirlenmesi açısından yardımcı olabilmektedir. Vergi matrahının suni olarak tanımlanması; istisna, muafiyet gibi benzeri gider indirim mekanizmalarına cömertçe yer verilmesi ve bu şekilde vergi tabanının kısıtlanması; uluslararası transfer fiyatlandırma ilkelerine uyulmaması; yurtdışı kaynaklı gelirlerin vergiden istisna edilmesi; vergi oranı veya vergi tabanının pazarlık konusu yapılabilmesi; banka sırrı vs. adlar altında ülkeler arasında gizlilik hükümlerinin varlığı; vergi anlaşmalarının geniş bir alana yayılmış olması yani çok sayıda çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının mevcudiyeti; vergi minimizasyon aracı olarak teşviksel etmenler (reklam giderleri); rejimin tamamen vergiye dayalı işlemler veya düzenlemelerden oluşması gibi ikincil faktörler zararlı vergi uygulamalarının tespitinde referans kaynağı olmaktadır (Teather, 2005).

OECD 2000 Bakanlar Konseyi Toplantısında, 1998 Raporunda belirlenen kıstaslar doğrultusunda potansiyel olarak zararlı ya da tahrip edici tercihli vergi rejimine sahip olduğu düşünülen 47 adet rejim tespit edilmiş olup bu rejimler dokuz adet genel başlık halinde (sigorta, finansman ve Leasing, fon yönetimi, bankacılık, genel merkez rejimleri, dağıtım merkezi rejimleri, hizmet merkezi rejimleri, nakliye, diğer hizmetler) olarak sıralanmaktadır. Potansiyel zararlı tercihli vergi rejimleri ve bu rejimlere ilişkin ülke uygulamaları Tablo 20’ de gösterilmektedir. Ancak zararlı tercihli vergi uygulamaları OECD 2000 Raporunda 47 adet olarak belirtilmesine rağmen İspanya, İtalya ve Hollanda gibi ülkelerin birden çok rejime sahip olmaları nedeniyle listedeki mevcut sayı 47 den fazla olarak görünmemektedir (OECD, 2000):

Tablo 20: OECD Zararlı Tercihli Vergi Rejimleri 2000			
Ülkeler	Rejimler	Ülkeler	Rejimler
SİGORTA		GENEL MERKEZ REJİMLERİ	
Avustralya	Offshore Bankacılık Birimleri	Belçika	Koordinasyon Merkezleri
Belçika	Koordinasyon Merkezleri	Fransa	Ana Merkez Rejimleri
Finlandiya	Aland Captive Sigortacılık Rejimi	Almanya	İzleme ve Koordinasyon Ofisleri
İtalya	Trieste Finansal Hizmetler ve Sigortacılık Merkezi	Yunanistan	Yabancı Şirketlere Ait Ofisler
İrlanda	Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi	Hollanda	Maliyetlendirme Kuralları (Maliyet Artı)
Portekiz	Madeira Uluslararası İş Merkezi	Portekiz	Madeira Uluslararası İş Merkezi
Lüksemburg	Reasürans Şirketleri İçin Getirilen Hükümler	İspanya	Bask ve Navarra Bölgeleri Koordinasyon Merkezleri
İsveç	Yabancı Hayat Dışı Sigorta Şirketleri	İsviçre	Yönetim Şirketleri
FİNANSMAN VE LEASİNG		İsviçre	Hizmet Şirketleri
Belçika	Koordinasyon Merkezleri	DAĞITIM MERKEZİ REJİMLERİ	
Macaristan	Risk Sermayesi Yatırım Ortaklıkları	Belçika	Dağıtım Merkezleri
Macaristan	Yurtdışında Faaliyet Gösteren Şirketler İçin Tercihli Rejim Uygulaması	Fransa	Lojistik Merkezleri
İzlanda	Dış Ticaret Şirketleri	Hollanda	Transfer Fiyatlandırma İşlemleri
İrlanda	Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi	Türkiye	Serbest Bölge Uygulamaları
İrlanda	Shannon Havaalanı Bölgesi	HİZMET MERKEZİ REJİMLERİ	
İtalya	Trieste Finansal Hizmetler ve Sigortacılık Merkezi	Belçika	Hizmet Merkezleri
Lüksemburg	Finans Şubesi	Hollanda	Transfer Fiyatlandırma İşlemleri
Hollanda	Uluslararası Grup Finansman için Risk Karşılığı	NAKLİYE (TAŞIMACILIK)	
Hollanda	Grup içi Finans Etkinlikleri	Kanada	Uluslararası Nakliye
Hollanda	Finans Şubesi	Almanya	Uluslararası Nakliye
İspanya	Bask ve Navarra Koordinasyon Merkezleri	Yunanistan	Nakliye Ofisleri
İsviçre	Yönetim Şirketleri	Yunanistan	Nakliye Rejimi
FON YÖNETİMİ		İtalya	Uluslararası Nakliye
Yunanistan	Yatırım Fonları / Portföy Yatırım Ortaklığı Fonu	Hollanda	Uluslararası Nakliye
İrlanda	Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi	Norveç	Uluslararası Nakliye
Lüksemburg	Sadece tek bir yatırım fonu (1929 holding şirketler)Yöneten yönetim şirketlerinin vergilendirilmesi	Portekiz	Madeira Uluslararası Nakliye İşlemleri
Portekiz	Madeira Uluslararası İş Merkezi	DİĞER HİZMETLER	
BANKACILIK		Belçika	Informal Sermaye Düzenlemeleri
Avustralya	Offshore Bankacılık Birimleri	Belçika	Dış Satım Şirketleri İle İlgili Düzenlemeler
Kanada	Uluslararası Bankacılık Merkezleri	Kanada	Yerleşik Olmayanların Yatırım Ortaklıkları (şirketleri) ile ilgili Düzenlemeler
İrlanda	Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi	Hollanda	Informal Sermaye Düzenlemeleri
İtalya	Trieste Finansal Hizmetler ve Sigortacılık Merkezi	Hollanda	Dış Satım Şirketleri İle İlgili Düzenlemeler
Kore	Yabancı Bankaların Offshore Faaliyetleri	A.B.D	Dış Satım Şirketleri
Portekiz	Madeira Uluslararası İş Merkezindeki Dış Şubeler		
Türkiye	İstanbul Offshore Bankacılık Rejimi		

KAYNAK: OECD, 2000.

Tablo 21: OECD 2006 Yılı İlerleme Raporuna Göre Zararlı Tercihli Vergi Rejimlerinin Değerlendirilmesi

Sıra No	Ülke	Zararlı Tercihli Vergi Uygulaması	Uygulamada son durum	Sıra No	Ülke	Zararlı Tercihli Vergi Uygulaması	Uygulamada son durum
1	ABD	Yabancı Ticaret Şirketleri	Kaldırıldı	25	İsviçre	Hizmet Şirketleri	Değiştirildi
2	Almanya	İzleme ve Koordinasyon Merkezleri	Değiştirildi	26	İtalya	Trieste Finansal Hizmetler ve Sigortacılık Merkezi	Kaldırıldı
3	Almanya	Uluslararası Gemicilik	Zararlı değil	27	İtalya	Uluslararası Gemicilik	Zararlı değil
4	Avustralya	Off-Shore Bankacılık Merkezleri	Zararlı değil	28	İzlanda	Uluslararası Ticaret Şirketleri	Kaldırıldı
5	Belçika	Koordinasyon Merkezleri (Sigortacılık)	Kaldırıldı	29	Kanada	Uluslararası Bankacılık Merkezleri	Zararlı değil
6	Belçika	İnformel Sermaye Kuralları	Değiştirildi	30	Kanada	Uluslararası Gemicilik	Zararlı değil
7	Belçika	Yabancı Ticaret Şirketleri Kuralları	Kaldırıldı	31	Kanada	Mukim Olmayanlara Ait Yatırım Şirketleri	Kaldırıldı
8	Belçika	Dağıtım Merkezleri	Değiştirildi	32	Kore	Yabancı Bankaların Off-Shore Faaliyetleri	Kaldırıldı
9	Belçika	Hizmet Merkezleri	Değiştirildi	33	Lüksemburg	Reasürans Şirketleri İçin Düzenleme	Değiştirildi
10	Finlandiya	Aland Captive Sigortacılık Rejimi	Kaldırıldı	34	Lüksemburg	Finans Şubesi	Değiştirildi
11	Fransa	Ana Merkezler Rejimi	Değiştirildi	35	Lüksemburg	Fon Yöneten Yönetim Şirketleri (1929 Holding Şir)	ZARARLI
12	Fransa	Lojistik Merkezler	Değiştirildi	36	Macaristan	Risk Sermayesi Şirketleri	Zararlı değil
13	Hollanda	Uluslararası Grup Finansmanı İçin Risk Rezervleri	Kaldırıldı	37	Macaristan	Yurtdışında İşlem Yapan Şirketler İçin Tercihli Rejim	Kaldırıldı
14	Hollanda	Grup içi Finans Faaliyetleri	Değiştirildi	38	Norveç	Uluslararası Gemicilik	Zararlı değil
15	Hollanda	Finans Şubesi	Değiştirildi	39	Portekiz	Madeira Uluslararası İş Merkezi	Kaldırıldı
16	Hollanda	Uluslararası Gemicilik	Zararlı değil	40	Portekiz	Madeira Uluslararası Gemicilik Kaydı	Zararlı değil
17	Hollanda	Maliyetlendirme Kuralları	Değiştirildi	41	Portekiz	Madeira Uluslararası İş Merkezi'ndeki Yabancı Şubeler	Kaldırıldı
18	Hollanda	İnformel Sermaye Kuralları	Değiştirildi	42	Türkiye	İstanbul Off-Shore Bankacılık Rejimi	Kaldırıldı
19	Hollanda	Yabancı Ticaret Şirketleri Kuralları	Kaldırıldı	43	Türkiye	Türk Serbest Bölgeleri	Zararlı değil
20	İrlanda	Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi	Kaldırıldı	44	Yunanistan	Gemicilik Büroları	Zararlı değil
21	İrlanda	Shannon Havaalanı Bölgesi	Kaldırıldı	45	Yunanistan	Gemicilik Rejimi	Zararlı değil
22	İspanya	Bask Bölgesi ve Navarra Koordinasyon Merkezleri	Kaldırıldı	46	Yunanistan	Yabancı Şirketlere Ait Şubeler	Kaldırıldı
23	İsveç	Yabancı Hayat Dışı Sigorta Şirketleri	Kaldırıldı	47	Yunanistan	Çok Taraflı Fonlar/ Portföy Yatırım Şirketleri	Zararlı değil
24	İsviçre	50/50 Uygulaması	Kaldırıldı				

KAYNAK: OECD, 2006.

OECD, 2006 İlerleme Raporu ile (Tablo 21) daha önce potansiyel olarak zararlı olduğu kabul edilen 47 adet vergisel rejimin çoğunun üye devletlerce ya tamamen kaldırıldığı ya da değiştirildiği bir kısmının ise zararlı olmadığı yönünde görüş birliğine varıldığını açıklamıştır. Bu uygulamalardan yalnızca Lüksemburg’a ait tek bir rejimin zararlı olduğu sonucuna varılmış (bu uygulamanın da 2011 yılı sonuna kadar yürürlükten kaldırılması öngörülmüştür). Bu kapsamda Türkiye’ye ait iki adet zararlı vergi uygulamasından biri kaldırılmış bir diğerrinin ise yapılan yasal düzenlemelerin ardından zararlı tercihli vergi rejimi kapsamında değerlendirilemeyeceğine hükmedilmiştir (OECD, 2006).

3.3. Avrupa Birliğinde Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik

Çalışmalar

Avrupa Birliği’nde zararlı vergi rekabetinin önlenmesine yönelik faaliyetleri 1996 tarihine kadar götürmek mümkündür. AB de vergilendirme konusunda yeni girişimler çerçevesinde Nisan 1996’da Verona’da Maliye Bakanlarından müteşekkil Konsey (ECOFIN) toplantısında kabul edilerek *AB Vergilendirme Yüksek Düzey Grubu* oluşturmuş ve başkanlığına da Tek Pazar Komiseri Mario Monti seçilmiştir. Birlik içerisinde vergi sistemlerinin yerindelik ve ölçülülük dahilinde işletme ve istihdam imkanlarının artırımı, vergilendirmenin ulusal egemenliğin temel unsuru olduğu noktasında mali erozyonunun önlenmesi ve koordinasyon girişimleri kapsamında 1996’da Monti Paketi (*Monti Package*) adıyla rapor hazırlanmıştır. 1997 yılında Avrupa Birliği Komisyonu ilerleyen dönemde öne sürülen önlemler paketi doğrultusunda zararlı vergi rekabeti ile mücadele etmek için oldukça geniş kapsamlı yeni bir paket hazırlamıştır. Buradan üç somut önlem ortaya çıkmış bunlar: **(i)** İşletmelerin vergilendirilmesine yönelik iş ve davranış kuralları (a code of conduct for business taxation) ki bağlayıcılık özelliği bulunmamasına rağmen zararlı vergi rekabetine yönelik davranışların neler olduğunun ortaya konması bakımından da sonraki çalışmalara temel oluşturmuştur **(ii)** Tasarrufların vergilendirilmesinde çarpıklıkları ortadan kaldırılması amacıyla, bireysel tasarruflarda banka faiz gelirleri üzerine minimum stopaj vergisi uygulanması **(iii)** Şirketler arasında sınır ötesi faiz ve telif hakkı ödemelerinde stopaj vergilerini ortadan kaldırmak için önlemler geliştirilmesine yönelik çalışmalardır. Kod fikri Parlamento ve Konsey tarafından

uygun bulunarak nihai metin 1 Aralık 1997 tarihinde Maliye Bakanları Konseyi tarafından kabul edilmiştir. Akabinde 9 Mart 1998 tarihinde kurulan ve İngiltere Hazine Bakanı Dawn Primarolo'nun başkanlığında oluşturulan (Primarolo Komitesi) eylem grubu ilk raporunu Kasım 1998'de yayımlamış ve ilk bakışta öne çıkan 85 adet zararlı vergi eylemi üzerinde durulmuştur (European Parliament, 1998). Grup 1999 yılı kasım nihai raporunda 66 adet uygulamayı potansiyel olarak zararlı hedef rejim olarak belirlemiştir (Oliver and Harris, 2010).

AB Konseyi 2 Haziran 2003 tarihli oturumunda üye ülkelerin bu ve benzeri zarar verici uygulamalara yönelik yeni ikame rejimler ve yardımcı tedbirler oluşturmamaları (*standstill*) ve zararlı vergi rekabetine neden olan (66 adet zararlı vergi rejimi) vergisel tedbirlerin ise bir an evvel geri çekilmesini (*rollback*) istemiştir. 31.12.2000 veya daha önce bu rejimlerden yararlananların mevcut rejimin avantajlarından (*grand-fathering*) ya da babalık hakkı kapsamında 31.12.2005 sonuna kadar yararlanmaya devam edebileceklerini hükme bağlamıştır (Council Of Europe, 2003). Bu kapsamda Belçika yabancı gelir koordinasyon merkezleri rejimi, Lüksemburg uluslararası finansman (holding) şirketleri, İrlanda, Hollanda, Madeira serbest ekonomik bölge vergi kuralları gibi bir kısım tercihli vergi rejimi uygulamalarının 2011 yılı sonuna kadar faaliyetlerini sürdürmelerine ise izin verilmiştir (Radelli, 2003).

3 Haziran 2003 tarihinde Brüksel'de yapılan AB Ekonomi ve Maliye Bakanları Konseyi ECOFIN toplantısında; iç pazar içerisinde sınır ötesi faaliyetlerde karşılaşılan vergisel engellerle mücadele etmek ve böylece vergi gelirlerinin erozyona uğramasını engellemek maksadıyla oluşturulan vergi paketi üç önlemden oluşmakta bunlar:

(i) Birbiri ile ilişkili şirketler arasındaki faiz ve gayri maddi hak (royalti) ödemelerinin vergilendirilmesi ile ilgili direktif hükümlerinin 1 Ocak 2004 tarihinde yürürlüğe girmesi (bkz. kurumlar vergisi, s.229)

(ii) Tasarrufları vergilendirmesiyle ilgili direktifin 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi

(iii) İşletmelerin vergilendirilmesinde zararlı vergi rekabetinin önlenmesine yönelik davranış kurallardan (Code of Conduct) oluşmaktadır. Code of Conduct'a

göre zararlı olmakla beraber sınırlı süre için uygulamasına izin verilen vergisel rejimler ile birlikte standstill, rollback, grand-fathering uygulamaları bu paket kapsamda değerlendirilmekte (Council Of Europe, 2003: 1); benzer şekilde AB üyesi ülkelerde devlet yardımı kurallarının usulsüz olarak kullanımı da tıpkı düşük seviyelerde vergileme gibi zararlı vergi uygulamaları olarak kabul edilmektedir (Teather, 2005).

Tasarrufların vergilendirilmesine ilişkin Direktif 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Direktif uyarınca her üye devlet diğer üye devletlerde ikamet eden bireysel tasarruf sahiplerine ödenen faiz gelirleri hakkında üye devletlerarasında bilgi sağlaması beklenmekte, ayrıca faiz kazançları üzerinden minimum % 15 stopaj uygulaması ile etkin bir vergileme amaçlanmaktadır. Ancak geçiş dönemi boyunca Belçika, Lüksemburg ve Avusturya' ya bilgi değişimi yerine stopaj ya da tevkifat uygulamasına izin verildiği görülmüştür. Uygulanacak tevkifat oranı ilk üç yıl için % 15 (2005-2007), takip eden üç yıl için % 20 (2008-2010), 2011 yılından itibaren % 35 olarak uygulanmaya devam edecektir. Ayrıca AB üyesi olmayan anahtar konumundaki İsviçre, Liechtenstein, Monako, Andorra, San Marino gibi üçüncü ülkelerle faiz gelirlerinde bilgi değişimi uygulamasına yönelik müzakerelerin OECD'ye paralel şekilde yürütüldüğü görülmektedir (Council Of Europe, 2003). Böylece Tasarruf Direktifi esas olmak üzere ülkelere mali gizlilik taşıyan yasal unsurları rahatlamak için gerekli uzunca bir geçiş dönemi verilmektedir. *Tasarrufların vergilendirilmesine yönelik yürürlüğe giren direktif ile esas olarak bilgi değişiminin sağlanması hedeflenmektedir.* Bu konuda AB üyesi ülkeler arasında vergi alanında bilgi alışverişini sağlamak amacıyla iki adet tedbir uygulanmakta; bunlardan ilki bu başlık altında OECD Model Anlaşma madde 26 düşünülmektedir ki; söz konusu anlaşma AB hukukunun bir parçası olmamakla birlikte üye devletlerarasında imzalanan ilk çok taraflı antlaşmadır. İkincisi ise daha sınırlı bir ölçüde değerlendirebileceğimiz 2003 tarihli Tasarruf Direktifi olmaktadır (Oliver and Harris, 2010).

Code of Conduct iş ve davranış kurallarına göre zararlı vergi rekabeti: AB üyesi bir ülkenin diğer üye devletlerde geçerli olan vergi seviyelerine göre sıfır vergilendirme de dahil olmak üzere düşük seviyede vergilemeye imkan tanınması olarak tanımlanmaktadır. Code of Conduct kapsamında vergi önlemlerinin zararlı

olup olmadığını değerlendirilmesinde bu faktörlerin yanı sıra dikkate alınması gereken diğer hususlar beş madde halinde sıralanmaktadır (Dahlberg, 2002):

(i) vergisel avantajların sadece yerleşik olmayan dar mükelleflerle ilgili olup olmadığı

(ii) iç piyasada dış yatırımcıya “ring-fenced” şeklinde avantajlar sağlamak suretiyle ulusal vergi matrahını etkilemeyecek şekilde bir ortamın oluşturulup oluşturulmadığı

(iii) vergisel avantajların üye devlet içinde herhangi bir gerçek ekonomik faaliyet ve ekonomik varlık olmasa bile uygulanıp uygulanmadığı

(iv) çok uluslu bir şirketler grubunun faaliyetlerinden doğan karın belirlenmesi için uluslararası alanda kabul görmüş ilkelerden ve özellikle OECD nin açıklamış olduğu kurallar bütününe uyulup uyulmadığı

(v) yasal hükümlerin idari düzeyde olabildiğince esnetildiği durumlarda dahil olmak üzere vergisel önlemlerin şeffaflıktan yoksun olup olmadığıdır. Bu noktada zararlı vergi rekabetine karşı mücadelede OECD ve AB girişimleri arasındaki benzerlikler ve farklılıklar ortaya çıkmaktadır. OECD’nin “zararlı tercihli vergi rejimi” az ya da çok AB deki zararlı vergi rekabeti kavramını andırmakta; ring fencing uygulamaları, vergi tabanının yapay tanımı ve ekonomik faaliyetin gerçek manada oluşup oluşmamasıyla ilgili olarak ortaya konan kriterler büyük ölçüde benzerlik gösterdiği görülmektedir. *Ancak zararlı vergi rekabeti konusunda OECD kavramı ile AB kavramı arasında belirgin bir fark ortaya çıkmaktadır.* OECD temelde vergi cennetlerine yönelik sorunlarla ilgilenir ve daha çok finansal hizmetler gibi mobil faaliyetler biçimindeki gelir unsurlarına odaklanırken; AB, sanayi ve ticari faaliyetler üzerinden sağlanan gelir unsurları üzerine yoğunlaşmaktadır. OECD daha çok hiç vergi alınmaması veya düşük efektif vergi oranları ile ilgilenirken, AB kavramı üye devletlerdeki düşük vergi oranlarına eğilmektedir. AB şeffaflık ve gizli vergi ayrıcalıkları şeklinde idari uygulamalar üzerinde yoğunlaşırken, OECD’nin bilgi alışverişi üzerine odaklanmış olduğu görülmektedir.

Davranış Kuralları sayesinde üye devletler arasında potansiyel olarak ortadan kaldırılması gereken zararlı tercihli vergi uygulamaları ortaya konmakta, devlet

yardımı kuralları da bu kapsamda değerlendirilmektedir. Avrupa Birliği çapında işletmelerin vergilendirilmesinde farklılıkların giderilmesi ve üye ülkeler arasında yakınsamanın (*convergence*) sağlanması amaçlanmasına rağmen bu konuda alınması gerekli önlemlerin alınmadığı ya da alınamadığı görülmektedir. AB üyesi ülkelerin özellikle zararlı tercihli vergi rejimlerini ortadan kaldırmak için mevcut girişimlerine rağmen henüz işletmelerin vergilendirilmesi noktasında bu hususun önemi üzerine odaklanmış olmadığı da görülmektedir. Çünkü her üye devlet kendi ülkesinde faaliyet gösteren şirketlerin vergisel amaç ya da hedeflerini bir bütün olarak Avrupa Birliği hedeflerinden *izole etmeye ya da önde tutmaya* devam etmektedir (Weiner, 2005).

3.4. Türk Vergi Mevzuatında Yapılan Temel Düzenlemeler

Vergi rejimlerinde meydana gelen büyüme ve gelişme, vergi kayıp ve kaçakları açısından artan olanakları da beraberinde getirmiştir. Hükümetler bu meydan okumaya 1960'lerden bu yana artan reformlarla cevap vermeye çalışırken zararlı vergi rekabetine karşı kararlı ve çok taraflı çabaların başlangıcını 1990'ların ortalarına kadar götürmek mümkün olmuştur (Rixen, 2008). Bu duruma bağlı olarak Türk Vergi Mevzuatında tedbirsiz düzenlemelerin ancak 2000'li yıllarda gerçekleştirildiği, zararlı vergi rekabetinin yönelik çalışmaların ise temelde üç başlık halinde ele alındığı görülmektedir.

(i) Kontrol edilen yabancı kurum kazancına yönelik düzenlemeler: 26205 sayılı ve 21 Haziran 2006 tarihli Resmi Gazete yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7.maddesinde yer almakta olup: Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olarak kontrol ettikleri *yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları*, dağıtılsın veya dağıtılmasın belirlenen şartların oluşması halinde Türkiye'de kurumlar vergisine tabidir. Amaç: ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki *faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerin* diğer ifadeyle son derece mobil sermaye yatırımlarının, zararlı vergi rekabetine yönelik faaliyetlerde bulunan ülkelere kaymasının önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Böylece yurt içinde faaliyet gösteren mükellefle; Tam mükellef olarak faaliyet göstermekle birlikte kazancını yurt dışında

kontrol ettikleri iştirakleri vasıtasıyla düşük oranlı bölge ya da ülkelere kaydırarak vergi ödeyen mükellefler arasında verginin eşitlenmesi sağlanmaktadır.

(ii) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sorununa yönelik düzenleme: yine aynı kanunun 13.maddesinde yer almakta olup; kurumlar, ilişkili kişilerle (kurumların; ilgili bulunduğu, bağlı olduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi ve kurumlar ile) emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağından getirilen düzenlemeyle bu durum engellenmeye çalışılmaktadır. Örneğin alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi ikramiye, ücret ve benzeri ödemeler bu kapsamda değerlendirmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi gereği ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması ifade edilmektedir. Böylece: gerçek kişi ve kurumların ilişkili kişiler vasıtasıyla emsale aykırı bedel veya fiyat oluşturarak kazancın örtülü olarak dağıtılması engellenmeye diğer bir ifadeyle nizalı alışverişler yoluyla gider arttırıcı gelir azaltıcı faaliyetler önlenmeye çalışılmaktadır.

(iii) Vergi cenneti ülkelerine yönelik düzenleme ise: yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30.madde 7. fıkrasında yer almakta olup; kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sistemi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelere yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara her türlü ödemeler üzerinden % 30 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Sıfır ya da son derece düşük vergilemenin uygulandığı ve vergi cenneti tanımlamasına giren ülkelere yapılan ödemelerden stopaj uygulanması yoluyla kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup mükelleflerin bu ve benzeri ülkelerle faaliyette bulunmaları azami derecede engellenmeye çalışılmaktadır. Ancak mükelleflerin, düşük vergili ülkelere faaliyet gösteren bağlı işletmelerine ilişkin bilgilerin elde edilebilir olması son derece önemli olmakta bilgi alışverişinin gerçek manada sağlanamadığı bir ortamda kanun hükümlerinin uygulanması lafzından öteye gidememektedir.

Bu nedenle “bilgi bankası” oluşturulması, yetişkin personelin istihdamı yanında taraflar arasındaki ödemelerin denetiminde elektronik veri toplama sistemlerinden mümkün olduğunca yararlanılması, ayrıca bilgide yayılma etkisinin ortaya çıkabilmesi için idareler arasında bilgi değişim mekanizmalarının da mevcudiyeti gereklidir (Kocaman, 2003).

4. Transfer Fiyatlama

Ortak girişimler (bağlı şirketler) vasıtasıyla, firmaların örtülü kar transferine imkan tanıyan fiyatlama yöntemidir. Bu yöntemde yerli firmanın yabancı bir ülkedeki bir firma ile ortak girişim oluşturarak, firmalar arası mal ve hizmet alım-satım işlemleri üzerinden maliyetlerin manüpile edilerek gelirin yerli şirketten ortak girişime aktarılması söz konusu olmaktadır. Ancak bu tür işlemlerin temel handikabı ise vergi makamları için tespitinin son derece güç olmasından kaynaklanmaktadır (Blejer and Ter-minassian, 1997).

Diğer bir ifadeyle bir işletmenin bir diğer bağlı işletmeye mal ya da hizmet transferleri üzerinden uyguladığı fiyata transfer fiyatı adı verilmekte, transfer fiyatlama merkez şirket ile bağlı işletmeler arasında anlaşmalı olarak kararlaştırılan fiyatlar üzerinden mal ve hizmet akışının gerçekleştirildiği ve bu yolla kar artışının sağlandığı bir tür düzenleme olarak tanımlanmaktadır. Örneğin araba motoru imal eden bir merkez firmanın HQ olduğunu ve bu merkez firmanın, araba montaj ve satım işiyle uğraşan bağlı işletmesi FA’ya bu motorları sattığını kabul edelim. HQ tarafından, FA arabalarında kullanılmak üzere satılan her motor için aralarında kararlaştırılarak ödenen ücretlendirmeler bir transfer fiyatıdır. Merkez HQ’deki gelir, FA’ya yapılan motor satışlarından elde edilen geliri içermektedir. Bu arada bağlı işletme FA, HQ’dan aldığı motorlar için ödediği yüksek meblağı gelirinden indirmekte dolayısıyla MNC’nin kazancı transfer fiyat seviyesine göre ortadan kalkmaktadır. Böylece yabancı gelir vergisi oranının yüksek olduğu ya da yüksek vergilemenin gerçekleştiği alanlara mal satışı kaydırılarak çok uluslu bir şirket hem malını yüksek fiyattan transfer edebilmekte hem de bağlı ya da yavru şirketlerine kullanılabilecekleri önemli gider avantajları sunmuş olmaktadır. Ancak MNC’nin eylemleri vergi hukuku açısından emsal bedel (*arms' length*) üzerinden transfer

fiyatların uygulanmasını gerektirmekte yani *bağlı şirketlerin kendi aralarında belirledikleri transfer fiyatlarının, bağlı şirket olmamaları halinde uygulayacakları fiyatla aynı olması gereği ifade edilmektedir*. Ancak vergilerin azaltılması stratejileri kapsamında firma içi işlemlerle oluşan fiyat ile emsal bedel değerlerinin belirlenmesine yönelik uygulama tatbikatta genellikle zor olmaktadır. 1990'lı yıllarda Amerika Birleşik Devletleri hükümeti, Japon şirketlerinin Amerika da kar oranlarının makul olmayan bir şekilde düşük düzeyde rapor edildiğine inanması sonucu, transfer fiyatlarının nasıl hesaplanacağına yönelik belirli kurallar oluşturmuş, aksine aykırı hareket edenlere ağır cezai müeyyideler öngörölmüştür. Kanada da benzer mahiyette ancak daha esnek kuralları uygulamaya koymuştur. Sonuç olarak *adil fiyatın* ne olması gerektiği konusunda önemli tartışmalar sürmekte anlaşmazlıkların çözümü ise uzlaşa gerektirmektedir (Head, 2007).

Çok uluslu işletmelerin dünyanın çeşitli ölkelerinde otomobil, uçak, telekomünikasyon, inşaat, madencilik, enerji vb. alanlarda faaliyet gösterdikleri dikkate alındığında bir bağlı işletmesinden hammadde, diğerinden ara mal temin edilebilmekte bir diğerinde ise montaj ve satış işlemlerini rahatlıkla gerçekleştirilebilmektedir. Böylece çok uluslu bir firma, hem küresel manada maliyet, hem fiyatlama hem de vergi avantajı sağlamış olmakta bir taraftan vergi matrahı indirilirken diğer taraftan da ödenen kurumlar vergisi düşürölerek son derece yüksek kazanç ya da gelir seviyelerine erişmek mümkün olmaktadır. Bu durum bariz bir şekilde hükümetlerin dikkatini çekmekte ve özellikle son zamanlarda gelir oranları ile vergi düzeyleri arasında büyük potansiyel farklar olduğu noktasında denetim konusuna ağırlık verilmektedir.

Ancak tekrar belirtmek gerekirse transfer fiyatlandırma işlemleri vergiden kaçınma ve bazen de vergi kaçakçılığı açısından, düzenleyici otoriteler tarafından tespit edilmesi son derece pahalı ve zor bir uğraş alanı olmaktadır (Sikka and Willmott, 2010). Transfer Fiyatlama mekanizması yoluyla çok uluslu şirketler yüksek vergi oranlarına sahip bölgeler ile (*higher-tax jurisdictions*) düşük vergi oranına sahip bölgeleri (*lower-tax jurisdictions*) kullanarak fiyatları deforme etmekte yani olduğundan az ya da fazla gösterebilmekte bu durum ÇUŞ için bir teşvik mekanizması haline gelmektedir. Bu kapsamda transfer fiyatlamaya konu olan unsurlar temelde mal, hizmetler (ör. finans, kredi...) ve maddi olmayan duran

varlıklar biçiminde sıralanmakta, firma kazancı ise bu varlıkların fiyatının yükseltilmesi veya düşürülmesi suretiyle realize olmaktadır (Grubert and Newlon, 1997).

Transfer fiyatlandırma vergiden kaçınmak için kilit bir mekanizma olarak ortaya çıkmakta, özellikle çok uluslu şirketler bağlı şirketleriyle sürdürdükleri faaliyetlerde iki şekilde karşılıklı anlaşmaya varmaktadırlar (i) kasıtlı olarak aşırı fiyatlandırma yoluyla (*over-pricing imports*) bağlı şirketin, ana şirket kararı doğrultusunda, aşırı fiyattan ürün satın alması ya da ithal etmesi (ii) bağlı şirketin düşük fiyattan (*under-pricing exports*) ana şirkete, talebi doğrultusunda ürün ihraç etmesidir (Sikka, 2005). Görüldüğü gibi birinci durumda merkez yüksek vergi oranına sahip ülkelerdeki bağlı işletmelerine emsalin üzerinde aşırı fiyatlama yoluyla mal satmakta, ikinci durumda ise merkez düşük vergi oranına sahip bölgelerdeki işletmelerinden emsalin altında düşük fiyattan mal almaktadır. Bu durum söz konusu sorunlarında temelini oluşturmakta ancak uygulamada yoğunlukla gerçekleşen faaliyet biçimi *vergi oranların yüksek olduğu alanlara mal ve hizmet satımı biçiminde gerçekleşmektedir*.

Emsallere uygunluk ilkesi (*Arm's length principle*) OECD Model Vergi Sözleşmesinin 9'uncu maddesinde ilişkili teşebbüsler arasında gerçekleştirilen transfer fiyatının, farklı ticari veya mali ilişki içinde olunan bağımsız işletmelerle yapılanlar ile benzer koşullarda olması gerektiği ifade edilmektedir. Bu noktada bağlı işletmeler arasında gerçekleştirilen alım satım işlemlerinin emsal bedele uygun ve tutarlı olup olmadığının tespitinde çeşitli yöntemler ortaya konmaktadır. Bu yöntemler *geleneksel işlem yöntemleri olarak tanımlanan*: karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi ve maliyet artı yöntemi ile *İşlemsel kar yöntemleri altında sıralanan*: işleme dayalı net kar marj yöntemi ve kar bölüşüm yöntemi olarak tanımlanmakta geleneksel yöntemlerle emsal fiyata erişilemediği takdirde diğer yöntemlerle sonuca ulaşmaya çalışılması gerektiği vurgulanmaktadır (OECD, 2010).

Ancak emsallere uygunluk ilkesi bakımından uygulamada yakınsama oluşsa da küreselleşme konseptinde az sayıda firmanın (MNC) küresel ticarete hakim olduğu düşünüldüğünde ara malları için bağımsız fiyatlar formüle etmek o kadar

kolay olmamaktadır. Özellikle ulus devletler küresel rekabet ortamı içerisinde yatırımları çekebilmek için vergi oranlarını önemli ölçüde düşürmüşlerdir. Böyle bir rekabet ortamı içinde şirketler vergi farklılığından yararlanarak karlılığı en üst seviyeye taşıyabildikleri gibi transfer fiyatlama yoluyla maliyet ve fiyatlama avantajlarına sahip olmuşlardır. Özellikle mikro devletlerin ortaya çıkması ise bu yapıyı daha işler hale getirmiştir. Bununla birlikte bu tür yapıların bertarafına yönelik kurumsal mali raporların düzenlenmesi gibi uygulamalar nadiren transfer fiyatlandırma hakkında anlamlı bilgi verebilmektedir. Bazı literatürde bu tür eğilimlerin ulus-devletlerin vergi farklılıklarının ortadan kaldırılması suretiyle giderilebileceği ve böylece toplumsal meşruiyet ve istikrarın güvence altına alınabileceği aynı zamanda haksız rekabetin de önlenebileceği ifade edilmektedir. Bu manada küreselleşme konseptinde birçok ara mal ve hizmetin emsal bedellerini hesaplama girişimleri çoğu zaman zor olmakta ve küreselleşme olgusu mevcut karmaşıklığı beraberinde getirmektedir. Sonuç olarak emsal bedel standartları (*arm's length Standard*) nadiren ekonomik değerler ile ilgili faydalı bir rehberlik sağlamaktadır (Sikka and Willmott, 2010).

5. Örtülü Sermaye

Uluslararası işlemlerde özellikle vergiden kaçınma amacıyla kullanılan örtülü sermaye (*thin capitalization*) kavramı: firmaların, kendilerini öz sermaye yerine borç ile finanse etmeleri anlamına gelmekte uygulamada şirket sermayesinin önemli bir kısmının (hissedarlardan) borçlanmak suretiyle temin edildiği görülmektedir (Rixen, 2008).

Örtülü sermayenin temel mantığı yüksek vergili bir ülkede yatırım yaparken vergiyi düşürmenin bir diğer yolu kuruluşu öz sermayeyle değil borçla finanse etmektir. Bu yolla normal kazançlar ülkeye kar payı olarak değil faiz şeklinde geri gönderilecektir. Faiz gideri vergi öncesi karı düşürerek ödenecek verginin indirimine de imkan tanıyacaktır. Çalışmalar Amerikan şirketlerinin yüksek vergili alanlarında borç-varlık oranlarını arttırmaya çalıştıklarını göstermiştir. Desia ve Foley'e göre: uygulamada daha yüksek vergili ülkelerde faaliyet gösteren şirketler borç-varlık oranlarını büyük ölçüde yükseltmeye çalışmaktadır. Bazı yüksek vergili ülkeler "örtülü sermaye" kuralını öne sürerek bu stratejiyi engellemeye çalışmakta örneğin

Kanada’da Kanadalı bir şirketin borç-öz sermaye oranının iki katını aşan miktarı üzerinden faiz gideri düşürülemeyeceğini kabul etmekte (Head, 2007) buna karşın firmalar ise öncelikle borç-varlık oranları arasındaki farkı arttırmaya çalışmaktadırlar. Bu şekilde **özsermaye = İşletmenin net varlıkları - borçlar** arasındaki fark olduğu düşünüldüğünde, bu fark ne kadar büyük olursa firmalar açısından üzerinden örtülü sermaye yürütülebilecek öz sermaye tutarı da o denli yüksek olabilmektedir. Ayrıca dönem başı öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması durumunda ise yapılan borçlanmaların tamamının örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Çokuluslu şirketler; iç borçlanma yöntemini karı yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere kaydırabilmek için bir araç olarak kullanılmaktadırlar. Son ampirik araştırmalara göre uluslararası vergi farklılıkları, çok uluslu şirketlerin toplam vergi yüklerinin minimizasyonunu sağlamakta aynı zamanda bu durum önemli ölçüde düşük vergi ödeme kabiliyetini ortaya çıkarmaktadır. Bu tür sorunlu alanlardan biri de örtülü sermaye kavramı olmakta, ülkeler aşağıdaki Tablo 22’ de görüldüğü gibi borç/özsermaye oranlarına ilişkin katsayıları belirleyerek maliyet indirimini sınırlamak için eşik seviyeler oluşturmaktadırlar (Haufler and Runkel, 2009).

Tablo 22: Örtülü Sermaye Kuralları

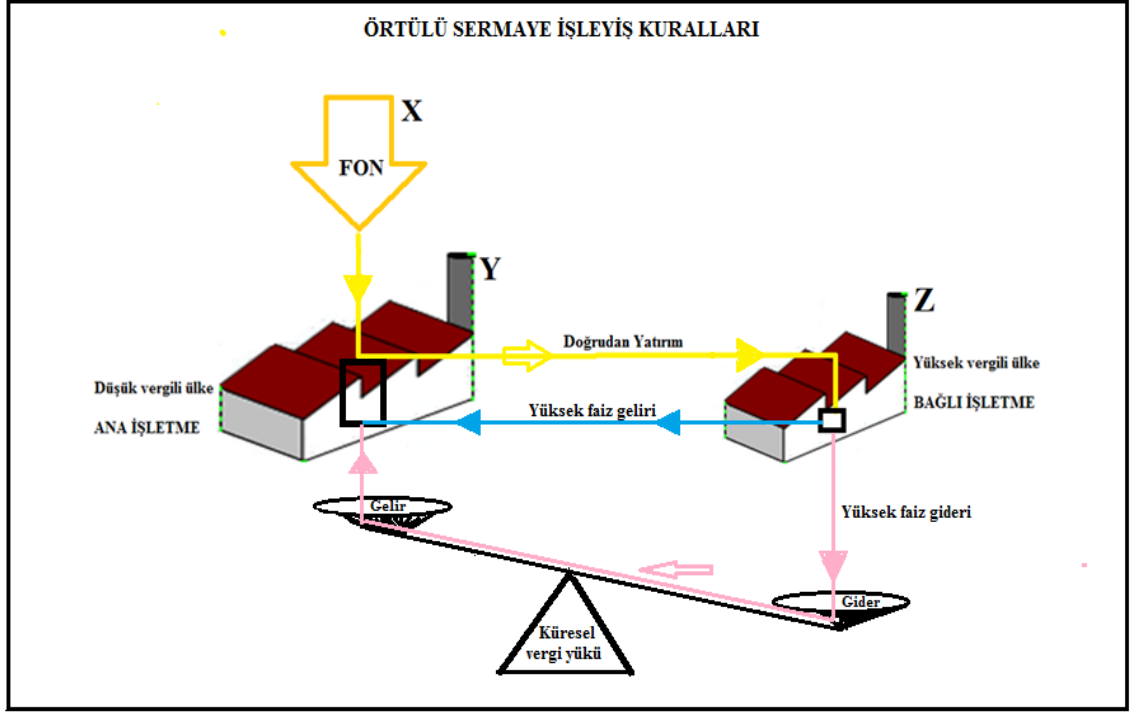
Ülkeler	Borç/özsermaye oranı (kat)	Ülkeler	Borç/özsermaye oranı (kat)
Avustralya	3 Tüm borçlar	Litvanya	4 Tüm borçlar
Belçika	7 ilişkili kişilerden sağlanan	Lüksemburg	5.7 ilişkili kişilerden sağlanan
Bulgaristan	3 Tüm borçlar	Meksika	3 Tüm borçlar
Kanada	2 ilişkili kişilerden sağlanan	Hollanda	3 Tüm borçlar
Hırvatistan	4 ilişkili kişilerden sağlanan	Yeni Zelanda	3 Tüm borçlar
Çek Cumhuriyeti	4 ilişkili kişilerden sağlanan	Polonya	3 Tüm borçlar
Danimarka	4 Tüm borçlar	Portekiz	2 ilişkili kişilerden sağlanan
Fransa	1.5 ilişkili kişilerden sağlanan	Romanya	3 Tüm borçlar
Almanya	1.5 ilişkili kişilerden sağlanan	Slovakya	4 ilişkili kişilerden sağlanan
Macaristan	3 Tüm borçlar	Slovenya	8 ilişkili kişilerden sağlanan
İtalya	4 ilişkili kişilerden sağlanan	İspanya	3 ilişkili kişilerden sağlanan
Japonya	3 Tüm borçlar	Güney Kore	3 ilişkili kişilerden sağlanan
Letonya	4 Tüm borçlar	İsviçre	6 Tüm borçlar
Türkiye	3 ilişkili kişilerden sağlanan	İngiltere	1 Tüm borçlar
ABD	1.5 Tüm borçlar		

KAYNAK: Haufler and Runkel, 2009.

Özellikle yüksek yasal kurumlar vergisi oranlarının yer aldığı ülkelerde firmalar, adeta kurumlar vergisi matrahını aşındırma adına borçlanma eğilimine teşvik edilmektedir. Borçlanma üzerinden ödenen faiz giderlerinin ödenecek vergiden indirimi hususu ise vergi tabanında baskı oluşturmakta bu durum örtülü sermaye ve diğer vergi tabanının korunmasına ilişkin kuralların etkin bir şekilde tasarım ve yönetimine ihtiyaç göstermektedir (OECD, 2001). Bu amaçla birçok ülkede belirlenmiş kurallar olduğu görülmektedir. Amerika Birleşik Devletleri, Almanya ve Avustralya da maksimum borç / öz sermaye oranı ile İngiltere de buna ilaveten şirketlerin finansman giderlerini kısıtlamak için bir dizi bireysel raporlama şeklinde daha katı kuralların uygulandığı görülmektedir (OFC, 2009). Böylece şirketlerin sermaye yapıları içerisinde borç oranları sınırlandırılarak (Larkins, 2004); sözde örtülü sermaye kuralları ile bu tür uygulamaların önüne geçilmeye çalışılmakta (Rixen, 2008), ancak bu tür kısıtlamaların ülkeden ülkeye farklılık arz etmesi ise örtülü sermaye kurallarının daha da karmaşık hale gelmesine neden olmaktadır (Hines, 2001).

Ülkeler arasındaki farklı vergi oranları çok uluslu şirketler için bir arbitraj ve teşvik unsuru olmaktadır (Grubert and Newlon, 1997: 29). Bu durumdan yararlanmak isteyen şirketler ise ilişkili gerçek ve tüzel kişilerden borçlanma yöntemine başvurarak büyük ölçüde faiz giderleri oluşturmakta ve karı maskeleye yoluna gitmektedirler (OFC, 2009: 55). Söz konusu durumun işleyişi ise Şekil 22’ de gösterildiği gibidir.

Şekil 22: Örtülü Sermaye İşleyiş Kuralları



X, ana işletme Y'ye uygun şartta fon sağlayan ilişkili kişi ya da kurumları ifade etmekte; Y, düşük vergili ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirkete ait ana işletmeyi; Z, yüksek vergili ülkede kurulu ana işletmeye ait bağlı işletmeyi simgelemektedir. Ana işletme Y, bağlı işletme Z' de doğrudan yatırım yapmakta ve bu amaçla X'den almış olduğu uygun vasıflı düşük maliyetli fonu Z'ye kullanılmakta ve söz konusu tutar Z'nin kasasına girmektedir. Z, aldığı borca ödediği yüksek faizi ana işletme Y'ye göndermekte bu ise Y'nin kasasına irat olarak kaydedilmektedir. Bu şekilde ana işletme hem düşük faizden aldığı krediyi yüksek faizden bağlı işletmeye transfer ederek yüksek gelir elde etmekte, hemde bağlı işletmeye gider gösterebileceği önemli vergi avantajı sunmakta, bu şekilde tek bir eylemle iki fayda bir arada gerçekleşmektedir. Böylece bağlı işletme Z, Y'ye ödediği yüksek faiz tutarını gider olarak vergiden düşebilmektedir. Bu noktada kar olması gereken tutardan çok daha düşük olmakta bu şekilde bağlı işletmeden ana işletmeye kar transferi dağıtılan kar üzerinden değil yapılan borçlanma mukabili abartılı faiz gelirleri üzerinden olmaktadır. Neticede bağlı işletme dar mükellef sıfatıyla faaliyet gösterdiği kaynak ülkede daha az vergi öderken ana işletmenin küresel manada vergi yükü de azalmış olmaktadır.

Çünkü vergisel erteleme ya da vergi teşviklerinin yeterince tatmin edici olmadığı durumlarda, çok uluslu şirketler vergi planlama tekniklerini kullanarak (yani vergisel işlemlerin firmaya en yüksek kazancı sağlayacak şekilde uygulanması) suretiyle transfer fiyatlandırma, örtülü sermaye benzeri araçlarla dünya çapında vergiden kaçınabilmektedirler (Sauvant and Sachs, 2009). Çok uluslu şirketler genellikle yan şirketler aracılığı ile karlılık seviyelerini arttırmaya yönelik vergi cennetleri tercihli vergi rejimleri gibi düşük vergili alanlara kar aktarımında büyük ölçüde bağımsız kararlar alabilirken, buna karşın hükümetlerin bu tür zararlı uygulamaları önlemeye yönelik gerçekleştirdikleri çabalar ise önemli ölçüde yetersiz kalmaktadır (Sauvant and Sachs, 2009).

Türkiye açısından konuyu değerlendirdiğimizde benzeri olumsuzlukların giderilmesi, kayıt dışı ekonomiyle daha etkin mücadele ve ülkeye daha fazla yabancı doğrudan yatırım çekebilmek amacıyla hükümet, son derece ciddi adımlar atmış bu çerçevede bazı önemli vergi reformlarını yürürlüğe koymuştur. Bu amaçla yüzde 30 olan kurumlar vergisi oranı 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren yüzde 20'ye düşürülmüş, örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırma kavramları OECD kurallarına uygun şekilde yeniden revize edilmiş, kontrol edilen yabancı kurum düzenlemeleri gibi yeni kavramsal yapılar uygulamaya sokulmuştur (Rosenblatt and Terterov, 2006).

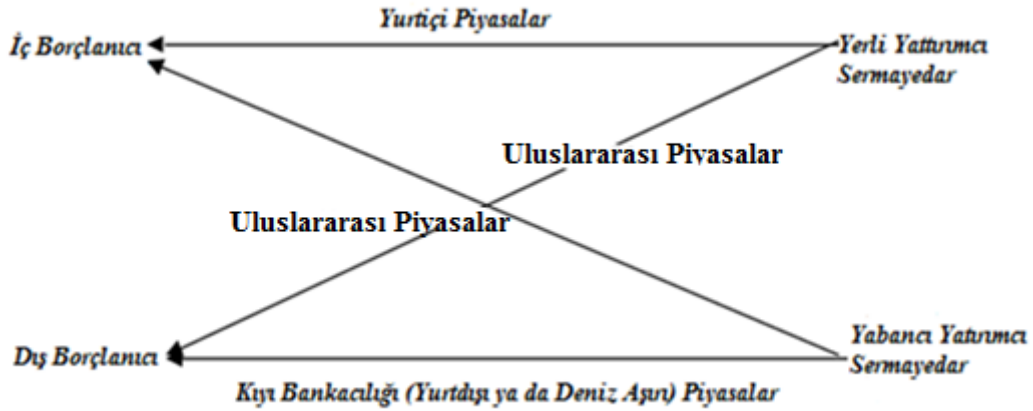
Bu kapsamda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12.maddesinde, örtülü sermaye kavramına yer verilmiş olup (1). fıkrada belirtildiği üzere kurumların işletmede kullandıkları borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilebilmesi için borcun: **(i)** ortaklardan veya bu ortaklarla ilişkili olan kişilerden alınması **(ii)** borçların sürekli işletmede kullanılması **(iii)** hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşmış olması yani mezkur borçlanmanın emsal kurumlara göre son derece abartılı olması gerekmektedir. İlişkili kişilerden ne anlaşılması gerektiği ise kanunda açıkça tanımlanmaktadır. Bununla birlikte örtülü sermaye kapsamında sayılmayacak borçlanmalar ise (i) kurum ortakları veya ortakların ilişkili bulunduğu kişilerden edinilen gayri nakdi teminatlar (devlet tahvili, hazine bonusu, altın) karşılığında yapılan borçlanmalar (ii) ilişkili kişilerin banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar şeklinde sıralanmaktadır.

6. Kıyı Bankacılığı

Geçmişte offshore finans merkezleri uyuşturucu paralarının saklandığı veya yasa dışı karapara aklama faaliyetlerinin yürütüldüğü merkezler iken bugün itibariyle dünyanın dört bir yanını kuşatan uluslararası finansal işlemlerin neredeyse yarısını ifade eden finansal yapılardır (Neal, 1998). Offshore bankacılık merkezleri (*offshore banking centres*) bankacılık sektöründe öncelikle yerleşik olmayanlara yabancı para cinsinden verilen hizmet faaliyetlerini tanımlamak için kullanılan bir ifadedir (OECD Glossary, 2008).

Offshore Bankacılık Merkezlerinin (OFCs) çok sayıda tanımı arasında belki de en pratik ve basit tanım: offshore faaliyetlerinin gerçekleştirildiği herhangi bir yer offshore merkezi olarak tarif edilmektedir. Bu tanım dünyanın büyük finans merkezlerini de içerecek şekilde bütün offshore merkezlerini tanımlamaktadır. Ancak merkezler arasında çok az bir ayrım olabileceğinden bahisle **on-shore** ve **off-shore** (kara-kıyı) ayrımına gidilmektedir. Bankacılık faaliyetleri eğer (yerleşik olmayan) yurt dışı yerleşiklere yönelik sunuluyorsa hizmetler off-shore kapsamında değerlendirilmekte buna karşın bankacılık faaliyetleri yerleşik müşteriler ile yurt dışı yerleşikler arasında ayrımcılığa yönelmemekte ise bu tür merkezler on-shore bankacılık ya da finans merkezi olarak adlandırılmaktadır. Bu tanımlamaya Londra, New York ve Tokyo da kurulu finans merkezleri örnek olarak verilmekte olup söz konusu faaliyetler literatürde daha yararlı "Uluslararası Finansal Merkezler" (IFCs) olarak tarif edilmektedir. Mali sektördeki faaliyetleri toplu olarak yansıttığından dolayı (offshore –onshore) tanımlamaları genellikle offshore adı altında daha pratik bir yaklaşımla ifade edilmektedir (IMF, 2000).

Şekil 23: Uluslararası Finansal Piyasalar Alanında Mali İşlemlerin Başlıca Türleri



KAYNAK: Shim and Constan, 2001.

Uluslararası bankacılık faaliyetleri ağırlıklı olarak uluslararası para merkezlerinin yer aldığı New York, Londra ve Tokyo gibi şehirler, üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu noktada yurtiçi finans merkezlerinin, uluslararası finans piyasalarına dahil olabilmesi ya da sızabilmesi (*transpire*) bakımından dört tür ana mali işlemin etkisi önemli olmakta (Şekil 23), bu alanda meydana gelen önemli işlemleri göstermektedir. Uluslararası finansal piyasalar (*international financial markets*) kısa ve uzun vadeli uluslararası fon arz ve talebinin karşılaştığı piyasalar olarak adlandırılmakta; kısa vadeli fon arz ve talebi para piyasalarını, uzun vadeli fon arz ve talebi ise uluslararası sermaye piyasalarını oluşturmaktadır. Finansal işlemler aynı ülkenin mukimi (yerleşik) olan yerli yatırımcı ile yerli borçlanıcı arasında gerçekleşmekte ise söz konusu piyasalar yurtiçi finansal piyasalarını ifade etmektedir. Buna karşın finansal işlemler yabancı sermayedardan yabancı borçlanıcıya yönelik ise söz konusu işlemler kıyı ötesi fon akımları şeklinde offshore piyasaları tanımlamaktadır. Yurtiçi finansal piyasalarda fon akımları sadece yerli-yerli arasında gerçekleşirken, offshore finans piyasalarında işlemler yabancı-yabancı arasında gerçekleşmektedir. Ancak taraflardan birinin yerli diğerinin yabancı olduğu durumda (kişi ya da kurumun yabancı ülkenin mukimi olması-bulunduğu ülkede dar mükellef olması) gerçekleştirilen mali işlemleri uluslararası finansal piyasalar kapsamında değerlendirmekte, uluslararası finansal piyasalar sayesinde ulusal fonlar dışarıya, yabancı fonlar ise içeriye taşınmakta ve böylece

yerliden-yabancıya, yabancıdan-yerliye fon transferi sağlanmaktadır (Shim and Consta, 2001). Bu durum on-shore ve off-shore tanımlamaları arasındaki farklılığı ortaya konması bakımından da son derece önemli olmakta, söz konusu bankacılık rejiminde faaliyet gösterenler ise aşağıda sıralanan önemli ayrıcalıklara sahip olmaktadır (IMF, 2000):

- (i) Gizlilik ve güvenin son derece önemli olduğu ortam oluşturulmakta
- (ii) Banka merkezi nezdinde düşük vergi rejimleri uygulanmakta
- (iii) Denetim ve raporlama gereksinimlerine yönelik uygulamalar ile ticaret kısıtlamalarının daha az katı olduğu gözlenmekte
- (iv) Sermaye kazancının serbest transferi sağlanabildiği gibi sermaye kazancı üzerinden herhangi bir vergi alınmamakta, kurumlar vergisi ise uygulanmamaktadır.
- (v) Herhangi bir döviz ya da kambiyo kontrolü bulunmamakta
- (vi) Mevduat munzam karşılık oranları bulunmamakta
- (vii) Sermaye standartlarına ilişkin sınırlamalara yer verilmemekte
- (viii) Ayrıca mevduat üzerinden elde edilen faiz kazancına ve temettü gelirlerine stopaj uygulanmamakta ve bu surette vergi transferi gerçekleştirilmemektedir.

Diğer taraftan söz konusu faaliyetlere ev sahipliği yapan ülkeler çok düşük işlem maliyetleri *deposit* üzerinden aldıkları vergilerle önemli gelir kaynakları elde edebilmekte; gerek yatırımcı (bireysel kurumsal) gerekse faaliyetin gerçekleştiği ülke kıyı bankacılığı rejimlerinden yararlanırken, faaliyetin maliyeti ise azalan vergi gelirleri noktasında gelirin elde edildiği ya da kazanıldığı ülkeye yüklenmektedir. Böylece vergi cennetleri ya da serbest bölgelerde offshore faaliyeti yürüten kıyı bankacılığı rejimleri yüksek kar realizasyonuna sahip olmakta, bireysel yatırımcı ise vergisiz yüksek faiz gelirleri elde etmektedir. Türkiye’de elde edilen mevduat faiz gelirlerine stopaj uygulandığından dolayı bu tür gelirlerin ayrıca beyana tabi tutulmasına gerek olmamakla birlikte, yurtdışı offshore hesaplarından sağlanan ve

yurda getirilen faiz gelirlerinin 2011 yılı için 1.170 TL'yi aşan kısmının beyan edilmesi (bkz. GVK 86) ya göre zaruret arz etmektedir.

Özellikle ev sahibi ülkeler tarafından doğrudan yabancı yatırımlar noktasında vergi teşviklerinin muhtemel etkilerinin göz önüne alınması ve bu konunun tam bir değerlendirmesinin yapılması gerekmektedir. Çünkü ev sahibi ülkenin teşvik etkinliğini güçlendirmek için kullandığı vergi kuralları genellikle birçok ülkede fonların offshore finans veya offshore holding şirketler üzerine yönelmesine sebep olmaktadır (OECD 2001). Çünkü kıyı bankacılığının meşruiyeti; kararlılık, saygınlık, güvenlik, etkin mali yönetim ve esneklik gibi unsurları bünyesinde barındırmasından kaynaklanmakta, offshore finans ya da bankacılık merkezleri kişi ya da kurumlara vergi optimizasyonu sağlamada önemli bir rol oynamaktadır. Bununla birlikte kıyı bankacılığı (OFC) rejimleri potansiyel olarak vergi azaltmak için oluşturulmuş bir önlem mekanizması olarak ortaya çıkmaktadır. Offshore çevre (*offshore environment*) kişi ya da kurumların ikamet ettiği ya da bulunduğu çevreye (*home environment*) göre ödeyeceği vergiyi azaltmakta adeta kendi ülkelerinde ödeyecekleri vergi dolayısıyla uğrayacakları zararı bir anlamda telafi etmektedir. Dolayısıyla söz konusu eylemlerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma faaliyetleri için geçerli uygulamalar olduğu açıkça görülebilmektedir (McCann, 2006).

7. Serbest Bölge Uygulamaları

Teşvikler, genellikle doğrudan yabancı yatırımcılar tarafından dikkate alınan en temel unsurlardandır. Belirli bir ülke tarafından sunulan cazip koşullar ve yardımlar, firmalar tarafından yatırım yaparken oluşabilecek ek maliyetleri telafi edebileceği gibi karlılığı da artırabilecektir. Bu manada bir ülkede yatırımların önündeki engellerin üstesinden gelinebilmesi ve böylece yatırım koşullarının oluşabilmesi için uluslararası rekabet noktasında vergisel teşviklerin yanında diğer sübvansiyonel faktörlerinde dikkate alınması gerekmektedir. Böylece sermayenin küresel optimal tahsis verimliliği artacağı gibi aynı zamanda piyasa başarısızlığı örneklerini düzeltmek için gerekli müdahale araçlarının da elde edilmiş olacağı ifade edilmektedir. Serbest bölge uygulamaları bu kapsamda ortaya çıkan eğilimlerden biri olarak düşünülmekte (OECD, 2001), hükümetlerin yatırımcılara imkanlar sunmakta

istekli davranmaları neticesi küresel piyasalarda yatırımların bir ülkeden diğerine yönlenmesine neden olmaktadır.

Serbest bölgeler ilk olarak 2.000 yıldan daha fazla bir süre önce ücret uygulanmayan liman bölgelerinde kurulmuştur. Serbest bölge kavramı zamanla önemli ölçüde değişim geçirmiştir. 20. yüzyılın son yarısında, dünya ticaret ve ulaşım verimliliğindeki artışa ve liman (deniz-hava) sektöründeki gelişmelere paralel değişikliklere uğramış olan bu kavram serbest ticaret, serbest sanayi, serbest ekonomik bölge gibi faaliyetin mahiyetine göre değişik isimler almıştır. Buradan hareketle *serbest bölge*: ülkelerin ticaret politikaları ve kalkınma amacının bir aracı olarak özellikle liman çevresinde kurulan, ulusal gümrük alanlarından net bir şekilde ayrılmış olan, ithal edilen malzemelerin yeniden ihraç edilmeden önce işleme tabi tutulabildiği ve ulusal gümrük sahasına girilmediği sürece vergilendirmenin gerçekleşmediği, temelde ihracata yönelik yabancı firmaların teşvik edildiği özel alanlardır (United Nations, 2005).

Serbest ticaret bölgeleri son otuz yıl içinde pek çok ülkede kurulmuştur. Serbest bölgelerin kurulması ülkeler açısından değerlendirildiğinde temel amacın (Blejer and Ter-minassian, 1997):

- (i) ülkeye yabancı sermaye girişini özendirmek,
- (ii) ihracattan elde edilen gelirden döviz girdisi sağlamak,
- (iii) istihdam olanakları ve hammadde girişini sağlamak,
- (iv) ihtiyaç duyulan teknoloji transferini gerçekleştirmek,
- (v) bölgesel gelişim politikalarını destekleyerek söz konusu bölgeleri cazibe merkezleri haline getirmek olduğu anlaşılmaktadır.

Serbest bölgelerin, özelliklede serbest üretim bölgelerinin 70'li ve 80'li yıllarda ilgi odağı haline gelmesi, dünya ekonomisindeki yeni yapılanma süreciyle bağlantılı olup aynı zamanda çok uluslu şirketlerin yeni stratejisi ile de uyumludur. Özellikle GOÜ'lerde 60'lı ve 70'li yıllarda ithal ikameci sanayi süreci geçerliyken, 70'li yılların başında dünya ekonomisindeki krizin derinleşmesi GOÜ'lerin daha fazla dışa açılmaları önerilerini gündeme getirmiş, birçok ülkede ithal ikameci

modelin tıkanması, dışa açılma duyarlılığını arttıran nedenlerden biri olmuştur (Kocaman, 2003).

Bu amaçla ülkemizde de 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, ekonominin sermaye, teknoloji ve ucuz girdi ihtiyacını sağlamak, dış finansman ve dış ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak amacıyla kanunun ihdas edildiği anlaşılmaktadır. Söz konusu kanunun 6. maddesinde serbest bölge olarak tanımlanan alanlar gümrük bölgesinin açıkça dışında sayılmaktadır. Ayrıca bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine ait mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı da belirtilmektedir. Böylece serbest bölgelerde üretilen ürünlerin yurtdışına satışından elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden muaf sayılmaktadır. Yine aynı kanuna göre bu bölgelerde ithalat rejimi bulunmadığından dolayı firmaların yurtdışından ithal ettikleri mallar üzerinden ÖTV, gümrük vergisi, fon kesintisi (KKDF) uygulamasına da gidilmemektedir. Diğer taraftan bu bölgelerde faaliyet gösteren firmalar ülke içi ya da ülke dışından KDV ödemeksizin mal satın alabilmektedirler. Dolayısıyla 6. maddeden hareketle, serbest bölgeyi dar anlamda ***gümrüksüz alan muafiyeti*** olarak tanımlamak mümkündür. Geniş anlamda ise bir ülkenin topraklarında yer almakla birlikte, gümrük ve kambiyo mevzuatı açısından ülkenin gümrük sahası dışında kalan temelde üretim, ithalat, ihracat, bankacılık, finans, depolama vs gibi iktisadi faaliyetlerin son derece geniş teşviklerden yararlanmak suretiyle yürütüldüğü bölge ya da alanlardır, şeklinde tanımlamak mümkündür.

Bu kapsamda serbest bölgelerden ülke içine yapılan mal ve ürün sevkiyatı ithalat olarak değerlendirilip gümrük vergisine tabi tutulmakta; ülke içinden serbest bölgeye yapılan sevkiyatlar ise ihracat olarak değerlendirilmektedir. Diğer bir ifadeyle serbest bölgeye yapılan mal ve hizmet akımları ihracat rejimi kapsamında ele alınırken, buna karşın serbest bölgelerden ülke içine yapılan mal ve hizmet akımları ise ithalat rejimi çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bununla birlikte bir serbest bölgeden diğer ülkelere yönelik gerçekleştirilen işlemler ise dış ticaret mevzuatına konu olmamaktadır.

T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü verilerine göre ülkemizde (yirmibir) 21 adet serbest bölge uygulaması mevcut olup; bunlardan ilki 1987 yılında Mersin ve Antalya da kurulan serbest bölge uygulamalarıdır. En son kurulan serbest bölge ise 2007 yılında faaliyete geçen Sakarya İpek Yolu serbest bölgesidir (<http://www.tml.web.tr/download/Serbest-Bolgeler.pdf>).

Yukarıdaki tanımlardan hareketle serbest bölge kavramının özelliklerini maddeler halinde sıralamak mümkündür (United Nations, 2005):

1. Ortalamanın üzerinde altyapı imkânları: serbest bölge kesin olarak sınırları çevrilmiş olan muayyen alanlardır. Söz konusu alanda faaliyet gösterenlere kaliteli altyapı hizmetleri, arazi, büro mekânı, lojistik hizmetler, işletme hizmetleri ve ihtiyaç duyulan diğer hizmetler ev sahibi ülke tarafından tedarik edilmektedir.

2. Daha esnek iş düzenlemeleri: gümrükleme hizmetlerinin son derece akıcı olduğu ve bürokrasinin minimum düzeyde tutulduğu alanlardır. Çalışma ve diğer işlemlerle ilgili mevzuat ev sahibi ülkenin başka bir yerinde faaliyet gösteren firmalara uygulanan kanun ve yönetmelik hükümlerine göre genellikle daha esnektir.

3. Söz konusu alanlar bir offshore bölgesidir: serbest ticaret bölgesi deniz taşıma faaliyetleri için seçilmiş uygun alanlardır. Bu alanlarda düşük maliyet temelli üretim esastır.

4. Faaliyetlerin ihracata odaklı olması: bölge içerisinde faaliyette bulunan şirketler esas itibariyle veya sadece ev sahibi ülkenin dışındaki yabancı pazarlar için üretimde bulunurlar.

5. Teşvik paketlerinin çekiciliği: serbest bölge rejimlerinin içerdiği en önemli husus yabancı yatırımcılara sağlanan teşvik paketleridir. Söz konusu teşvikler (i) İhraç edilen ürünlerin üretiminde kullanılan hammadde, ara girdi ve sermaye malları ithalatının vergiden muaf tutulması (ii) yurtiçinden satın alınan ve kullanılan tüm mal ve hizmetlerin satış vergisinden muaf olması (iii) firmaların ihracat performansı ya da toplam üretim içinde ihracatın yüzdesi dikkate alınarak ilerleyen dönemlerde yeniden kurumsal gelir veya kazançlar üzerinden indirimli vergi oranları ya da vergi tatili uygulamalarının sürdürülebilmesidir.

Dolayısıyla mevcut durum değerlendirildiğinde serbest bölge faaliyetlerinin genel olarak vergi cennetleriyle benzerlik gösterdiği görülebilmekte, uygulamada ortaya çıkan farklılıkları ise şu şekilde sıralamak mümkün olmaktadır. Vergi cennetleri genellikle verginin hiç uygulanmadığı alanlar olarak tanımlanırken, serbest bölgelerde vergisel muafiyet (vergi tatili-indirim), faaliyet ruhsatı süresince geçerli olmaktadır. Serbest bölge rejimleri gümrük alanı ile çevrili olarak sadece ülkenin belli bir alanını kapsarken vergi cennetlerinde faaliyetler yurt sathını kapsamaktadır. Vergi cennetlerinde ekonomik açıdan fiili olarak üretimde bulunma zorunluluğu bulunmazken, serbest bölgeler iktisadi açıdan fiili olarak ekonomik aktivitelerin yürütüldüğü yerler olarak karşımıza çıkmakta, böylece kazanan hem ülke ekonomisi hem de yatırımcı firmalar olmaktadır (bkz. vergi cennetleri).

Özellikle ihracata dayalı kalkınma hamlesinin temel amaç edinildiği ülkeler tarafından dış ticaretin geliştirilmesi ihracatın arttırılması ve yabancı sermayenin teşvik edilmesi böylece uluslararası alanda rekabet edilebilirliğin arttırılabilmesi amacıyla bu tür uygulamalar önemli teşviksel araçlardan biri olarak dün olduğu gibi bu günde kullanıldığı görülmektedir. Bu amaçla kurumlar vergisi, gelir vergisi, gümrük vergisi muafiyet ya da indirimleri gibi pek çok düzenleyici hükümlerin ilk etapta uygulamaya konduğu görülmektedir.

Ancak teşviksel sorunların temelinde yatan husus maliyet-azaltıcı “*cost-reducing*” gelir-artırıcı “*revenue-enhancing*” faaliyetler için zemin oluşturmada noktasında yatmakta (Friedl, 2007); zararlı vergi uygulamaları bir ülkenin kasten diğer ülke veya ülkelerin vergi tabanını avlama “*poaching*” ya da ele geçirme girişimleri olarak tanımlanmaktadır (Rixen, 2008). Ülkemizde de benzer kapsamda değerlendirilen serbest bölge faaliyetleri ve İstanbul Kıyı Bankacılığı rejimleri OECD tarafından hazırlanan zararlı tercihli vergi rejimleri listesinde yer almıştır. Bu bölgelerde sürdürülen faaliyetlerin diğer ülkelerin vergi tabanını olumsuz etkilediği gerekçesiyle zararlı vergi rekabeti kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine dikkat çekilmiş, yapılan düzenlemelerin ardından Türk serbest bölge faaliyetleri OECD listesinden çıkarılmış, İstanbul kıyı bankacılığı rejimi ise uygulamadan kaldırılmıştır.

Bununla birlikte ülkemizde (3218, madde.7) mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların gelir ve kurumlar vergisinden

muaf tutulacağı ve bu durumun AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme dönemi sonuna kadar devam edeceği belirtilmektedir. Yine GVK, 191 Nolu Tebliğe göre ise serbest bölgelerdeki faaliyetlerden doğan kazançlar ortaklara kar payı olarak dağıtılması halinde vergilendirmeye tabi tutulacaktır. Dolayısıyla ülkemizde serbest bölge kapsamında faaliyette bulunan firmaların % 80'inin yerli yatırımcı olduğu dikkate alındığında, bu durumun bölge dışı faaliyette bulunan yerli yatırımcı açısından haksız ya da zararlı rekabete neden olacağı söylenebilir.

8. Vergi Tatili

Vergi sistemleri genellikle belirli bir davranışı teşvik etmek için kullanılan araçlar olup ülkeler kalkınma projelerinin gerçekleştirilmesi amacıyla vergi indirimleri ya da vergi tatilleri biçiminde gerçekleşen teşviksel uygulamaları yürürlüğe koyabilmektedir (Oliver and Harris 2010). Özellikle gelişmekte olan ülkeler doğrudan yabancı yatırımları çekebilmek amacıyla şirketlere vergi tatili şeklinde teşvik ya da izinler sunmakta, vergi tatili genellikle üzerinde belirtilen türdeki yatırımlar için 10 yıla kadar süreyle vergiden feragat etmeyi tanımlayan teşviksel yaklaşımlar biçiminde ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla vergi tatili: gelişmekte olan bir ülkede belirtilen bir süre için gelir vergisinin (kurumsal gelir) kaldırılmasıdır. *Dünya çapında etkili oran sıfırdır* yani belirlenen süre dahilinde yabancı yatırımcıya sıfır gelir vergisi oranının uygulanmasıdır (Larkins 2004). Diğer bir tanıma göre ise vergi tatili, hükümet kararı ile sınırlı olabilecek bir sürede yabancı yatırımcılara kurumlar vergisinin uygulanmamasıdır (McGee, 2008).

Bununla birlikte bazı yazarlara göre yabancı yatırım akışını gerçekleştirmek amacıyla gelişmekte olan bir ülkenin sıfır vergi uygulaması yanında *düşük vergi oranı* uygulamak suretiyle gerçekleştirdikleri eylemler de vergi tatili olarak değerlendirilmektedir. Vergi tatili konusunda karşıt görüş beyan edenler ise dünya çapında vergilendirmede pratik bir yol olarak değerlendirilen (*vergi koruyucu hüküm*) vergi tatili uygulamasını, gelişmiş ülkelere vergi gelirinin aktarıldığı etkinsiz bir yatırım politikası aracı olarak tanımlanmakta (Hines, 2001), mevcut politikaların sadece gelişmekte olan ülkelere, gelişmiş ülkelere kaynak aktarımına hizmet edeceği ifade edilmektedir.

Ancak bu görüşe karşılık vergi tatilini destekler mahiyette görüşlere de yer verilmektedir. Doyle ve van Wijnbergen (1984) sıralı bir pazarlık modeli içerisinde ev sahibi ülkelerin doğrudan yatırım sonucunda elde ettikleri kazançlar ve yatırımlar karşılığında ödedikleri bir tazminat olarak vergi tatilini savunmuşlardır. Vergi tatilini, yabancı yatırımcıların bir ülkede yaptığı yatırım neticesi geri dönüşü olmayan batık maliyelerin etkilerini telafi etmek amacıyla kilit (*lock-in*) bir yöntem olarak değerlendirmişlerdir (Andersson, 1991). Ayrıca küresel vergi sisteminde yabancı yatırımcıların vergi tatilinden yarar elde edebilmeleri için, yatırımın gerçekleştirildiği ülkede vergi tatili nedeniyle ödenmeyen verginin ya da diğer bir ifadeyle görünüşte ödenen vergilerin (*phantom taxes*), ödenmiş gibi ikamet ülkede ödenecek vergiden mahsup edilmesi halinde bir yarar sağlanabileceği konusu özellikle vurgulanmıştır. Böylece yatırımcıların bu tür düzenlemelere imkan tanıyan benzer ülke yatırımcılarıyla aynı rekabet şartlarında faaliyet göstermeleri amaçlanmıştır (Larkins 2004).

Doğrudan yabancı yatırımları çekmek amacıyla teşvikler sağlanması 1990'ların ortalarından itibaren hız kazanarak süregelmiştir. Son yapılan anketlere göre gelişmekte olan ülkelere 45'inin, yabancı yatırımları teşvik amacıyla % 85 oranında vergi tatili uyguladığı ya da kurumlar vergisi indirimi gibi teşviksel araçlara yöneldiği görülmüştür (World Development Report, 2004). Dolayısıyla mali teşviklerden herhangi birinin ya da tümünün kullanımı yoluyla yabancı bir şirketin vergi yükümlülüklerinin azaltması mümkün olmakta, bu amaçla yabancı yatırımcılara sunulan teşvikler: kurumlar vergisi oranlarında azalma ya da sabit olarak yıllara göre ertelenmiş kurumsal gelir vergilerine yönelik vergi tatilleri, hızlandırılmış amortisman ödenekleri, vergi indirimleri, sermaye malları ve hammadde alımları için katma değer vergisi tatili, sübvansiyonlar, kamu altyapı yatırımlarını fonlama (Cohen, 2007) ; ya da işverenlerin ödedikleri işçi ücretleri üzerinden vergi tatili uygulamaları şeklinde sıralanmaktadır (QFC, 2009).

Genellikle firmalar faaliyette bulunmak amacıyla vergi tatili de dahil olmak üzere pek çok cömert vergi avantajını üretim aşamasında pazarlık konusu yapabilmektedir. Böylece vergi tatili ile sağlanan kazanımların tatil sonrası kayıpları telafi edilebilecek düzeyde olmasına çalışmaktadırlar. Anlaşmalar yolu ile tatil sonrası (*postholiday*) vergi oranlarında azalma, hızlandırılmış amortisman, cömert

yatırım kredileri, bölgesel kalıcı muafiyetlerin sağlanması amaçlanmaktadır (Giovannini, Hubbard and Slemrod, 1993). Vergi cennetleri adı altında sıralanan Andorra, Antigua, Bermuda, Bahama, Barbados, İngiliz Virgin Adaları, Cayman Adaları, Channel Adaları, Güney Kıbrıs, Cebelitarık, Grenada, Kiribati, Liechtenstein, Hollanda Antilleri, Karayipler, Saint Kitts-Nevis, Saint Vincent ve Vanuatu'nun; vergi yükünü abartmak suretiyle düne kadar önemli vergi tatili merkezleri oldukları görülmüştür (Giovannini, Hubbard and Slemrod, 1993). Siyasi cephede ise (ABD) devlet ve yerel yönetimler arasında sık sık genel satış vergisi tatili ve firmalara özel satış vergisi muafiyeti gibi teşvikler vesilesiyle birbirleriyle rekabet halinde olmuşlardır. ABD'de potansiyel olarak 377 adet farklı satış vergisi oranının bulunduğu dikkate alındığında satış vergisi tatili açısından yerel ve federe devletler arasında cazip fırsatlar bulunduğu da çok açıktır (Frank, 2006).

Yatırım teşviği şeklindeki, hızlandırılmış amortisman ve vergi tatili gibi uygulamalardan son zamanlarda anonim şirketlerin sıkça yararlanma eğiliminde olduğu görülmektedir (Hines, 2001). Firmalar yerel pazara hizmet etmek niyetinde ise teşvikler genellikle daha az ağırlık taşımaktadır. Özellikle ihracata yönelik sektörel yatırımlar ise vergi teşviklerine daha duyarlı olabilmektedir. Ancak tüm bunlara rağmen vergi tatilleri sadece nadiren belirleyici bir faktördür (World Development Report, 2004). Çünkü ev sahibi hükümetler tarafından yatırım amacıyla verilen vergi tatili teşviki, muafiyetin sona ermesinden sonra çok uluslu şirketlerin yeni yer arayışına girdikleri ve ya iştirakleri vasıtasıyla transfer fiyatlama mekanizmalarını kullandıkları ve böylelikle kayıplarını telafi etmeye çalıştıkları görülmektedir (Cohen, 2007).

Son olarak yeni yatırımları çekmek amacıyla verilen aşırı vergi tatili uygulamaları sağlıksız bir şekilde ülkelerin toplam vergi gelirlerini etkileyebilmektedirler (McGee, 2008). Dünya Bankası ve IMF gibi uluslararası kuruluşlar şu günlerde vergi tatilinin neden olduğu zararların en az gelişmiş ülkelerin (LDCs) çok ihtiyaç duydukları gelirden de mahrum olmalarına neden olduğu gerekçesiyle kınamaktadırlar. Etkin vergi tatili uygulayan ülkeler, vergi tatiline sahip olmayan ülkeler açısından potansiyel olarak dezavantaj oluşturarak (zararlı) vergi rekabetini de artırmaktadırlar (Sauvant and Sachs 2009).

Türkiye’de yatırım yapmak isteyen yatırımcılara sunulan bazı teşvikler olmakla birlikte söz konusu teşvikler doğası itibariyle kimisi bölgesel, kimisi ihracatçılara yönelik, kimisi de bazı sektörlere özgüdür. Buna karşın ne yazık ki yatırımcılara sağlanan önemli vergi tatillerinden bahsetmek zordur (Rosenblatt and Terterov, 2006); belirlemesine rağmen Türkiye’de adı vergi tatili olmamakla birlikte benzer uygulamalara rastlamak da mümkündür. Bununla birlikte dünyada hem gelişmiş hem de az gelişmiş ülkeler yeni vergi teşvikleri uygulamaya devam etmekte söz konusu faaliyetler genellikle özel sektör lobi faaliyetleri ile de desteklenmektedir. Son örnekler Birleşik Arap Emirliklerinde serbest bölge faaliyetleri ile Singapur da muhasebe ve hukuk firmalarına yönelik faaliyet kazançlarına beş yıl süreyle vergi tatili uygulanmasıdır. Benzer bir örnek ise Türkiye’de en az 150 milyon dolar tutarında yatırımda bulunacakların elde edecekleri gelirler üzerinden on yıl boyunca kurumlar vergisi tatili uygulanmasına yönelik hedef çalışmalardır (Sauvant and Sachs 2009).

Vergi tatilinin kurumsal gelir, katma değer vergisi, gümrük vergileri, ABD örneğinde sıkça rastlandığı üzere satış vergileri, ücret ödemeleri üzerinden gerçekleştirilebildiği görülmektedir. Uygulamada yerli ya da yabancı yatırımları özendirmek amacıyla oluşturulsa da genel eğilimin yabancı yatırımcıyı teşvik amaçlı olduğu aşikârdır. Vergi tatili ile kar üzerindeki vergi yükünün hükümetlerin belirlediği süre dahilinde ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Ancak yukarıda vurgulandığı gibi sıfır vergi oranı yanında, çok düşük vergi oranı uygulanması da vergi tatili olarak değerlendirilmektedir. Oysaki bizce düşük oranlı vergi uygulanması vergilemeye gireceğinden, bu durumda vergi tatilinden değil vergi indiriminden (tax credit) bahsetmek daha yerinde olacaktır. Dolayısıyla bu noktada (bkz. Sauvant and Sachs, 2009) kullanıldığı şekliyle vergi tatilini *vergilelendirmede tam muafiyet* şeklinde algılamak daha doğru bir yaklaşım tarzı olacaktır.

9. İkili Vergi Sistemi

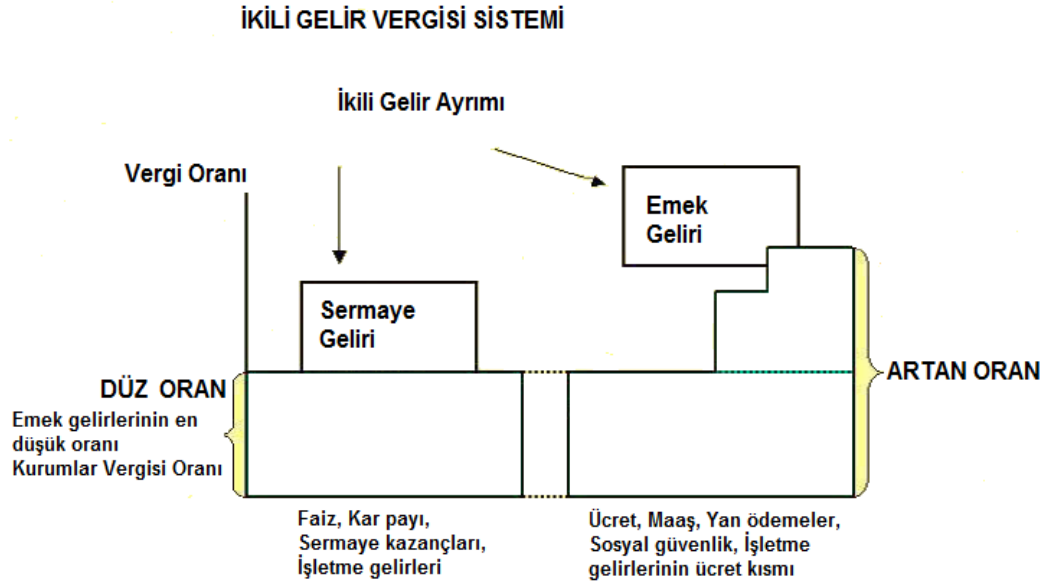
Tarihsel olarak OECD ülkelerinin çoğunda artan oranlı gelir vergisi uygulaması, kişisel vergi sistemlerine esin kaynağı olmuştur. Bu tür üniter vergi sistemlerinde vergi mükelleflerinin bütün kaynaklardan elde ettikleri tüm gelirler toplanmakta, bu toplamdan zarar vs. indirilerek bulunacak net ya da safi gelire

“progressive” artan oranlı tek bir vergi tarifiesi uygulanarak vergilendirmeye gidilmektedir. Oysaki İskandinav kaynaklı; ikili gelir vergisi sistemi ya da (*Dual Income Tax*) sedüler gelir vergisinin özel bir şekli olup emek ve transfer gelirlerinin artan oranlı, sermaye gelirlerini ise düz oranlı vergilendirildiği bir sistem olarak tarif edilmektedir. İkili vergi sisteminin altında yatan temel felsefe sermaye gelir vergisi matrahının, verginin tarafsızlığını mümkün kılacak ölçüde geniş olması gerektiği üzerine kurgulanmaktadır (Claus et.al, 2010).

Birçok Avrupa ülkesinde emek gelirinin vergilendirilmesinde amansızca artış görülmekte buna karşın sermayenin vergi oranı ise aşağıya doğru inmektedir. İşçiler emek gelirleri üzerinden vergi öderken, kapitalistler sermaye üzerinden vergi ödemekte böylesi bir durumda işgücü talebi azaltılarak, emek yerine sermayenin ikame edilmesine çalışılmaktadır. Bu nedenle sermaye vergilerindeki görece düşüş, yüksek işsizlik ve düşük ücretlerin de kısmen sorumlusu olmakta, öncelikle iktisat literatüründe eski bir tema olmakla birlikte; sermayenin optimal vergi oranı sıfırdır! eğilimi ilk bakışta öne çıkmaktadır (Salanie, 2003). Sermaye gelirlerinin ücret gelirlerine göre daha düşük fiyatla vergilendirilmesine yönelik benzer faaliyetlerin 1990’lı yılların başında Finlandiya, Norveç, İsveç ve daha düşük bir ölçekte Danimarka gibi İskandinav ülkelerinde ikili gelir vergisi adıyla uygulamaya konulduğu ve özellikle vergi yolsuzluklarının azaltılmasının temel politik hedef olarak algılandığı görülmektedir. Buna benzer bir sistem Hollanda’da “Box” sistemi adıyla oluşturulmaya çalışılsa da tam olarak bu yapıyı ifade etmediği anlaşılmaktadır (OECD, 2006).

İkili vergi sisteminin uygulandığı İsveç, Norveç ve diğer İskandinav ülkelerinde sermaye gelir vergisi oranı % 28 - % 30 arasında iken, genel kabul gören güncel oran yüzde 28’dir. Bununla birlikte emek gelirleri üzerindeki vergi oranlarında ise genellikle % 50 veya daha üzeri ayarlamalar yapılmak suretiyle sisteme işlerlik kazandırılmaya çalışılmaktadır (Claus et.al, 2010; Morinobu and Fellow, 2004).

Şekil 24: İkili Gelir Vergisi Sistemi



KAYNAK: Morinobu and Fellow, 2004.

İkili gelir vergisi sistemi (*dual income tax DIT*); İsveç, Norveç, Finlandiya gibi İskandinav ülkelerinde 1990'lı yıllarda kullanılmaya başlanmış vergilendirme yöntemidir. Bu yöntemde bireysel gelirler: emek gelirleri ve sermaye gelirleri olmak üzere iki farklı kategoriye ayrılmaktadır. Emek gelirleri kapsamında maaşlar, ücretler, emekli maaşları şeklinde gelir unsurları yer alırken; sermaye gelirleri kapsamında faiz, temettü ya da kar payı, hisse senetleri, gayrimenkul, arazi transferinden elde edilen gelirler yer almaktadır. Bu sistemde sermaye gelirlerine tek bir vergi oranı uygulanırken emek gelirlerine ise kademeli (artan oranlı) bir vergi tarifesı uygulanmaktadır. İkili vergi sisteminin en bilindik hali Şekil 24' de görüldüğü gibi sermaye gelirlerine uygulanan vergi oranlarının kurumlar vergisi oranına eşit olmasıdır. Ayrıca en düşük emek gelirlerinin kurumlar vergisi oranında vergilendirilmesi sağlanarak sistem kendi içerisinde de adalet oluşturmaya çalışmaktadır. İkili gelir vergisi sisteminin temel özelliklerini ise şu şekilde sıralamak mümkündür:

(i) Gerek sermaye gerekse emek kazançları farklı vergi oranları üzerinden vergilendirilmekte

(ii) Emek gelirleri kademeli vergi oranları ile vergilendirilirken, sermaye gelirleri nispi vergi oranlarıyla vergilendirilmekte, sermaye gelirlerine uygulanan oran kurumlar vergisiyle aynı oranda veya orantılı, emek gelirine göre ise "düşük" olmakta

(iii) Sermaye gelirleri için çeşitli vergi teşvikleri kaldırılarak vergi tabanının mümkün olduğunca genişletilmesi amaçlanmakta (Morinobu and Fellow, 2004);

(iv) Dağıtılan şirket karından hissedarlara tekabül eden kar payı üzerine kişisel gelir vergisi uygulanmamakta ve böylece sermaye kazancı üzerinden sadece kurumlar vergisi tarh edildiği gibi kurumsal firma korunmakta aynı zamanda çifte vergilendirmede önlenmiş olmaktadır (OECD, 2006).

Yukarı da da değinildiği gibi ikili vergilendirme sisteminin altında yatan temel düşünce; toplam vergi gelirleri içerisinde sermaye ve emek gelirlerinin oransal değerleri dikkate alındığında, sermaye gelirlerinin nispi ağırlığının öne çıktığı bir yapıda sermaye gelirlerinin daha az emek gelirlerinin ise % 50 ve ya daha üstü bir oranda vergi tatbiki suretiyle vergilendirilmesidir. Böylece sermayeye uygulanan vergi oranlarının düşürülmesi suretiyle oluşacak gelir kaybının, sermayeye yönelik vergi tabanının genişletilmesi suretiyle sağlanacak vergisel kazançla fazlasıyla telafi edileceği düşünülmektedir.

Diğer yandan ikili vergi hesaplamalarını gerçekleştirmek vergi mükellefleri için giderek artan oranda yüksek uyumluluk maliyetlerini beraberinde getirmektedir (Diamond and Zodrow, 2008). Sermayenin genellikle zengin kesimlerin elinde bulunduğu düşünüldüğünde toplumu oluşturan diğer kesimlerin benzer şekilde vergilendirilmeleri dikey eşitliği ve vergi adaletini zedelemektedir (Honohan, 2003). Çünkü vergi adaleti bakımından olması gereken, kapsamlı gelirin *Schanz-Haig-Simons* anlamda vergi mükellefinin vergi dönemi içinde reel olarak ölçülebilen satın alma gücündeki artışı kavraması ve böylece bireyin tüketiminden hareketle yıllık gelire ulaşılması gerekmektedir. Ayrıca vergi mükelleflerinin her türlü gelir için aynı marjinal vergi oranı ile karşı karşıya kalması, diğer taraftan uluslararası emek ve beşeri sermayenin göç etmesi gibi hususlar ikili vergi sistemi üzerinde (Claus et.al, 2010) belirsizliği de beraberinde getirmektedir.

10. Uluslararası Çevre Kirliliğinin Vergilendirilmesi

Küresel bir dünyada çevre koruma projeleri, halk sağlığı için önlemler, yoksulluğun üstesinden gelme programları, krizleri önleme çabaları için küresel vergilerin gerekliliğinden bahsedilmektedir. Örneğin karbon vergisinin karbondioksit salınımını azaltarak küresel ısınmanın tehlikeli etkilerini yavaşlatabileceği gibi nakit para akışı üzerine konulan vergilerin de spekülasyon hareketleri ve istikrarsızlığı azaltacağı ve milyonlarca insanın göreceği zararı en aza indireceği düşünülmektedir. Ayrıca global vergilerin dünyada gittikçe artan eşitsizlikle mücadelede fakir insanları yoksulluktan kurtarmada yardımcı olabileceği yalnızca % 1 oranındaki bir verginin birçok uluslararası problemin giderilmesini ve gelecek nesillere daha sağlıklı bir dünya bırakılmasını da sağlayabileceği vurgulanmaktadır.

Küresel vergiler konusunda adli bilimci James Lorimer (1884) tarihli Uluslararası Hukukun Temel Sorunları isimli kitabında bu düşüncesinden söz etmiştir. 1945 yılında Birleşmiş Milletlerin kurulduğu sıralarda global ekonomi idaresi ve hatta global servet dağılımının yalnızca arzu edilen değil aynı zamanda mantıklı bir gereklilik olduğu belirtilmiştir. 1950 ve 60'larda soğuk savaş yıllarında Amerikan hükümeti ve pek çok büyük şirketin şiddetle karşı çıkması sonucu global vergiler güncelliğini yitirmiş ancak 1972 yılı bir dönüm noktası olmuştur. James Tobin ilk olarak Tobin vergisini önermiş, 1977 yılında Washington merkezli Brookings Enstitüsü konu üzerine eğilmiş, aynı yıl BM konferansı global vergileri çözmeye karşı savaşmak için muhtemel bir gelir kaynağı olarak sunmuştur. Bununla birlikte 1980 yılında uluslararası gerçek manada bir küresel verginin uygulamaya konulduğu görülmektedir. Bu vergi Birleşmiş Milletler Deniz Anlaşma Kanunu'nda yer alan ve deniz yatağında yapılan madencilikle ilgili çalışmalar üzerinden alınan vergidir. Birleşmiş Milletler (FfD) dünya konferansı 2001 Zedillo Panel Raporunda "global vergiler" uluslararası fikir birliği ve çok sayıda ülkenin finanse ettiği yeni, kalıcı kaynaklar tarafından tespit edilmesi gereken bir gerçektir." sonucuna varılmıştır (Paul and Wahlberg, 2002).

Kullanımı giderek daha fazla artan çevre ile ilgili vergiler "yeşil vergi reformları" bağlamında değerlendirilmektedir. Çevre kirliliğinin vergilendirilmesi ile ortaya çıkan dışsal maliyetlerin içselleştirilmesine yönelik düşünce Pigou tarafından

1920’de *The Economics of Welfare* adlı kitabında ortaya konmuş olup, bu düşünce gerekli teorik çalışmaların da altyapısını oluşturmuştur (Cnossen, 2005). Her ne kadar çevre kirliliğinde kirleten öder mantığı geçerli olmasına ve verilen zararların kirletici firma ya da şirketlere ait olduğu gerçeği kabul edilmesine rağmen uygulamada özellikle küresel kamu mallarında (GPG) kirletici kişi ve kurumlara erişebilmek genelde mümkün olmadığından bu yargı geçerli olmamakta ortaya çıkan zararların ise küresel vergileme yoluyla ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır.

Ancak küresel vergilerin, dışsal maliyetleri içselleştirmek şeklinde uygulanan pigouvian teorisini desteklediğini kesin olarak söylemek de mümkün değildir (Backhaus and Wagner, 2004). Çünkü bu tarz bir verginin özel bazı nitelikleri vardır. İstenmeyen faaliyetlerin engellenmesinde çok başarılı olunursa devlete sağlanacak bir gelir kaynağı olarak etkisini yitirecektir. Çünkü oran arttıkça kullanım azalacağından gelir düşecektir. Ayrıca caydırıcı olma ve devlete gelir sağlama arasında bir denge oluşturarak nispeten daha düşük oranda yüksek potansiyele sahip bir gelir elde edilebilecektir. Aşağıda uygulamaya konması düşünülen küresel vergiler sıralanmakta olup bunlardan bazıları Pigovian yönetim fonksiyonuna sahip değildir. Yani amaç pigovian vergilerdeki gibi *negatif* dışsallığa sebep olan unsurlara vergi uygulanması değil bilakis email trafiği ve dünya ticaretinin vergilendirilmesinde görüldüğü gibi *pozitif* değerlendirmeye alınan faaliyetlerin de vergilendirilmesini sağlayabilmektedir. Pigovian tekliflerinin tersine bazı teklifler devlet gelirini arttırma ve siyasi amaç da güdebilir. Örneğin gelişim, çevre koruma yoksullukla mücadele ya da Birleşmiş Milletlerin diğer programları için fon arayışına dönüşebilir.

(i) Karbon Vergisi: Bu vergi ticari yakıtlardaki karbon oranına konulan bir vergiyle karbondioksit yayılımını azaltılmasını ve böylece küresel ısınmayla mücadele edilmesini amaçlamaktadır. Yetkililer bu verginin yakıtın içerdiği karbon miktarına göre uygulanabileceğini ifade etmektedir. Bu yakıtları elde eden şirketler vergiyi tüketicilere fiyat zammı olarak yansıtip ödeyebilirler. En ağır vergi karbon içeriği en fazla olan kömür yakıtına getirilirken en az vergi doğal gazla getirilir **(ii) Havayolu Taşıma Ücretleri Üzerinden Yakıt Vergisi:** Uçak yolculuğu karbon yayılımına % 3 oranında katkı yapmakta olsa da en hızlı büyüyen yayılımın kaynağını oluşturmaktadır. Uçakların 2050 yılında karbon yayılımına % 15 oranında

etki edeceği öne sürülmektedir. Bugün uluslararası uçuşlarda kullanılan yakıt, verginin dışında tutulmaktadır. Bu yüzden deniz ve demiryolu gibi daha az kirliliğe sebep olan ulaşım imkânlarının arka plana itildiği görülmektedir. Hava yakıtı vergisi yolcu ve yük taşıma bedellerinin daha pahalı olmasına sebep olacaktır. Bu verginin % 2,5 ila % 5 oranında olması ve hava yolu talebini % 5 ila % 10 arasında azaltması amaçlanmaktadır **(iii) Radyoaktif Nükleer Atık Vergisi:** Enerji vergileri düşüncesi günümüzde sadece karbon vergileri ile sınırlı olmamalı buna ek olarak nükleer atık vergisinin de uygulamaya konması gereklidir. Çünkü nükleer enerji tercih edilir olsun veya olmasın üreticilerin üretimi azaltma noktasında teşvik edilmesi önemlidir. Dolayısıyla plutonyum ve diğer yan ürünler gibi radyoaktif atıklar üzerine nükleer atık vergisi uygulamasının mantıklı bir tercih olacağı açıktır (Paul and Wahlberg, 2002; Kohonen and Mestrum, 2009).

(iv) Email ve İnternet Vergisi: Bu vergi internet üzerinden gönderilen bilginin miktarına yani email üzerine konan bir tür vergidir. Bu vergi email kullanımını engelleme amacı gütmemekte, bunun yerine bu vergiye destek verenler zengin ve fakir ülkeler arasındaki “dijital bölünmeyi” azaltmayı arzu etmektedirler. UNDP 1999 tarihli İnsan Gelişim Raporunda böyle bir vergiyi ortaya atmıştır **(v) Dünya Ticaret Vergisi:** Brandt Komisyonu bu vergiyi 20 yıl önce dünya ticaretinden elde edilecek geliri arttırma amacıyla sunmuştur. Email vergisi gibi bu vergi de söz konusu faaliyetleri engelleyici bir çaba göstermez. Bunun yerine uluslararası geliri arttırmayı amaçlar. Global refah artışı ile küresel ticaretin daha uygun şartlarda faaliyet olanaklarına kavuşacağı görüşüne dayanır **(vi) Okyanuslar ve Dünya Atmosferi Kullanım Vergisi:** Çevre savunucuları “küresel ortak mallara ” kullanım vergisi getirilmesini savunmuştur. Bu vergiler okyanusların ve atmosferin kötü kullanımının olumsuz sonuçlarını azaltacak ve değerli kaynakların araştırılıp korunması için gerekli fonu oluşturacaktır. Bu tür vergiler uluslararası hava ve deniz trafiğinin düzenini ve ordunun okyanusları ve atmosfer kullanımının denetimini amaçlamaktadır. Uluslararası uçuşlar ve seyrüseferler üzerinden her hava ve deniz taşıtına konulan %1 oranında verginin tahsili biçiminde uygulanması düşünülmektedir. Yapılan tüm önemli araştırmalarda bu fikir öne atılmış ve Birleşmiş Milletler raporu bu vergiyi en çok gelecek vadede 3 vergi teklifi arasına dahil etmiştir **(vii) Uluslararası Silahlanma Ticaret Vergisi:** Silahsızlanmayı

savunanlar uzun zamandır bu vergiye destek vermektedirler. Uluslararası silah ticareti üzerinden %5 oranında vergi alınması amaçlanmıştır. Bununla birlikte global vergiler konusunda birçok teklif geliştirilmiş bunlardan bazıları; ticari balıkçılık vergisi, park ücreti, elektronik ürünlerin kullanım ücreti (radyo, televizyon, cep telefonu, bilgisayar), uluslararası reklam vergisi şeklinde sıralanmıştır (Paul and Wahlberg, 2002).

Çevreye ve topluma zararlı faaliyetler ve benzeri uygulamalar bakımından küresel vergilendirmenin potansiyel tahmini hacmi Jacques Cossart göre 1.175 milyar dolardır. 2004 yılında Landau Raporuna göre ise potansiyel küresel vergileme hacmi 956 milyar dolar olarak tahmin edilmektedir (Kohonen and Mestrum 2009). Bu gün itibariyle Yeni Zelanda Hükümetinin sera gazı salınımını azaltmak için uyguladığı emisyon vergisi çalışmaları, Avustralya'nın 2010 yılında başlattığı karbon vergisi tanıtımları ve daha çevreci faaliyetlerin ithalatına muafiyet getirilmesi gibi benzer uygulamalar yerli üretimlerin daha yüksek maliyetlerle karşı karşıya kalmasına sebep olmuştur (Claus et.al, 2010). Benzer çevreci vergilere Yunanistan, İzlanda, İtalya, Lüksemburg, Meksika, Polonya, Türkiye ve ilerleyen dönemde Amerika Birleşik Devletleri'nde de rastlanmaktadır. ABD'nin motor yakıtları üzerinden uyguladığı federal tüketim vergilerindeki asıl amacın çevreci politikalara yönelik olduğu belirtilmektedir. Oysaki ABD'deki bu anlayışın çevreci politikalardan çok üç başlık halinde sunulan kamu politikalarıyla yakından ilgili olduğu görülmektedir. Bu kapsamda (1) bütçe açığının azaltılması için gelir sağlanması (2) karayolu altyapı finansmanına kaynak temini (3) enerji politikası konusundaki kısıtların giderilmesinin temel gerekçeler olduğu görülmektedir (Backhaus and Wagner, 2004).

Görüldüğü gibi global vergiler ulusal vergilerde olduğu gibi eş zamanlı üç amaca yöneliktir: (1) Gelir artırımı, (2) Siyaset yönetimi ve (3) Gelir dağılımı. Global vergi teklifleri bu amaçlar arasındaki ilişkiyi göz önünde bulundurmalıdır. Ancak hiçbir vergi bu üç özelliği bir arada taşıyamaz. Bununla birlikte global vergilerin gelirin yeniden dağılımı ve zengin bölgelerden fakir bölgelere yönelen ilerici bir dağıtım sistemine sahip olması gereği de son derece önemli olmaktadır (Paul and Wahlberg, 2002).

Küresel kamu mallarının (*GPG*) korunabilmesi için küresel vergilere ihtiyaç olduğu açıktır. Vergilerin ise bağlayıcı bir uluslararası kurum eliyle organizasyonuna ihtiyaç vardır. Vergilerin tahsilâtında, ödeme iyi niyet meselesi olmamalı ne de vergi gönüllü olmalıdır. Vergi, küresel ve uygar bir dünyada hukukun üstünlüğünün garanti altına almak ve sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak amacıyla her türlü cebri uygulamayı kapsamalıdır (Kohonen and Mestrum 2009). Her devlet tüm dünyada kabul gören vergi oranı üzerinden kendine ait bir otoriteyle vergi koyma işlemini gerçekleştirmeli ve daha sonra elde edilen gelirin bir kısmı global yapıya uygun şekilde uluslararası bir kurum aracılığıyla harcanmalıdır. Ancak karbon vergisinde olduğu gibi bu işe karşı çıkan petrol şirketlerinin varlığı gibi sebepler vergilemede zorlukları beraberinde getirmekte dolayısıyla global vergi projesi politik çatışmalar ve başarısızlık olasılığı içerisinde sürdürülmektedir.

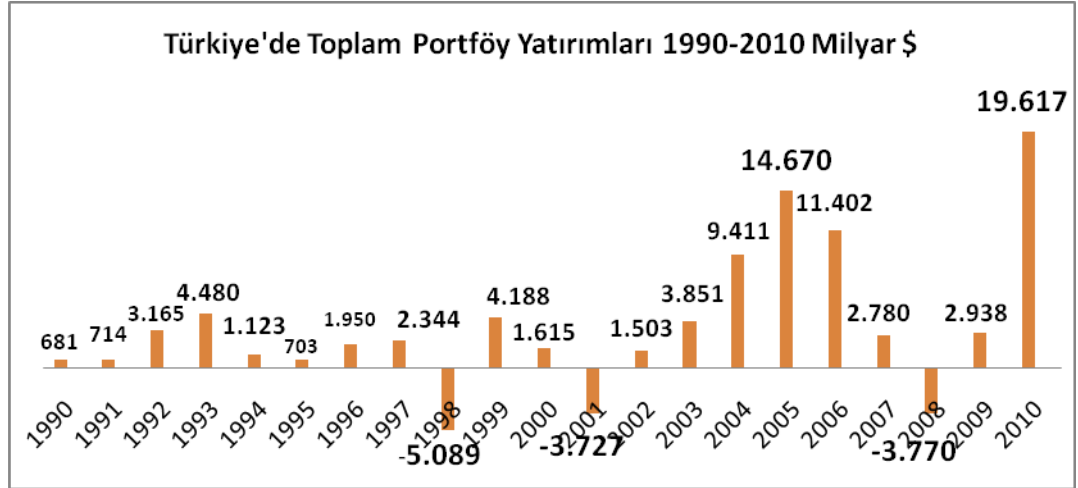
11. Spekülatif Sermaye Hareketlerinin Vergilendirilmesi

Son on yıl içinde küreselleşmenin dünya büyüme oranları ve büyüme hızları üzerinde gösterdiği etkinin önemi büyük olup; bu etki hem uluslararası doğrudan yatırımlar hem de uluslararası portföy yatırımları üzerinde kendini hissettirmiştir. Bu durum ticari faaliyetlerin esnekliğinin artması, mal ve hizmetler üzerindeki tarife ve tarife dışı engellerin kademeli olarak düşürülmesi ve kısıtlamaların ortadan kaldırılması noktasında da önemli olmuştur. Buna ilave olarak büyük ölçüde azalan iletişim, taşıma, ulaşım maliyetleri, teknolojik ilerlemeler, bilgi işlem alanındaki gelişmeler ve internetin ortaya çıkması gibi gelişmeler sınır ötesi piyasaların entegrasyonunu arttırmış, söz konusu durum ülkeler arasında giderek artan karşılıklı bağımlılık düzeyini de beraberinde getirmiştir (OECD, 2011).

Dünya kadar (sınırdış) çevre ülkeler çerçevesinde yoğunlaşan bugün ise dünya çapında bir bütünleşmeyi ifade eden globalleşme olgusu, adeta çok taraflılığın *küresel ticari ilişkiler* bağlamında algılandığı ya da değerlendirildiği bir yapı halini almıştır (Coleman and Underhill, 1998). Böylesi bir ortamda finansal devrim olarak niteleyebileceğimiz yüksek oranlı, kısa vadeli mobil sermaye akımları ya da portföy yatırımlarının gelişmekte olan ülkelere önemli ölçüde kaydığı, söz konusu fon akımlarının kısa vadeli spekülatif akımlar olması dolayısıyla küresel finansal ekonomilerin istikrarsız yönünü oluşturduğu, ancak gelişmekte olan ülkelere

kullanılabilir sermaye miktarını arttırması bakımından da önemli olduğu görülmüştür (Gilpin, 2001). Özellikle gelişmekte olan ülkelerde son on yılda portföy hareketliliğine eşlik eden finansal krizlerin sıklığı dikkate alındığında bu durum yüksek sosyal maliyetleri de beraberinde getirmekte ve aynı zamanda finansal krizlerin bulaşma etkilerini de açıkça ortaya koymaktadır (ILO, 2004).

Grafik 17: Türkiye’de Toplam Portföy Yatırımları



KAYNAK: IMF Statistic. *Balance Of Payments Statistics*, 2011.

Grafik 17’de IMF verilerinden hareketle Türkiye’deki portföy yatırımlarının seyrini vermektedir. 1990’lı yıllarda nispeten düşük düzeylerde gerçekleşen yatırımlar, gerek 2005 gerekse 2010 yıllarında tepe noktasına ulaşmaktadır. Buna karşın özellikle kriz dönemlerinde önemli ölçüde düşüşler kaydedildiği gözlenmektedir. 1994 ekonomik krizinin ardından 4 Milyar \$ üzeri sermaye çıkışı yaşanmıştır. 1998 yılı ise finansal krizlerin bulaşma etkilerini göstermesi bakımından önemlidir. Bu dönemde Asya krizinin ardından gelen Rusya krizinin de etkisiyle Türkiye’den ani çıkış yapan portföy yatırımlarının tutarı beş milyar doların üzerindedir. Kasım 2000’de yaşanan ekonomik kriz neticesi gecelik faiz oranları % 210’u bulurken bu oran, 2001 Şubat krizinde % 7500 ile tarihi zirvesini gerçekleştirmiştir. 2001 yılı sıcak para çıkışları ise grafikte görüldüğü gibidir. Türkiye’yi genel anlamda değerlendirdiğimizde, iç borçlarla dış borçların kapatılmaya çalışılması önemli olmuş, ülkeye giren sıcak paranın etkisiyle yerli paranın aşırı değerlenmesi tüketim ve ithalatı arttarak, ihracatı ise azaltmıştır. Cari

açık neticesi döviz gereksinimi ve devalüasyon beklentileri ise dövize olan talebin aşırı büyümesine, rezervlerin azalmasına ve dolayısıyla mali krizlere yol açmıştır.

Sonuçta önemli oranlara ulaşan bütçe açıkları, dış borçlarda aşırı büyüme, yüksek ve abartılı faiz oranları, yüksek enflasyon oranları, uluslararası rezervlerde artan oranda düşüş ve kurlarda aşırı değerlenme, büyüme oranlarında azalış, ödemeler dengesi açıkları, benzer ülkelerin temel karakteristiği olmuş (Agenor and Montiel 1996), sorunların çözümüne yönelik IMF Stand-By anlaşmaları kapsamında getirilen uygulamalar hakim anlayışı temsil etmiştir.

Bu kapsamda son üç yıla ilişkin veriler ve ayrıca (2005) verileri aşağıda Tablo 23’de değerlendirilmektedir.

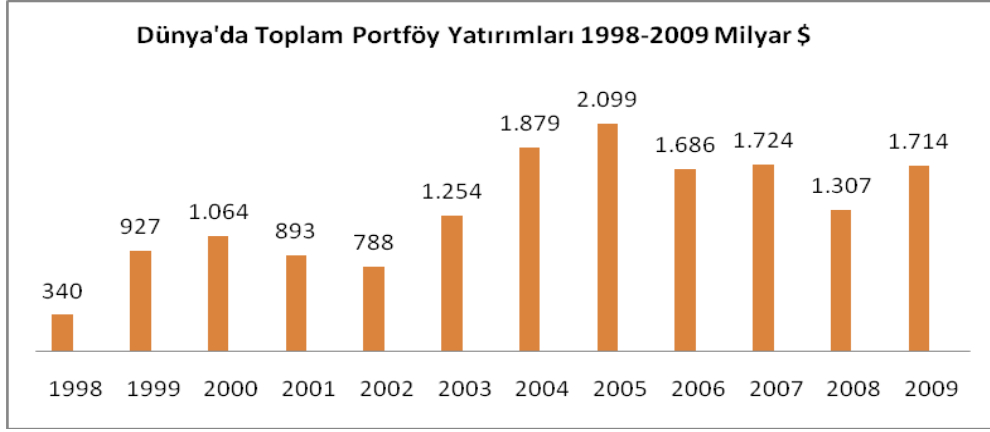
Tablo 23: Portföy Yatırımlarının Değerlendirilmesi

	Hisse Senetleri	Borç Senetleri (Bono, Tahvil)	Yatırım Tutarı
2005	5669	9001	14670
2008	716	-4486	-3770
2009	2827	111	2938
2010	3468	16149	19617

2008 krizine rağmen 716 milyon \$’lık hisse senedi girişi olsa da yıl sonu itibariyle yatırım tutarı eksi olarak neticelenmiştir. 2009 yılında önemli ölçüde hisse senedine yönelik portföy girişi sağlanmış ancak bono, tahvil piyasalarına yönelik yatırımlar sınırlı kalmıştır. Bununla birlikte krizin etkilerinin nispeten hafiflediği 2010 yılında ise portföy yatırımları tavan yaptığı görülmektedir. Özellikle bono ve tahvil piyasalarına yönelik yatırım hacmi 16 milyar 149 milyon tutarında gerçekleşirken, hisse senetlerine yönelik yatırım hacmi 3 milyar 468 milyon olmuş yıl sonu itibariyle de portföy yatırım tutarı 19.617 milyar dolar seviyelerine ulaşmıştır. Faiz oranlarındaki yükselişin, portföy yatırımlarının girişinde önemli katkısının olduğu kabul edilmekle birlikte, 2005 yılında faiz oranları düştüğü halde yatırımların en yüksek seviyelere ulaştığı görülmektedir. Bunun yanında benzer şekilde 2010 yılı bono ve tahvil piyasasına yönelik portföy girişlerinde faiz oranlarındaki düşüşe karşılık yatırımlar yine en yüksek seviyeye ulaşmaktadır. Bu durum söz konusu yatırımların belirleyicileri arasında karlılık oranları yanında,

ekonomik gelişim, rasyonel bekleyiş, psikolojik algılama ile birlikte küresel konjonktüründe katkısının ne derece önemli olduğunu göstermektedir.

Grafik 18: Dünya Geneline Toplam Portföy Yatırımları



KAYNAK: International Monetary Fund, 2010.

1999’larda portföy yatırımlarında (Grafik 18) Avrupa bölgesinin üstünlüğü gözlenirken, 2000 ve sonrasında ise ABD nin ciddi olarak ağırlığını hissettirdiği görülmektedir. 2000 yılından itibaren 1 trilyon \$ seviyelerini gören dünya portföy yatırımları 2005 yılında 2 trilyon dolar hacmine ulaşmış, 2008 küresel finansal kriz nedeniyle düşüşe geçen yatırımlar 2009 yılında ise tekrar yükselişe geçmiştir (IMF, 2010). Ekonomik konjenktürün yükseldiği dönemlerde akışkanlığı artan, azaldığı dönemlerde ise bulunduğu ortamı hızla terk eden süpekülatif fonlar, döviz ve ödemeler dengesi krizlerine (mali kriz) yol açmakta en bariz örnekler (Agenor and Montiel 1996: 218); 1994-95 Meksika (Tekila Krizi), 1997-98 Asya, 1998-99 Rusya ve Brezilya krizleri, 2001 Arjantin ve Türkiye krizleri şeklinde sıralanmaktadır (Moreno, 2006).

Portföy yatırımları: yatırımcıların (gerçek, tüzel) finansal piyasalarda oluşabilecek riski en aza indirebilmek maksadıyla yatırımlarını genellikle hisse senedi veya kamu veya özel kurumlar tarafından ihraç edilen tahvil, bono türü finansal araçlara yönlendirmelerini ifade etmektedir. Bu şekilde finansal riskin azaltılması mümkün olurken diğer taraftan da sermaye sahibinin faiz ve kar payı getirisi arttırılabilmektedir (Shim and Constas, 2001). Bunun yanında banka mevduatları, banka kredileri (örneğin ortalama 1 yıl vadeli sendikasyon kredileri), repo işlemleri gibi çeşitli finansal enstrümanlar da kısa vadeli sermaye hareketi

kapsamında değerlendirilmektedir. Bu manada spekülâtif sermaye yatırımları daha çok faiz ve kur arbitrajına dayanan, kısa vadeli portföy yatırımları olarak adlandırılan sıcak para girişleridir.

Söz konusu yatırımlar son derece mobil faaliyetleri hedeflediğinden dolayı bu durum haksız rekabet kavramını da beraberinde getirmektedir (Rixen, 2008). Küreselleşmenin yayıldığı ve küresel operasyonların daha fazla birbirlerine bağımlı hale geldiği günümüzde yüksek miktarlara ulaşan yabancı sermaye akışkanlığı ve bu akışkanlığın kontrol edilememesi, uluslararası gelirlerin vergilendirilmesini de karmaşık hale dönüştürmektedir. Sermaye hareketliliğinin yanı sıra şirket merkezi kavramının belirsizliği gibi hususlar da göz önüne alındığında; düşük vergi oranları, geniş vergi tabanları ile basit vergileme sistemlerinin oluşturulması dünya ekonomisi açısından çare olarak düşünülmektedir (Claus et.al, 2010). Bu kapsamda akla gelen diğer bir basit yöntem ise uluslararası sermaye akımları üzerine kısmi vergi konulmasıdır.

Her iş gününde tüm dünya bankalarında ticaretle uğraşanlar toplamda 1 trilyon dolar parayı nakde dönüştürmektedir. Bu akışın % 20'si uluslararası ticaret ve seyahat, uzun vadeli yatırım ve finansal likidite için gereklidir. Ancak spekülâtif hareketler; nakit para taleplerine, finansal krizlere, ekonominin çökmesine ve pek çok insanın zor durumda kalmasına sebep olmaktadır. Bu sorunun çözümüne yönelik 1972 yılında James Tobin tarafından kısa vadeli sermaye hareketlerinin vergilendirilmesine yönelik Tobin Vergisi önerilmiş olup amaç; kısa vadeli sermayenin kalıcılığını arttırmak, uzun vadeli yatırımları ise teşvik etmektir. Nakit Akış Vergisi (*CTT Currency Transaction Tax*) ya da sıkça bilinen ismiyle Tobin Vergisi'nde amaç döviz işlemleri üzerinden % 1'den daha az bir verginin empoze edilmesi suretiyle ekonomilerde volatilité ya da istikrarsızlığın önleneceği ve uzun vadeli yatırımları teşvik edeceği düşünülmektedir. Döviz değişimleri üzerinden % 0.1 gibi küçük bir vergi oranının uygulanması durumunda arbitraj aktiviteleri önemli ölçüde azalabilecek ve yatırımcılar sıklıkla değişimde bulunmayacaklardır (Paul and Wahlberg, 2002).

Diğer bir yöntem ise Şili'de 1991 yılında uygulamaya konulan düzenleme olup ülkeye getirilen mevcut sermayenin % 20'sinin bir yıl içerisinde ülkeyi terk

etmesine imkan tanınmamaktadır. Böylece sermaye kontrolleri ile kısa vadeli girişlerin ve ani çıkışların önlenmesi hedeflenmektedir. Bazı çalışmalar sermaye kontrollerinin doğrudan yabancı yatırımların payının arttırdığını ve buna karşılık kısa vadeli portföy yatırımlarının payını azalttığını gösterse de, bazı çalışmalar sermaye kontrollerinin zararlı yan etkilerinin olabileceğini göstermiştir. En bariz örnek ise genellikle ülkelerin borçlanma maliyetlerindeki artıştır (World Development Report, 2004).

Portföy yatırımları ya da sıcak paranın ani çıkış ile ekonomiler ciddi risklerle karşı karşıya kalmakta bu durum küresel ekonomiye artan güvensizliği de beraberinde getirmektedir. Özellikle finansal açıklık çerçevesinde daha fazla tekrarlayan krizler ise sosyal refahı son derece olumsuz etkilemektedir. Öte yandan ortaya çıkan olumsuzluklar ekonomide kaynak kısıtlamaları, mali açıdan kemer sıkma önlemleri ve özelleştirme ideolojileri gibi tedbirleri gündeme getirmekte, bu süreç sonucunda sosyal refah programları zayıflamakta sosyal koruma politikaları ise işlevini gerektiği gibi yerine getirememektedir. Şöyle ki Kore ve Meksika’da finansal kriz politikaları karşısında uygulanan sosyal önlemler arasında açık zıtlıklar olduğu görülmektedir. Ekonomik krizin ardından Kore de asgari sosyal standartların korunması ve sosyal refah sistemini güçlendirmesi adına çalışmalar yapılırken, Meksika da ise sosyal harcamaların kısıtlanarak sadece nüfusun en alt gelir grubuna yönelik yardım politikalarına ağırlık verilmektedir (Vivekanandan and Kurian, 2005).

12. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi

Kamu maliyesinde kayıp ve kaçaklarının ulaştığı boyut dikkate alındığında küreselleşme mantığı hakkında daha niteliksel bir değerlendirme yapabilmek mümkün hale gelmektedir. Özellikle teknolojide yaşanan değişimler, sanayi toplumundan bilgi toplumuna ulaşan devrimsel süreç, ulaşım ve enformasyonun daha ucuz hale geldiği açık (*offshore world*) bir dünyada; 24 saat faaliyet gösteren finansal piyasalar, elektronik ticaret ve sanal para, ulus ötesi şirketler, toplumsal değişimin kaçınılmaz uzantısı ve bütünleşmiş dünya ticaret sisteminin mantıksal bir parçası olmuşlardır (Kohonen and Mestrum, 2009).

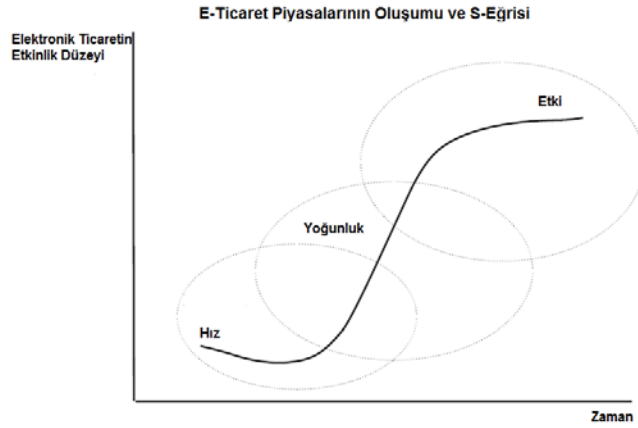
Elektronik ticaret ya da e-ticaret, temelde internet üzerinden olmakla birlikte televizyon (karasal, kablo ve uydu) gibi elektronik araçlar vasıtasıyla mal ve hizmetlerin alınıp satılabildiği ticari faaliyetlerin iletişim ağları vasıtasıyla gerçekleştirildiği işlemler bütünüdür (QFC, 2009). Ya da internet gibi açık ağlar üzerinden gerçekleşen ticari işlemlerin genelini tanımlamak için kullanılan ifadedir (OECD, 2008).

E-ticaret, internet kavramı ile çok yakından ilişkili olup ilk olarak 1990'ların başında ticari kullanıcılar için internet sitelerinin kurulumuyla mümkün olmuş ve böylece alışveriş merkezleri içinde bulunmayan özel ürünlerin geniş bir yelpazede internet üzerinden alım satımı mümkün hale gelmiştir. Firmalar fiziksel satış mağazaları şeklinde yatırım yapmaya gerek kalmadan çok düşük maliyetle sektöre girme imkanına sahip olurken, tüketiciler ise önemli bir indirimle ürün ve hizmetlere kendi ev konforunda kapıda teslim suretiyle erişebilir hale gelmişlerdir. Dolayısıyla bu noktada e-ticaret kapsamındaki faaliyetler ve bu faaliyetlerin taraflarını ortaya koymak önemli olmakta ve karşılıklı ilişkiler dört madde halinde sıralanmaktadır : (i) işletme ile işletme arasında ilişkiler: mal ve hizmet akışının sağlandığı e-ticaretin en yoğun şekilde gerçekleştirildiği alan (ii) hükümet ile vatandaş arasında ilişkiler: örneğin uzaktan öğretim, vergi ödemeleri gibi faaliyetler (iii) işletme ile müşteri arasındaki ilişkiler: siber mağazalar yoluyla tüketiciye mal ve hizmet sunumu (iv) işletme ile hükümet arasındaki ilişkiler: örneğin internet vasıtasıyla kamu ihalelerinin gerçekleştirilmesi şeklinde uygulamalardır. Bununla birlikte internet üzerinden perakende satış faaliyetleri genellikle iki biçimde sürdürülmekte bunlar: (1) Siber merkezler sayesinde eBay tipi online alışveriş mağazaları ile son derece cazip fiyat avantajlarının sunulduğu siteler (*eBay, internet üzerinden faaliyet gösteren son derece geniş ağ hacmine sahip alışveriş sitesi*) (2) Bireysel web siteleri kullanılarak perakende satış işlemlerinin sadece internet üzerinden gerçekleştiği siteler bunun yanında özel televizyon kanalları marifetiyle ürünlerin satışının gerçekleştirildiği izleyicilerin interaktif şekilde televizyondan beğendikleri ürünü seçebildiği ve kredi kartı bilgileri ile sipariş hattını telefonunu arayarak teslim aldıkları ticaret yöntemidir (QFC, 2009).

Bu kapsamda e-ticaret piyasalarının gelişimi ile ticaretteki büyüme arasında uygun bir bileşimin olduğu ifade edilmekte internetin yadsınamaz rolüne ise sıklıkla

vurgu yapılmaktadır. 2003 yılı sonunda yaklaşık 676 milyon kişi internet erişimine sahiptir. Bugün itibariyle 1.7 milyardan fazla insanın ya da dünya üzerindeki her dört kişiden birinin internet kullanıcısı olduğu düşünülmektedir. Çin, Kore Cumhuriyeti, Hindistan, Brezilya ve Meksika gibi ülkeler geliştirmekte olan ülkeler içerisinde internet kullanımının en yoğun olduğu ülkelerdir. İnternet kullanıcılarının ağ (*network*) üzerinden gerçekleştirdikleri satış hacminin 2012 yılı sonuna kadar 1 trilyon ABD Dolarına ulaşması beklenmekte, elektronik ticaretin etkinlik düzeyi ise aşağıda Şekil 25’ de ortaya konmaya çalışılmaktadır (Busu, 2007; Wasserman, 2012).

Şekil 25: Elektronik Ticaret



KAYNAK: Busu, 2007.

(i) **E-ticaretin hızı:** E-ticareti desteklemek için gerekli olan teknik, ticari ve sosyal altyapının oluşturulmasına vurgu yapılmaktadır (ii) **E-ticaret yoğunluğu:** Elektronik ticarete yönelik işlemler ve işletmelerin büyüklüğü, e-ticaretin büyüme ve doğasını ortaya koymaktadır. Bilgi işlem teknolojilerinin kullanımı, yoğunluğun derecesini belirlemekte ve hükümet eğilimi bu noktada son derece önemli olmaktadır (iii) **E-ticaret etkisi:** E-ticaret adeta geleneksel ticaretin yerini alarak ikame etkisi oluşturmakta, yeni katma değerlerin oluşumuna imkan tanımakta (teknoloji girişi) ve özellikle çarpan etkisi yaratmaktadır. Bilindiği gibi çarpan etkisi (otonom) bağımsız yatırımların milli gelirde meydana getirdiği değişiklikleri ifade etmektedir. Yatırımların önemli bir kısmının milli gelirden bağımsız olarak otonom yatırımlar şeklinde (sermayenin marjinal verimliliği, karlılık, faiz oranı vb.) değişkenlerden etkilendiği dikkate alındığında çarpan etkisiyle e-ticaret, etkinlik ve verimliliği

arttırmakta ve böylece refaha katkı ve zenginlik oluşturma potansiyeline sahip olmaktadır. Bu yönüyle verimlilik artışı, yeni ürün ve hizmetlerin sunumu gerçekleştirerek istihdam olanaklarının (ulaştırma, depolama, kiralama, taşımacılık, üretim ağı genişlemesi) artışına da katkı yapmaktadır. S eğrisi kapsamında, e-ticaretin hızı, yoğunluğun derecesini, yoğunluk ise e-ticaretin etkisini belirlemektedir. Elektronik piyasalar ise tüketiciler, işletmeler ve hükümet arasındaki ilişkilerin bütününe ortaya koyan bir sistem halini almaktadır.

Elektronik ticaret küresel bir dünyada gerek ülke içi gerekse ülkeler arasında hızla yayılmakta, tüketim malları ve hizmet sektörleri yanında ara ve sermaye malları girişleri açısından da büyüyen bir sektör halini almaktadır (bkz. Türkiye'deki KOBİ faaliyetleri). Bu durum ülkelerin gayri safi yurtiçi hasıla oranlarındaki büyümeye de eşlik etmektedir. Bu tür bir ticaret, fatura bazlı kayıtlı ticarete göre hem maliyetleri düşürmekte hem de vergisel kısıtlamaları en aza indirmekte buna karşın elektronik ticarete ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçaklarıyla başa çıkmak ise son derece güç olmaktadır (Tanzi, 2007). E-ticaretin hızla büyüdüğü ve geliştiği bir ortamda çeşitli nedenlerden dolayı elektronik ticaret tanımlaması son derece karmaşık hale gelmekte ve çoğu zaman *hem elektronik ticaret hem de geleneksel ticaret benzer vergi kuralları kapsamında ele alınmaktadır* (OECD, 2008). Bu durum birtakım problemlerin oluşumuna sebep olmakta, ilk olarak vergilemenin hangi kıstaslara göre gerçekleştirileceği sorusunu gündeme getirmektedir. Şöyle ki vergileme konusunda hükümetlerin oluşturdukları düzenlemeler genelde coğrafik ölçülere dayalı olup vergisel açıdan elektronik ticaret ortamında kişilerin son derece mobil olması nedeniyle belirli bir coğrafik mekâna fiziki açıdan bağımlı olunmayışı coğrafik sınırların belirlenmesini de engellemekte, bu belirsizlik sabit işyeri tanımlamasını ortadan kaldırmakta, işyeri kavramının oluşmaması ise mükellef kavramının tespitini güçleştirmektedir. Bu durumda *doğrudan vergilerin* (kurumlar, gelir) tahsili sekteye uğramakta işyeri ve ikamet kavramlarının vergi hukuku ile arasındaki illiyet bağının kurulması önem arz etmektedir. Diğer taraftan işyeri kavramını tanımlanması uluslararası çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının uygulanabilirliği açısından da gerekli olmaktadır.

Daimi işyeri kavramı e-ticaret noktasında ülkelerin vergileme sınırlarının belirlenmesinde önemli olmaktadır. OECD Model Vergi Sözleşmesi madde 5'de bir

teşebbüsün işinin kısmen veya tamamen yürütüldüğü sabit yerler işyeri olarak tanımlanmaktadır. Bu nokta da Internet Servis Sağlayıcı (ISP) üzerinden sunulan web siteleri (OECD, 2008) ile müstakil web sitelerinin kendi içindeki faaliyetler ise sabit işyeri (*Permanent establishment*) kapsamında yürütülen faaliyetler olarak değerlendirilmemektedir (Harris and Oliver 2010). Bununla birlikte ürün dijitalleştirilmiş bir ürün ise sunucular aynalama “*mirror*” uygulamasıyla birden çok farklı yetki alanlarında (ülke, bölge, kıta) faaliyet gösterebilmekte böylece şirketlerin işyerleri gibi ürün satın alan müşterilerde mobil olabilmektedir. Dolayısıyla böylesi bir ortamda sunucu ya da “server” ların bulundukları yerlerin işyeri olarak tanımlanması da anlamını yitirmekte e-ticaret kapsamında yürütülen faaliyetler ise karmaşık hale gelmektedir. Daha önce belirtildiği gibi doğrudan vergilendirmede iki hakim yaklaşım bulunmaktadır: bunlardan biri **kaynak** ilkesi diğeri ise **ikamet** ilkesidir. E ticaret noktasında zorluklar öncelikle gelirin coğrafi kaynağı açısından ortaya çıkmakta vergilemede coğrafi sınırları temel alan *kaynak ilkesinin* (bkz.vergi kanunlarının yer bakımından uygulanması, mülklik ilkesi) kişinin aynı anda birden çok yer ya da mekanda bulunabilmesi dolayısıyla ortadan kalkmakta dolayısıyla coğrafik açıdan bir yere bağımlılık söz konusu olmadığından kaynak ilkesi sekteye uğramaktadır. Diğer bir husus ise geliri elde edenin ikametgahı olmakta, ikamet ilkesi gereği kişilerin tam mükellef olarak değerlendirilebilmesi için bir yerde (183 gün) ikamet etme şartı, yine kişilerin internet ağı (*network*) vasıtasıyla e-ticaretin doğası gereği mobil olması aynı anda farklı mekanlarda bulunabilmesi nedeniyle önemini yitirmektedir. Gelişmiş ülkeler genellikle kurumsal gelirin (sermaye kazançları) vergilendirilmesinde ikamet ilkesini, sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkeler ise kaynak ilkesini tercih etmeleri nedeniyle, e-ticaret üzerinden vergilemede temel kriterin ikamet ilkesi olarak kullanılması durumunda (temayül gereği vergilemede önceliğin ikamet ülkeye verilmesi) böyle bir ticaretten elde edilen gelirlerin büyük kısmının gelişmiş ülkelere tahakkuk edeceği açık olmaktadır (Busu, 2007). Bununla birlikte dolaylı vergiler ise kaynak ülkeye bırakılmakta e-ticaret üzerinden alınan katma değer vergilerinin tahsili ise malların fiziki mal ya da dijital ürün olmalarına göre ayrı ayrı değerlendirilmektedir.

Mal ve hizmetlerin satışı üzerinden uygulanan vergiler genel satış vergileri (KDV) ve özel satış vergileri (ÖTV) olarak ikiye ayrılmaktadır. Katma Değer

Vergisi, üretim ve tüketim zincirinin her aşamasından alınan, önceki aşamalarda alınan verginin indirimine imkân tanıyan ve hükümetlere düzenli gelir tedariki sağlayan vergileme yöntemidir (Doernberg and Hinnekens,1999). KDV, E-ticaret noktasında dolaylı vergiler alanındaki bir dizi sorunun da temelini oluşturmakta diğer tüketim vergilerinin tahsili konusu da bu soruna eşlik etmektedir.

Bu noktada fiziki mal tanımlaması gerekli olmakta ve bu tanımlamadan *taşınabilir* niteliğe haiz fiziki unsurlar anlaşılmaktadır. Fiziksel mallar gümrük ve vergi bildirimine tabi tutulmakta, ithalde gümrük vergisi ve KDV tahsil edilmekte ve KDV tüketimin yapıldığı ülkede tahakkuk ettirilmektedir. Oysaki fiziki mal olarak kabul edilmeyen dijital içerikli ürünlerde KDV uygulamasında sorunlara neden olmaktadır. Bu sorunların başında bir bilgisayar tuşu mesabesinde çok sayıda işlemin aynı anda gerçekleştirilebilir olması, fiziki sınırların tespit edilememesi, online ticaretin getirdiği vergi kayıp kaçığının rahatlıkla gerçekleştirilebilmesi, gönüllü uyum eksikliği ve kimlik bilgisinin bulunmayışı gibi nedenler başta KDV olmak üzere diğer dolaylı vergilerin dijital ürünler üzerinden tahsilatını son derece güçleştirmekte yazarın deyimiyle “*dijital alanda tedarikçi ve müşterileri tanımlamak ve bulmak neredeyse imkansız hale gelmektedir*” (Busu, 2007). Elektronik ticaret AB bölgesinde de benzer sorunları beraberinde getirmektedir. Fiziki siparişler ülkeye küçük paketler halinde ve son derece önemli miktarlarda giriş yapmakta bu durum gümrük ve KDV gelirlerini de sekteye uğratmaktadır (örneğin 30 kg ağırlığa kadar mallardan gümrük vergisi alınmaması gibi) ayrıca bilgisayar CD leri ve yazılımların elektronik ortamda transferine yönelik kalıcı önlem geliştirilememesi KDV konusunda AB nin de ciddi endişelerini gündeme getirmektedir (Teather, 2005).

Her ne kadar coğrafik açıdan fiziksel sınırları belirli sabit donanımlı internet ağı (*network*) sistemi üzerinden yapılan faaliyetlerin işyeri bağlamında *değerlendirilebileceği* varsayılıyor ise de (bkz. OECD, 2008) electronic commerce 42.2’den ne anlaşılması gerektiği (muhteviyatın depolanabilmesi) noktasında kendi içerisinde dahi tartışmalı ve yoruma açıktır.

Diğer taraftan gelişmiş dünyada telekomünikasyon hukukunun oluşturularak uluslararası dijital kontrol yetersizliğinin önlenmesi, telekomünikasyon faaliyetlerinin düzenlemesi, elektronik mal ve hizmet ağları üzerinden etkin teslimat

ve sunum ile elektronik maddi olmayan duran varlıklara (marka, telif hakkı, patent, imtiyaz) yönelik düzenlemelerin bir an evvel oluşturulması ve böylece hakim durumun kötüye kullanılmasının önlenmesi gereklidir (Kariyawasam, 2007).

Elektronik ticaret için kimlik doğrulama hakkında Ottawa Deklarasyonu, Uluslararası Ticaret Hukuku, Birleşmiş Milletler Komisyonunu kapsamında uluslararası düzeyde devam eden çalışmalar da dahil olmak üzere elektronik kimlik doğrulama teknolojileri ve mekanizmaların geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu enstürmanların kullanımının kolaylaştırılması ve teşvik edilmesi, bu amaçla yapılan çalışmaların bir an önce hayata geçirilmesi ve buna uygun olarak mevcut yasa ve politikalarda değişikliğe gidilmesi ile birlikte uluslararası düzeyde çalışmaların devam ettirilmesi ise elzem ve gerekli görülmektedir (OECD, 2008).

Sonuç adına Tanzi tarafından yapılan tespitler önemli olmaktadır. Tanzi, ulusal vergi sistemlerinin temelinde yatan sorunları mali termit olarak nitelendirmiş ve bu kavramların, *yeni teknolojilerin etkileşimi, küreselleşme ve vergi rekabetinin* bir sonucu olarak ortaya çıktığını ifade etmiştir. Tıpkı biyolojik tanımlamasındaki gibi mali termitlerinde (*fiscal termites*) vergi sistemlerinin temellerini zayıflattığını ve ülkelerin vergi sistemlerinde devamlılığı sağlayabilmesinin artık daha da zor hale geldiğini belirtmiştir. Tanzi, termit olarak ifade ettiği ve küresel manada çözüme ihtiyaç duyulduğunu belirttiği söz konusu sorunların bir kısmını detaya girmeden şu şekilde sıralamıştır: (i) elektronik ticaret (ii) elektronik para (kredi kartları, diğer formlar) elektronik kartlar, gizli banka hesapları (iii) şirket içi işlemler özellikle transfer fiyatlama, örtülü sermaye şeklinde ilişkili işletmeler arasında gerçekleşen nizalı alışverişler (iv) off-shore finans merkezlerinin hızla büyümesi ve vergi cennetlerinin varlığı (v) yeni ilginç ve karmaşık finansal araçların ve çok çeşitli türev işlemlerin gerçekleştirilmesi (vi) yabancı alıcılar çekmek için maktu vergilerin son derece düşük tutulduğu ülke sayılarındaki hızlı artış biçiminde tanımlamıştır. Bu durumun aşamalı olarak en önemli etkisinin (a) vergi matrahları (b) vergi gelirleri ve (c) vergi yapıları üzerine olacağını ifade etmekte, neticede ülkelerin özgür politika belirleme yetilerinin azalacağını ortaya çıkan *net sonucun ise daha düşük vergi gelirlerinden ve farklı vergi sistemlerinden müteşekkil heterojen bir dünyanın olacağıdır* (Tanzi, 2007).

V.BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNE YÖNELİK TAHKİM UYGULAMASI

Bu bölümde uluslararası ticari tahkim müessesesinden hareketle vergisel tahkim müessesinin önemine yer verilmektedir. Tüm olumsuzluklara ve diğer bölümlerde açıklanan hususlara rağmen devletlerin gelir yetersizliği sebebiyle imtina edemeyeceği bir şekilde gerçekleştirilmesi gereken kamusal (yarı kamusal) mal ve hizmetler vardır. Örneğin enerji, elektrik, doğalgaz, baraj, transit yollar, şebeke yatırımları gibi büyük altyapı yatırımlarının belli seviyelerde de olsa gerçekleştirmesi zaruret arz etmekte ancak kaynak yetersizliği nedeniyle gerçekleştirilemeyen kamusal mal ve hizmetlerin, yabancı sermayedar ya da yabancı yatırımcı tarafından yap, yap-işlet, yap-işlet-devret gibi çeşitli yöntemlerle gerçekleştirildiği ya da finanse edilebildiği görülmekte, küreselleşme süreci ise bu noktada belirleyici olmaktadır.

Özellikle küreselleşme adı verilen etkileşimin temel yapılarından olan teknolojik ilerlemeler ve buna paralel olarak ulaşım ve iletim maliyetlerinin önemli ölçüde azalması ulusal piyasaların, uluslararası piyasalarla daha kolay entegrasyonunu ve böylece emek, mal, sermaye ve hizmet hareketliliğinin küresel çapta serbestleşmesini sağlamıştır. Ülkeler arasındaki ekonomik etkileşim tarife ve tarife dışı engellerin kaldırılması, ticarete yönelik kısıtlamaların hafifletilmesi, sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesini de beraberinde getirmiş yabancı yatırımların bir ülkeden diğerine akışkanlığı artmıştır (OECD, 2011). Kaynak ihtiyacındaki ülkeler ise bu durumdan yararlanabilmek amacıyla doğrudan yabancı yatırımlara sayılanlara ilave olarak pek çok cazip fırsatlar sunmuşlardır.

Bu amaçla ülkeler; hükümet garantileri (fiyat, ürün alım garantisi), serbest kar transferi, devletleştirmeye karşı garantiler, ucuz hammadde, ucuz işgücü temini, yatırım indirimi, düşük vergileme gibi pek çok teşviksel uygulamaları yürürlüğe koymuşlardır. Ancak bu türden uygulamalar yabancı yatırımcılar açısından gerekli şartlardan olmuş fakat yeter şart olmamıştır. Çünkü yabancı sermayedar ekonomik ve mali avantajlar yanında özellikle hukuki düzenlemeleri de bir arada görmek istemekte ortaya çıkabilecek herhangi bir uyuşmazlık halinde yatırımın yapıldığı

ülkenin yerel mahkeme ya da devlet yargısına gitmek yerine kendilerini eşit şekilde ifade edebilecekleri uluslararası hakem ya da tahkim heyeti marifetiyle sorunların çözümünü amaçlamakta, küresel sermaye akımlarının ulaştığı boyut dikkate alındığında ulusal hukuk kurallarının ötesinde küresel hukukun oluşturulması gereği de son derece önemli olmaktadır.

Özellikle uluslararası sermaye akımlarında gözle görülen bariz artış *çifte vergileme problemlerini* beraberinde getirmiştir. Sorunun çözümüne yönelik tek taraflı ve çok taraflı çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının yetersizliği noktasında ise devreye karşılıklı anlaşma usulü (KAU) girmekte; ancak bu yöntem de pratikte yetersizlikler içerebilmektedir. Dolayısıyla iktisadi faaliyetlerin daha karmaşık hale geldiği günümüzde uyuşmazlık konularının değişerek elektronik ticaret, transfer fiyatlama, örtülü sermaye vs gibi yeni konsept sorunların ortaya çıkması vergisel sorunların da yeni yöntemlerle giderilmesini zaruri kılmakta, bu durum uluslararası tahkim mekanizması benzeri yöntemlerle sorunların çözümünü gündeme getirmektedir. Bununla birlikte bu tür mekanizmaların ülkelerin egemenlik yetkisini sınırlayabileceğine yönelik tartışmalar ise günümüz politik iktisadında temel sorunsallardan biri olarak varlığını sürdürmektedir.

1. Uluslararası Tahkimin Tanım, Tarihçe ve Kapsamı

Tahkim, her iki tarafın üzerinde anlaşmaya vardığı konular dahilinde ortaya çıkabilecek bir anlaşmazlığın devlet yargısı dışında hakem kararına başvurmak suretiyle çözümlenmesidir (Collin, 2003). Diğer bir ifadeyle tüm tarafların rızası ile bir anlaşmazlığın üçüncü kişi veya kişilerce çözümüne imkân tanıyan alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir (Wild, 2006). Ya da herhangi bir anlaşmazlık konusunun, tahkim sözleşmesi veya tahkim şartına uygun olarak taraflarca kararlaştırılan kişi veya kişiler marifetiyle çözümlenmesi, şimdiki ya da gelecekteki bir hukuki ihtilafın tahkim sözleşmesi kapsamında hakem aracılığıyla giderilmesi veya ortadan kaldırılmasıdır (Martin, 2003).

Tarihsel açıdan değerlendirildiğinde: M.Ö. 700 yılında eski Fenike’de, 2000 yıl önce Çin’de, 2500 yıl önce Hindistan’da, Antik Mısır Medeniyetinde bağlayıcı tahkim kararlarının zengin tarihini gösteren sayısız örneklerine rastlamak

mümkündür. **Antik Yunanda Tahkim:** Yargıç yerine, hakem ya da tahkim mekanizması vasıtasıyla öz denetim (*self-policing*) ya da diğer bir ifadeyle oto kontrolün sağlanması amaç edinilmiştir. Aristo ve Cicero tahkimi olumlu bir mekanizma olarak görerek adeta günümüz tahkim mekanizmasının tanımını yapmışlardır. Aristoteles tahkim mekanizmasında hakemin (hakim ya da yargıca göre) salt hukuk kurallarını uygulamak zorunda olmadığından daha eşitlikçi ve adil biçimde karar verilebileceğini ifade etmektedir. Cicero ise, mahkemeye giden bir kişinin kazanma ya da kaybetme şeklinde iki alternatiften biriyle karşılaşacağını buna karşın tahkime giden bir kişinin ise her şeyi elde etmekten ziyade en azından bir ölçüde de olsa kazanç sağlayabileceğinden hareket etmektedir. **Roma Hukukunda Tahkim:** mevcut uyuşmazlıklar üçüncü kişiler nezaretinde hakem kurallarında çözümlendiği gibi diğer bir uygulama yöntemi olarak ise ihtilaf konusunun hakem yerine özel hakimler vasıtasıyla çözümlenmesidir. Uygulamada hakem kararlarının tenfizine aykırı eylemler cezai müeyyidelerle desteklenmektedir. Hristiyanlığın Roma İmparatorluğu'nun resmi devlet dini olarak kabul edilmesiyle birlikte kilise papazlarının devlet mahkemelerinin daha önce oynadığı rolü üstlenerek, hakem sıfatıyla bazı uyuşmazlıkları çözümledikleri görülmektedir. **İslam Hukukunda Tahkim:** İslamiyetin ilk günlerinden itibaren çeşitli anlaşmazlıkların çözümü için tahkim yönteminin uygulanması egemen olmuştur. Böylece yerel yasalar tahkimi içerecek şekilde değiştirilmiş tahkim hukuku, temel hukuk sisteminin bir parçası olarak benimsenmiş hakem kararlarının şer'i hükümlerle orantılı olduğu da kabul edilmiştir. **Ortaçağ Uygulamalarında Tahkim:** Roma İmparatorluğu'nun yıkılmasından sonra Ortaçağ döneminde tahkim soylular arasındaki anlaşmazlıkların çözümü amacıyla istisnai bir uygulamadan çok kural olarak ortaya çıkmış, bununla birlikte bazı yönleri ile tahkim uygulamasının ortaçağ hukukunda kral mahkemesine alternatif uyuşmazlık çözüm mekanizması olduğu gözlenmiştir. Tahkim esasen şiddet unsuru içermeyen bir süreci tanımlarken, erken aşamalarda ise ceza yargısına yönelik davalara da tahkim usulü uygulandığı ileriyeleyen aşamalarda ise kişi hak ve hürriyetine yönelik cezai müeyyidelerin tahkim yargılamasına dahil edilmediği görülmüştür. **Avrupa Ticaret Hukukunda Tahkim:** Onuncu ve onbirinci yüzyıllarda ticari tahkim uygulaması birçok Avrupa kentinde ticaret hukuku olarak adlandırılan ve yaygın olarak kullanılan bir mekanizma halini almıştır. Söz konusu yapı

meşruiyet, adalet, karşılıklı yarar ve anlayış üzerine temayüller doğrultusunda kurulmuştur. Bir hakemin kararını uygulamayı reddedenler diğer tüccarlar tarafından dışlanma ile karşı karşıya kalmış, geleneksel mahkemelerden ayrı olarak özel nitelikte faaliyetlerini ise süreç içerisinde sürdürmüşlerdir. 1698 yılında İrlanda'nın yürürlüğe koyduğu ilk tahkim yasasının 250 yıl boyunca değişmeden kalması bu sürecin devamlılığına yönelik işaret olarak değerlendirilmiştir (Barrett and Barrett, 2004). **Osmanlı İmparatorluğunda Tahkim:** Tanzimat öncesine ait kanun ve nizamnamelerde tahkime ait hükümlere rastlanmamakla birlikte Tanzimat'la beraber çıkarılan yasal düzenlemelerde tahkimsel hükümlere yer verilmektedir. Bunlardan en önemlisi Fransız Ticaret Kanunu'ndan alınan 1850 tarihli Kanunnamei Ticaret olup söz konusu kanunun 40-52. maddeleri tahkime ait hükümler içermektedir. Yine 1861 tarihli Ticaret Usulü Muhakemesine ait düzenlemelerde de tahkimden bahsedilmektedir. Öte yandan 1864 tarihli Ticaret-i Bahriye Kanununun 176. maddesinde deniz ve sigorta mukavelelerinden doğacak uyuşmazlıkların hakem marifetiyle çözümlenmesi kabul edilmiştir. İlk medeni kanun olan Mecelle ile 1879 tarihli Usulü Muhakematı Hukukiye yani yargılama usul hukukunda da tahkime ilişkin hükümler yer almaktadır. Bununla birlikte bir hukuki müessese olarak tahkime ilişkin toplu düzenlemelerin 1927 tarih ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun sekizinci babında "tahkim" başlıklı 516-536. maddeleri arasında yer aldığı görülmektedir (Karataş ve Ertekin, 1997).

Uluslararası tahkim mekanizmasının modern köklerini ise devletler arasında ortaya çıkan hukuki uyuşmazlıkların çözümlenebilmesi için tahkim komisyonlarının kurulduğu ABD ve Birleşik Krallık arasındaki Jay Antlaşmasında (*Jay Treaty-1784*) görmek mümkündür. Ayrıca 1899 ve 1907 tarihli Lahey Barış Konferansında da sulh amaçlı tahkim mevzuatına yer verildiği görülmüş, bu gün itibarıyla tahkim uluslararası teamül hukukunun bir parçası haline gelmiştir (Martin, 2003). Günümüzde sosyal ve ekonomik küreselleşmeye tepki olarak sürekli gelişen ve benzeri görülmemiş bir hızla büyüyen, küresel hukukun bir parçası olarak ortaya çıkan uluslararası ticari tahkim mekanizması, dünya ticari ilişkilerindeki artışa paralel olarak uyuşmazlıkların yerel yargı yerine tahkim adı verilen hakem kurallarında çözümünü hedeflemekte, küreselleşmenin hızına paralel sorunların da kısa vadede giderilmesi amaçlanmaktadır (Schill, 2009).

Gerek iç mevzuatımızda gerekse uluslararası alanda kabul gören tahkim mekanizmasının genellikle ticari uyuşmazlıklara uygulandığı görülmekte bununla birlikte spor, aile, miras hukuku, sınai ve fikri mülkiyet hakları vs. pek çok alanda tahkim prosedürünün tatbiki de mümkün olmaktadır. Bu noktada devletlerin iç hukuk sistemlerinde yer alan tahkim mevzuatının uluslararası tahkim mevzuatına uyarlanabilmesi meselesi önemli olmakta, bu amaçla ülkeler arasındaki ikili ya da çok taraflı milletlerarası sözleşme ve anlaşmalarla tahkim mevzuatının uluslararası hukuki alt yapısı tesis edilmeye çalışılmaktadır.

Uluslararası Ticari Tahkim mekanizması ile yabancı yatırımcı, devletin gerçekleştirmesi gereken kamusal (yarı kamusal) hizmet niteliğindeki yatırımları imtiyaz sözleşmesi kapsamında yerine getirmeyi taahhüt etmekte, uyuşmazlık halinde ise yerli yargı organları yerine uluslararası hakem ya da hakem heyetleri vasıtasıyla sorunun çözümünü amaçlamaktadır. Bu amaçla öncelikle tarafların sözleşmeden doğan tüm uyuşmazlıkların tahkim yoluyla çözümlenmesine ilişkin tahkim şartını ana sözleşmeye koymaları gerektiği gibi taraflar daha sonradan tanzim edebilecekleri ayrı bir tahkim sözleşmesiyle de uyuşmazlıkları tahkime götürebilmektedirler. Bu amaçla *Zorunlu tahkim*, taraflar arasındaki karşılıklı anlaşmazlıkların tarafların isteği doğrultusunda sadece tahkim hukuku yoluyla çözümlenmesini ve neticede bir tahkim kararının tesisi edilmesini amaçlamaktadır. *Zorunlu olmayan tahkimde* ise tahkim yöntemi, taraflar arasındaki uyuşmazlığın giderilmesinde sözleşmede yer alan çözümsel yöntemlerinden biri olarak kabul edilmektedir. *Bağlayıcı tahkim* tarafların ön anlaşma, yasal kural ya da kanunu vs. öne sürerek tahkim sürecinde alınan tahkim kararına itiraz ya da dava hakkının olmaması durumudur. *Bağlayıcı olmayan tahkim* ise tarafların hakem kararını uygulama gibi bir zorunluluğunun bulunmaması ve böylece hakem kararının gerektiğinde mahkemeler aracılığıyla dava konusu edilebilmesidir (Wild, 2006).

Tarafların aralarındaki uyuşmazlığı tahkime götürme konusunda anlaşmalarının ardından tahkimin, *ad hoc* özel hakemlerce mi, yoksa bir kuruma bağlı hakem heyetleri vasıtasıyla mı yürütüleceği konusunda karar vermeleri gerekmektedir. Bir kuruma bağlı olarak yönetilen tahkime *kurumsal tahkim (arbitral*

institution) adı verilirken, herhangi bir idari kuruma bağlı olmaksızın yürütülen tahkime ise *ad hoc tahkim* adı verilmektedir. Her iki seçenek için de avantaj ve dezavantajlar söz konusudur. *Kurumsal tahkim* mekanizmasında kurumun, zaman içinde denenmiş ve ortaya çıkabilecek çok sayıda sorunla başa çıkmak için oluşturulmuş etkili ve yerleşik kuralları (ICC, ICSID) bulunmakta ve böylece daha kısa sürede karar alınabilmektedir. Ayrıca ücret ve masraflar peşin olarak ödenmekte, hakemlerin makul şekilde tespiti ile zamanında atanmaları yapılabilmekte buna karşın *ad hoc tahkime* göre daha maliyetli olmaktadır. *Ad hoc tahkimde* ise kurumsal tahkimde olduğu gibi tahkimi yöneten bir kurum bulunmamaktadır. Taraflar daha çok özel amaçlı geçici mahiyetteki örneğin zanaat (*craft*) gibi uyuşmazlık konularında (i) kendi kurallarında tahkimi yönetebilmekte veya (ii) *ad hoc* hakemlikte sık kullanılan bir yöntem olarak UNCITRAL Tahkim Kurallarını kullanmayı tercih edebilmektedirler. *Ad hoc tahkime* yönelik çağdaş hükümler Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL) tarafından yayımlanmış olup bu kurallar *Ad hoc tahkimi* düzenlemek amacıyla çoğunlukla başvurulmuş kurallardır. Ancak burada unutulmaması gereken nokta UNCITRAL tahkim kuralları, ICC ya da ICSID gibi tahkimi yönetmek için ihdas edilmiş bir tahkim kurumu değildir. *Ad hoc tahkimde* özellikle tahkimi yöneten bir kurumun olmaması nedeniyle masrafların düşük, hakem ve tahkim sürecine yönelik prosedürlerin esnek oluşu gibi avantajlar yanında, esnek kurallar nedeniyle taraflardan birinin süreci kasıtlı olarak sekteye uğratabileceğine yönelik dezavantajları da mevcut bulunmaktadır (Moses, 2008; Rovine, 2009).

1.2. Uluslararası Tahkim Mekanizmalarının Oluşum Süreci

Yabancı yatırım ve yatırımcıların korunması ve ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümüne yönelik uluslararası hukukun oluşturulmasında, son yüzyılda yaşanan önemli gelişmeler bu sürece temel oluşturmuştur. Bu bağlamda örf ve adet hukuku, genel ilkeler (ikili, çok taraflı milletlerarası anlaşma, sözleşme ve hukuki düzenlemeler) küresel manada eşitlik, adalet ve hakkaniyet söylemleriyle şekillenen uluslararası tahkim hukuku ile *yatırımcı-devlet* arasındaki uyuşmazlıkların bertarafı amaçlanmaktadır (Paparinskis, 2009). Bununla birlikte yatırımcıların tahkim mekanizması marifetiyle hak arama girişimleri yeni bir kavram olup düne kadar

yatırım anlaşmazlıklarının çözümü kapitülasyonlar ve diplomatik korumacılıktan hareket eden bir yaklaşım tarzı içerisinde şekillenmiştir.

Kapitülasyon teslimiyet anlaşması anlamına gelmektedir. Özel ve kısmen tek taraflı yükümlülük doğuran antlaşmalar olup bir ülke tarafından diğer ülke ya da ülkelere verilen ayrıcalıkları ifade etmektedir. Bu sayede ortaya çıkan anlaşmazlıkların çözümlenmesinde kısmen bölge dışı yargılama yetkisi ile yabancı ülke vatandaşlarının diplomatik ya da konsolosluk mahkemeleri (*diplomatic or consular courts*) vasıtasıyla kendi ülke yasalarına göre yargılanmalarına imkan tanınmaktadır (Martin, 2003). Dolayısıyla kapitülasyonlar (*capitulation*) yoluyla yabancı yatırımcı ülkesi dışında koruma altına girmiş olmaktadır. Tarihte kapitülasyonların en ağır biçimine Osmanlıda rastlamak mümkün olup uygulamada yabancı yatırımcılara verilen geniş kapsamlı vergi muafiyetleri son derece önemli olmuştur. Özellikle *Bac* adı altında transit geçiş vergisi, ihraç edilen mallar üzerindeki *masdariye vergisi*, örfi vergiler kapsamında *tekalif-i örfiye vergisi* ödemekten muaf tutulmuşlar böylece gümrük tarifeleri de önemli ölçüde düşürülmüştür. Bu durum yabancı tüccarların ticari faaliyetleri açısından son derece karlı olmuştur. Colin Imber' in belirttiği gibi müslüman ve müslüman olmayan vergi mükellefleri arasında vergi muafiyeti yasal statü arasındaki belki de en önemli belirleyici faktör olmuş, ayrıca ortaya çıkan sorunların hallinde yabancılar kendi kanunlarında konsolosluklarda yargılama imkanına kavuşmuşlardır (Boogert, 2005).

Yabancı yatırımcıyı korumaya yönelik diğer bir husus ise diplomatik korumacılık kavramıdır. Bu anlamda diplomatik korumacılık (*diplomatic protection*) devletin, uyruğundaki kişilere (özel hukuk eylemleri) yönelik sınır ötesi ya da devletlerarası düzeyde sağladığı koruma olarak ifade edilebilir (Bratspies and Miller, 2006). Ülkelerin diplomatik korumacılık adı altında yatırım uyuşmazlıklarını askeri müdahaleye vardırarak derecede politize etmesine karşılık, tahkim mekanizması yatırım uyuşmazlıklarını diplomatik koruma iddialarından arındırarak sorunların depolitize edilmesine ve barışçıl yollardan çözümlenmesine imkan tanımaktadır. 1800'lü yıllardan buyana özellikle Latin Amerika ülkelerinde yabancı yatırımların diplomatik korumacılığa tabi tutulduğu ve yatırım uyuşmazlıklarının çözümünde askeri müdahalenin meşru bir enstrüman olarak kullanıldığı ve bu durumun

sömürgeleşme sonrası dönem olan İkinci Dünya Savaşı sonrasına kadar devam ettiği görülmektedir. Bu yaklaşımlara karşı Latin Amerikan ülkelerinin ise muhalefet teorileri geliştirdikleri bilinmektedir. Bunlardan en önemlisi *Calvo* ve *Drago* Doktrinleri olup her iki görüşte daha sonraları diğer gelişmekte olan bölge politikalarına önemli etkileri olmuştur. Calvo doktrini, devletlerin egemenliği kapsamında yabancı yatırımlardan doğan uyuşmazlıkların her şart altında yerel yargı organları tarafından çözümünü amaçlamakta, tarafların sözleşmeye koyacakları Calvo Şartıyla uygulamadan kaynaklanan sorunları yerel yargıya götürecekleri kabul edilmektedir. Böylece yargılama, devletlerin coğrafi sınırlarını esas alan, milli hukuka dayalı, ulusal mahkemelerin münhasır yargılama yetkisini kabul eden bir süreci tanımlamaktadır. Benzer şekilde Drago doktrini ise kamu borçlarının tahsilâtı amacıyla borçlu ülkenin topraklarının alacaklı ülke devletleri tarafından işgal edilemeyeceğini öne süren (1907) Arjantin Dışişleri Bakanının görüşünü ifade etmektedir. Nispeten benzer bir görüş ise Porter Doktrini'dir. Buna göre alacağını tahsil edemeyen bir ülke, borçlu ülkeye kuvvet kullanımında bulunamayacak bununla birlikte borçlu ülke uyuşmazlık halinde tahkim yoluyla konuyu hakem kararına götürecek, hakem kararına muhalefet halinde ise silahlı kuvvete başvurma meşru hale gelecektir. Dolayısıyla Porter Sözleşmesi zorunlu tahkim içeren ilk çok taraflı sözleşmedir. Anlaşmazlıklarda Porter Sözleşme Hükümlerinin yürürlüğe gireceğini beyan eden taraflar uyuşmazlık halinde öncelikle tahkime gitmekte bu durum ise daha modern bir yaklaşım tarzı olarak değerlendirilmektedir. Ancak sözleşmenin devletlerarası ilişkilerde kuvvet kullanımı ile ilgili bir onay oluşturulduğu da çok açık görülmektedir (Asouzu, 2004).

Genel olarak değerlendirildiğinde, *Calvo Şartına* benzer düzenlemelerin Kanunlarımızda da yer aldığı görülmektedir. Bu durumun en önemli nedenlerinden biri Osmanlı İmparatorluğu'nun benzeri görülmemiş bir uygulamaya imza atarak kapitülasyonlar adı altında yabancı yatırımcılara tanıdığı imtiyazlar sorununun, ancak 1923 tarihli Lozan Barış Antlaşması ile çözümlenebilmiş olmasıdır. Geçmiş olumsuzlukları dikkate alan yeni Türkiye Cumhuriyeti ise 1924 Anayasasıyla **imtiyaz hukukunun** denetim ve gözetimini Meclis yetkisine vermiş, yabancı yatırımlardan doğan her türlü uyuşmazlığın ulusal mahkemeler aracılığıyla çözümlenmesini

kararlaştırmıştır. Dünya  rnekleri açısından durum ele alındığında gerek kapitülasyonlar gerekse diplomatik korumacılık adı altında uygulanan benzer faaliyetlerin yatırımın yapıldığı ülke bütünlüğüne yönelik tehditk r mahiyette uygulamalara dönüştüğü görülmüş dolayısıyla bu durum gelişmekte olan ülkelerin yabancı yatırımlara bakışında da ciddi endişelere sebep olmuştur. Süreç içinde yatırım uyuşmazlıklarının yerel yargı organları vasıtasıyla karara bağlanmasında kamu yararı (*public interest*) düşüncesi ön plana çıkmış ve bu yüzden ülkeler hukuk sistemlerini revize etmemekte uzunca süre direnmişlerdir. Ancak bu direnç GOÜ'lerin sermaye çekme çabalarıyla bağdaşmadığı gibi diğer taraftan yabancı yatırımcılar da sermayenin geri dönüşünü garanti altına alma adına uyuşmazlık halinde yerel yargı organına gitmek istememektedir. Bu ikilem karşısında ülkelerin kendi çıkarlarını temsil eden iç hukuk sistemlerinin, uluslararası hukuk kurallarıyla örtüşmesi de haliyle zor olmaktadır. Dolayısıyla olumsuzlukların aşılabilmesi maksadıyla ülkeler arasında imzalanan iki taraflı anlaşma ve çok taraflı sözleşmelerle ulusal hukuk kurallarının, uluslararası alanda entegrasyonunun sağlanması amaçlamaktadır. İşte bu tür bir ihtiyaın gereği olarak ortaya çıkan uluslararası tahkim hukuku ise tarafların ortak müşterekte buluşmalarına imkan tanıyan bir uygulama biçimi olarak karşımıza çıkmaktadır.

2. Tahkim Konusunda Uluslararası Hukuki Düzenlemeler

2.1. Uluslararası Sözleşmeler

Uluslararası sözleşmeler, uluslararası ilişkiler çerçevesinde genel prensiplerin oluşturulması, benimsenmesi ve buna uyum sağlanması amaçıyla oluşturulmuş coğrafi, siyasi, ekonomik, hukuki veya ticari bir kritere göre tanımlanabilen ve özel olarak uluslararası ticari işlemler çerçevesinde yeknesak prensipler oluşturmak amaçıyla geliştirilen belirli ve alışılmış kurallardır (Noussia, 2010). Bir tahkim anlaşmasında birincil güç kaynağı ulusal yasalar ve uluslararası sözleşmeler olurken genellikle çok taraflı akdedilen uluslararası sözleşmeler, tahkim hukukunun gerektirdiği altyapıyı oluşturması bakımından da son derece önemlidir (Onyema, 2010). Bu kapsamda tahkim usulüne yön veren belli başlı uluslararası sözleşmeler ise şunlardır:

(i) Cenevre Protokolü (The Geneva Protocol, 1923): Uluslararası ticari meselelerde hakem çözümünü esas alan ilk düzenleme olarak dikkat çekmektedir. Tahkim prosedürünü belirlemekte, uygulamaya yönelik usulün ortaya konmasını sağlamakta ve ayrıca tahkim mekanizması yöntemiyle sorunların çözümünün dünya çapında geliştirilmesi ve yaygınlaştırılmasını amaçlamaktadır. Otuz üç ülke tarafından imzalanan protokol (Gaillard and Savage, 1999), Türkiye tarafından imzalanmamıştır.

(ii) Cenevre Sözleşmesi (The Geneva Convention 1927): Cenevre Protokolünün ardından 1927 tarihinde Yabancı Hakem Kararlarının Tenfizi Hakkında Cenevre Sözleşmesi imzalanmıştır. Söz konusu sözleşmeyle taraf ülkelerde alınan kararların diğer akit devletler arasında da bir ölçüde bağlayıcı etkiye sahip olması amaçlanmıştır (Moses, 2008). Bu sözleşme de Türkiye tarafından imzalanmamıştır.

(iii) New York Sözleşmesi (The New York Convention 1958): Bu alanda yer alan en önemli uluslararası sözleşmedir. 1958 tarihli Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması ve Tenfizine düzenleyen New York Sözleşmesiyle, yabancı hakem kararlarının icrası düzenlenmektedir. Bu sözleşme ile tarafların hakem kararlarını tanımayı reddetme gerekçeleri son derece sınırlı birkaç maddeye indirgenmektedir. Böylece hakem kararlarının uygulama kabiliyeti genişletilmekte ve hakem kararlarının kesin olduğu vurgulanmaktadır (Hörnle, 2009). 1958 tarihli New York Sözleşmesinin benimsemesiyle birlikte 1923 Cenevre Protokolü ve 1927 Cenevre Sözleşmesi uygulamadan kaldırılmıştır (Onyema, 2010). Türkiye bu sözleşmenin tarafıdır.

(iv) Avrupa Sözleşmesi (European Convention on International Commercial Arbitration 1961): 1958 tarihli New York Sözleşmenin V. maddesinde; hakem kararlarının geçersiz sayılması, hakem kararlarının kamu politikalarına ya da kamu düzenine aykırı olması gibi son derece sınırlı sayıda gerekçelerle iptal edilebileceğini vurgulamaktadır. Ancak hakem kararının iptal edilmiş olması, iptal kararının her şart altında uygulanacağı manasına gelmemekte New York Sözleşmesinin kendisi de iptal kararının uygulanmayabileceğini hüküm altına almaktadır. İşte Avrupa Uluslararası Ticari Tahkim Sözleşmesi (Cenevre 1961) madde IX ile bu boşluk

doldurulmakta yabancı hakem kararına yönelik alınan iptal kararlarının listede sıralanan haller dışında başka bir nedenden dolayı uygulamaktan imtina edilemeyeceğini ifade etmekte böylece Model Kanun tahkim hukunu bir adım daha ileri götürmektedir (Ambrumenil and Scott, 1997; Rovine, 2008). Söz konusu sözleşmeye Türkiye’de taraftır.

(v) Washington Sözleşmesi (The Washington Convention 1965): Dünya Bankası himayesinde oluşturulan Devletler ve Diğer Devletlerin Vatandaşları Arasında, Yatırım Uyuşmazlıklarının çözümünü amaçlayan sözleşmedir. Washington Sözleşmesi yabancı yatırım uyuşmazlıklarının çözümü için Uluslararası Merkez olan (ICSID)’ı kurmuştur. ICSID (International Centre for Settlement of Investment Disputes) özel olarak yatırım uyuşmazlıklarına bakan kurumsal bir tahkim mekanizmasıdır. Yatırımcılar ve ev sahibi ülkeler arasında sorunların tarafsız ve etkin şekilde çözümüne yönelik garantiler sunmakta, hakem kararları ise bağlayıcı olmaktadır. Ayrıca her üye devlet, alınan hakem kararlarını kendi ülke mahkemeleri tarafından verilen nihai yargı kararları gibi madde 54 (1) uygulamakla zorunludur. Dolayısıyla bu ve benzeri üstünlükler ICSID mekanizmasını yatırım uyuşmazlıklarının çözümünde sıkça başvurulmuş tahkim yöntemlerinden biri haline getirmektedir (Gaillard and Savage, 1999). Türkiye’nin de taraf olduğu sözleşmelerdendir.

(vi) Panama Sözleşmesi (The Panama Convention 1975): Yakın zamana kadar Latin Amerika ülkeleri küresel mahiyetteki sözleşmelere ilgisiz kalmışlardır. Bu ülkelerin büyük çoğunluğu bu gün itibariyle New York Sözleşmesini onaylamalarına rağmen 1975 yılında sadece dört ülke New York Sözleşmesine taraftır. New York Sözleşmesine olan güvensizliğin bir göstergesi olarak, Latin Amerika Ülkeleri 30 Ocak 1975 tarihinde Panamada, Panama Sözleşmesini imzalamıştır. Bu sözleşmede New York sözleşmesinin uluslararası ticari tahkime yönelik hükümleri ağırlıklı olarak kullanılmıştır. Panama Sözleşmesi, Amerikan Devletler Örgütü (OAS) çatısı altında faaliyetlerini sürdürmektedir. On beş Latin Amerika ülkesi; Arjantin, Brezilya, Şili, Kolombiya, Kosta Rika, Ekvador, El Salvador, Guatemala, Honduras, Meksika, Panama, Paraguay, Peru, Uruguay, Venezuela ve 1990 yılından itibaren ABD Sözleşmenin tarafı olup sözleşme OAS bünyesindeki ülkeleri kapsadığından tahkimin bölgesel mahiyette uygulaması olarak

değerlendirmektedir (Gaillard and Savage, 1999). Bu bağlamda 1975 tarihli Helsinki Nihai Senedi'nde anlaşmazlıkların tahkim yoluyla çözülmesine yönelik hükümler yer almakta (Lutz, 1995), keza 1982 tarihli Birleşmiş Milletler Deniz Hukuku Sözleşmesinde de tahkimsel uygulamalara yer verilmektedir.

(vii) Yatırımların Karşılıklı Korunması ve Teşviki Anlaşmaları (YKKT): Anlaşmaların temelinde yabancı yatırımcılarla ev sahibi devlet arasında bölgesel ve sektörel alanda yatırımların teşviki ve korunması amaçlanmakta söz konusu anlaşmalarda benzer şekilde tahkim mekanizmasına yer verildiği görülmektedir. Bu tür anlaşmalar; yabancı yatırımcıların korunması amacıyla yatırım garantileri, yatırımların hükümet müdahalelerinden korunması, hibe yardımları verilmesi, en çok gözetilen ülke muamelesi yapılması, yerli yatırımcıyla benzer şekilde adil ve eşit muamele edilmesi, güvenlik sağlanması, tazminat ödemeksizin kamulaştırmanın men edilmesi, ev sahibi devlet ile uyuşmazlık durumunda tahkime gidilebilmesi gibi avantajlar sağlayan kapsamlı anlaşmalardır (Schill, 2009). Dolayısıyla YKKT anlaşmaları sunduğu avantajlar yanında içeriğinde tahkim uygulamasına ayrıca yer vermesi bakımından da son derece önemlidir.

(viii) Çok Taraflı Yatırım Anlaşması (The OECD Multilateral Agreement on Investment MAI 1998): Yabancı yatırımların korunması ve geliştirilmesi amacıyla ihdas edilmiştir. Benzer uluslararası yatırım anlaşmaları ile aynı mahiyette özellikler taşımasına rağmen daha çok (gelmiş ülkelerin) çıkarlarını korumaya ve geliştirilmeye yönelik bir yapılanma olduğu gerekçesiyle rağbet görmemiştir. Anlaşma kapsamında bir uzlaşya ulaşmanın imkânsızlığı noktasında MAI başarısız olmuş ve geri çekilmiştir. Ancak anlaşmazlıkların giderilmesinde tahkim mekanizmasına yönelik yeni yaklaşımlar ortaya koyması bakımından anlaşma içeriğine önem atfedilmektedir (Schill, 2009).

(ix) Çok Taraflı Yatırımlar Garanti Ajansı (The Multilateral Investment Guarantee Agency MIGA 1985): Uluslararası yatırım alanında bir diğer çok taraflı sözleşmedir. 11 Ekim 1985 tarihinde Seul'de imzalanmıştır. Söz konusu anlaşma ile üye devletlerarasındaki uyuşmazlıkların madde 58'e göre tahkim mekanizması marifetiyle çözülmesi hedeflenmektedir (Gaillard and Savage, 1999). Sözleşmeyle kaynak ihtiyacındaki alanlara sermaye akışı teşvik edildiği gibi temel

olarak yabancı yatırımcıların *politik risklere* (örneğin kamulaştırma) karşı korunmaları amaçlanmaktadır (Asouzu, 2004).

2.2. Uluslararası Tahkim Kurumları

Tahkim gerek ulusal gerekse uluslararası alanda tarafların alternatif hak arama girişimlerinin bir ürünü olarak ortaya çıkmış, geçmişten günümüze hem iç hukuk hem de uluslararası hukukta ağırlığını hissettirmiştir. Ancak tahkim kurumunun oturmuş bir yapı arz ettiğini söyleyebilmek henüz mümkün değildir. Bununla birlikte yeni dünya düzeninin bir parçası olarak niteleyebileceğimiz kavram, uluslararası anlaşma ve sözleşmelerle daha da gelişerek kendi kurum ve kurallarını oluşturmaya devam etmiş, küresel hukukun ve adalet dağıtma işlevinin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Çünkü küresel bir dünyada farklı hukuk sistemlerinin çatışmasından kaynaklanan sorunların sadece ulusal hukuk kurallarıyla çözümlenmesi mümkün değildir. Bu durum örf ve adet hukuku gibi yerleşik kuralları içeren uluslararası kurallar bağlamında çözüm arayışlarını gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla bu gereklilik Birleşmiş Milletler Milletlerarası Ticaret Hukuk Komisyonu UNCITRAL'a bağlı tahkim **kurallarını** ve ICC, ICSID gibi tahkimi bizzat yöneten tahkim **kurumlarını** meydana getirmiştir. Bununla birlikte bahse konu temel tahkim müesseseleri yanında bu alanda faaliyet gösteren; Amerikan Tahkim Birliği, Londra Uluslararası Tahkim Mahkemesi ve diğer uluslararası tahkim kurumları adı altında sıralanan bir dizi tahkim kurumunun varlığından da söz etmek mümkündür.

Uluslararası Ticaret Odası Tahkim Mahkemesi (ICC)

ICC Uluslararası Tahkim Mahkemesi dünyanın en iyi bilinen ve en prestijli tahkim kurumu olup Paris'te faaliyet göstermektedir. Tahkim Mahkemesinin tahkim sürecini denetlemekten sorumlu yönetim organı, profesyonel idari personelinden oluşan kalıcı bir sekreteryası bulunmaktadır. Öncelikle hakem çözümüne başvurulabilmesi için taraflar arasında yazılı olarak tahkim anlaşmasının yapılmış olması ve uyuşmazlığın ICC tahkim heyeti marifetiyle giderilmesi isteğinin açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir. Akabinde anlaşmazlık konuları, anlaşmazlığın tarafları, tahkim yeri ile ilgili bilgiler, uygulanacak hukuka yönelik

bilgiler ve diğer bilgilerin (kullanılacak dil, hakem heyetinin sayısı) ICC ye ulaştırılması zaruridir. Yargılamanın yaklaşık altı ay içerisinde tamamlanması hedeflenmekte, yargılama neticesi alınan tahkim kararları ise tarafları bağlayıcı ve kesin olmaktadır. Taraflar isterlerse Tahkim Divanına karar düzeltme için başvurabilmektedir (Moses, 2008).

Yatırım Anlaşmazlıklarının Çözümü İçin Uluslararası Merkez (ICSID)

ICSID tahkimi, devlet veya devlete ait kuruluşlar ile diğer devlet vatandaşları arasındaki yatırım anlaşmazlıkları ve uyuşmazlıkların çözülmesini amaçlamaktadır. ICSID kurallarının altında hakem çözümünü kabul eden taraflar kendi belirleyecekleri kurallarda uyuşmazlığı çözmekten feragat etmiş sayılırlar. Ayrıca iki yönlü yatırım antlaşmalarında da uyuşmazlık halinde ICSID tahkimine gidilebileceğine yönelik hükümler yer almaktadır. Bu yönde irade beyanında bulunan taraflar uyuşmazlık halinde ICSID hükümlerini uygulamakla mükellef olmaktadır. Bununla birlikte ICSID tahkimin en önemli özelliği tarafların, parasal ödemelere ilişkin hakem kararlarını kendi ülkelerinin nihai mahkeme kararı gibi tanıyacakları ve gereğini derhal yerine getirecekleridir. Bu beyanda açıkça ifade edildiği gibi hakem kararları bağlayıcı ve kesindir (Moses, 2008).

Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL)

Bu yöntem Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL) tarafından hazırlanan kurumsal kurallar eşliğinde uyuşmazlığın çözülmesi usulüdür. 1976 yılında UNCITRAL Komisyonu tarafından uluslararası ticarete kullanılmak üzere tahkim kurallarının oluşturulduğu görülmektedir. Evrensel olarak kabul edilebilir bu kurallar bir ad hoc (özel) tahkim sistemi altında tahkimi düzenlemektedir. Yani uyuşmazlıklar belli bir kuruma bağlı olmaksızın, belli kurallarda çözülmemektedir. Bu tahkim türünde sekreteryaya hizmeti sunan tahkim kurumu bulunmadığı gibi belirli bir soruna özel geçici ya da arazi olarak oluşturulmaktadır. Taraflar UNCITRAL kurallara uymakla mükellef ancak bu kurallardan dilediklerini kullanmakta da serbesttirler. Kuralların içeriğine bakıldığında farklı ulusal kuralların bir yakınsamasının olduğu görülmektedir. Uzmanlar tarafından uluslararası uygulamada faydalı olduğu görülen hükümlerin mevcut kurallara ilave edilmesi suretiyle kuralların güncellenmesi sağlanmış ve

böylece (1985) yılında *Uluslararası Tahkimde Model Kanun Kuralları* ortaya çıkmıştır. UNCITRAL Hakem Kararları bağlayıcı ve kesin olup karar düzeltmesi söz konusu değildir. Ayrıca kuralların esnek oluşu, hakem çözümünde gizliliğin ön plana çıkması ve firma sırlarının ifşasının engellenmesi, taraflara eşit muamele edilmesi, kurumsal tahkime göre daha az masraflı olması gibi nedenler dolayısıyla model yasanın tercih edildiği görülmektedir (Gaillard and Savage,1999; Noussia, 2010; Hörnle, 2009).

Amerikan Tahkim Birliği (AAA)

Uluslararası anlaşmazlıkların çözümü amacıyla oluşturulmuş bir merkezdir. 1993'den 2003'e kadar geçen on yıllık dönemde çözümlediği olayların sayısı üç kat artarak 207'den 646'ya yükselmiştir. Dublin, İrlanda, Mexico City ve Singapur gibi ülkelerde faaliyet gösteren ofisleri vasıtasıyla en az kırk üç ülkede mezkur uyuşmazlıkların tahkim kurumları vasıtasıyla çözümlenmesini sağlamıştır. Alınan hakem kararları kesin ve bağlayıcıdır (Moses, 2008).

Londra Uluslararası Tahkim Mahkemesi (LCIA)

En eski uluslararası tahkim kurumu olup on dokuzuncu yüzyılın sonlarında kurulmuştur. Londra Uluslararası Tahkim Mahkemesi adli anlamda bir "mahkeme" olmayıp uyuşmazlıkların en kısa sürede çözümlenmesini amaçlayan bir kuruluştur. Ayrıca tahkimin denetimini, hakem sorunlarının belirlenmesini, hakemlerin atanması ve maliyetlerin kontrol edilmesini, tahkim kurallarının doğru şekilde uygulanmasını sağlamaktadır (Moses, 2008).

Diğer Hakem Kurumları

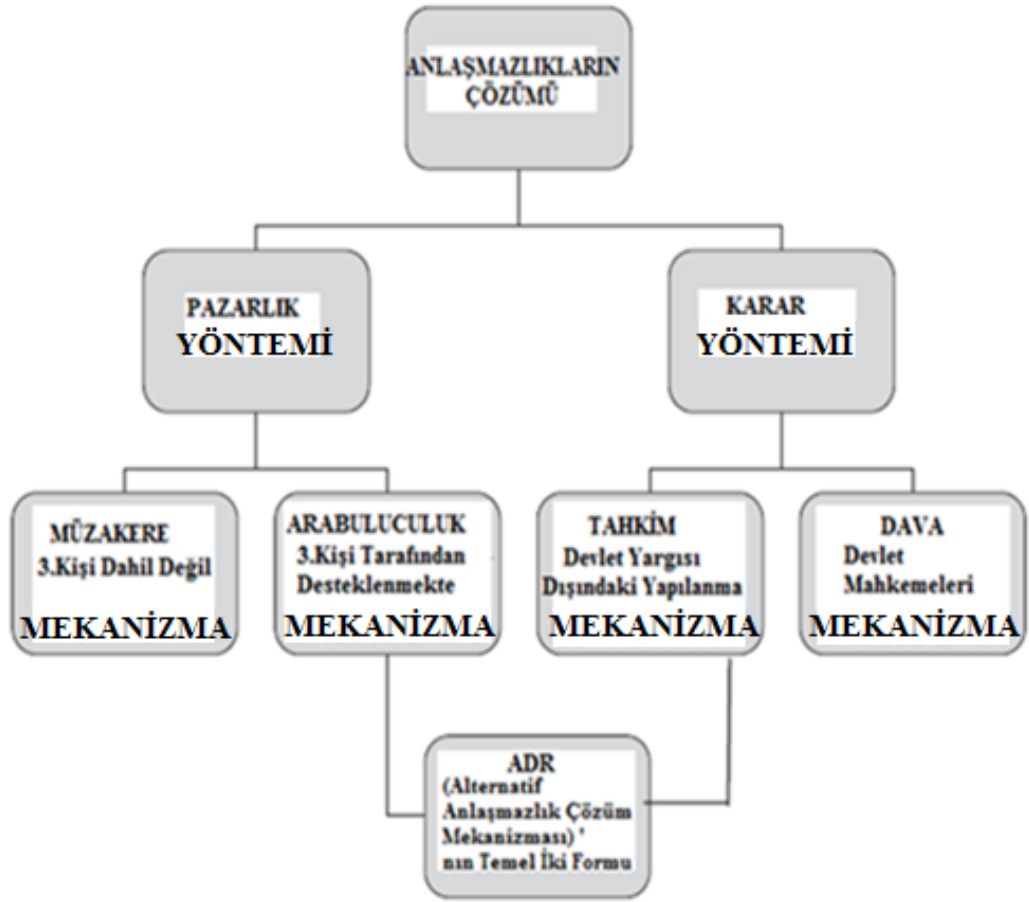
Stockholm Ticaret Odası Tahkim Enstitüsü (SCC), Çin Uluslararası Ekonomik Ticaret Tahkim Komisyonu (CIETAC), Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü (WIPO) tahkim ve arabuluculuk merkezi olarak faaliyet göstermektedir. Ayrıca uygulamada bazı özel tahkim türlerine rastlamak da mümkündür. Örneğin Hububat ve Yem Ticaret Birliği (GAFTA), Londra Denizcilik Tahkim Derneği (LMAA), Londra Metal Borsası (LME), endüstriyel tabanlı uyuşmazlıkların çözümü amacıyla ihdas edilmiş kural ve prosedürler de bulunmaktadır (Hörnle, 2009; Moses, 2008).

3. Alternatif Çözüm Yöntemleri ve Uluslararası Tahkim

Küreselleşmenin kültürel, siyasi ve ekonomik yaşam üzerinde belli standartlar oluşturulmasında büyük etkileri olduğu açıktır. Ancak bu etkileşim salt ulusal alanda değil aynı zamanda uluslararası düzeyde de kendini göstermiştir. Nitekim küreselleşmenin biçimlendirici süreçlerinden biri de uluslararası hukukta gerçekleştirdiği dönüşümdür. Özellikle uluslararası yatırım hukuku yanında vergi hukukunda gözlemlenen değişim ve dönüşüm neticesi bu durum, alternatif uyuşmazlık çözüm mekanizmaları olarak bilinen (ADR) nin ağırlıklı olarak gündeme gelmesine neden olmuştur.

Alternatif Çözüm Mekanizması (*Alternative Dispute Resolution ADR*), mevcut ihtilafların mahkemeler dışında çözümünü hedefleyen alternatif bir çözüm yöntemi olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle ADR yargısız ya da mahkemeler dışında (*out of court*) uyuşmazlıkların çözümüne imkan tanıyan mekanizmaların kolektif bir ifadesidir. Şekil 26' da görüldüğü gibi uyuşmazlıkların çözümünde yelpazenin karşıt uçları arasında pazarlık ve karar unsurları yer almaktadır. Yürürlükteki hukuk kapsamında devlet yargısına şema kapsamında yer verilse de konu temelde bu yapının ana formu olan arabuluculuk ve tahkim yöntemleri üzerine yoğunlaşmaktadır. Özellikle söz konusu mekanizmanın 1970 ve 1980'lerde akademik literatür içerisinde büyük bir kesim tarafından savunulduğu görülmektedir. ADR'nin kavramsal bir konu olarak artan kullanımının gerekçesi, küreselleşmenin gelişimine paralel mahkeme sisteminin eksikliklerine bir yanıt olarak ortaya çıktığı yönündedir (Hörnle, 2009).

Şekil: 26 Alternatif Çözüm Yöntemleri ve Yürürlükteki Hukuk



Temel Uyuşmazlık Çözüm Yöntem ve Mekanizmalarını Anlama

KAYNAK: Hörnle, 2009.

ADR'nin en temel şekli *Müzakere (negotiation)* sürecidir. Bu sürecin özelliği, iki kişi ya da farklı gruplar arasındaki mevcut sorunların sadece taraflar arasında müzakere edilerek tartışılmasını ve böylece sorunun her iki tarafında kabul edeceği şekilde basitçe çözümlenmesini amaçlamaktadır. *Arabuluculuk (mediation)* yönteminde ise müzakereden farklı olarak çözüm sürecine üçüncü bir kişinin dahil olması ve sürecin tarafsız üçüncü kişi eliyle çözümlenmesi hedeflenmektedir (Barrett and Barrett, 2004). *Tahkim* yönteminde ise uyuşmazlığın tahkim kurallarında ve hakem kararında çözümlenebilmesi için her iki tarafın da mutabık olması gerekmektedir (Bealey and Johnson, 1999). Bununla birlikte hakimler yasayı uygulamakla sorumlu iken, hakemler hukuk kuralları ile bağlı olmayıp tavizlere

dayalı olma eğilimindedirler. Dolayısıyla hakem ancak doğal adalet kurallarına uymak zorundadır (Martin, 2003). Bu durum Eski Yunan'dan bu güne dek var olan yasalardaki kanunilik ve hukukilik kavramları arasındaki ayrımı ortaya koyması bakımından da son derece önemli olmakta, gerek *Tahkim (arbitration)* gerekse *dava (Litigation)* yoluyla uyuşmazlıkların çözümünde bir karar tesis edilirken, arabuluculuk yönteminde böyle bir karardan bahsetmek ise mümkün olmamaktadır.

4. Türk Hukukunda Tahkim Mevzuatına Yönelik Düzenlemeler

Türkiye 1980'lerden itibaren neo liberal politikalar kapsamında ekonomik açıdan dışa açılım söylemine ağırlık vermiş, bu amaçla uluslararası yabancı yatırımların ülkeye kabulünde sınırlandırmalar oluşturacak türden hukuki mevzuatın ortadan kaldırılmasına gayret etmiştir. Bu kapsamda kamusal malların üretiminde özel kesimin ağırlığının artırılması hedeflenirken diğer taraftan da bu tür hizmetlerin gerçekleştirilmesinde; yap (Y), yap-işlet (Yİ), yap-işlet-devret (YİD) gibi üretim modellerine ağırlık verilmesi amaçlanmıştır. Bu şekilde kamusal kaynakların payı azaltılırken, altyapı ve ileri teknoloji gerektiren alanlarda özel kesimin payının artırılması hedeflenmiş, benzer ülke örneklerinde görüldüğü gibi ülkemizde de hukuki alanda düzenlemelere gidilmiştir. Bu amaçla **1982 tarih ve 2675 sayılı** Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkındaki Kanunun (MÖHUK) yürürlüğe girmesiyle, yabancı hakem kararlarının tenfizi ve tanınmasına ilişkin usuller de mevzuatımıza girmiştir.

1984 tarih ve 3096 sayılı Kanun ile Türkiye Elektrik Kurumu dışındaki kuruluşların elektrik üretimi, iletimi, dağıtımı ve ticareti ile görevlendirilmesi hakkındaki usuller ihdas olunmuştur. Akabinde **1988 tarih ve 3465 sayılı Kanun** ile Karayolları Genel Müdürlüğü (KGM) dışındaki kuruluşlarca (sermaye şirketlerince) otoyollar ve üzerindeki bütün tesislerin yapımı, bakımı, işletilmesine ve süresi sonunda KGM devrine olanak sağlayan kanun oluşturulmuştur. Bu kanuna bütünlük kazandırmak amacıyla **1994 tarih ve 3996 sayılı Kanun** ile Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun oluşturulmuştur. Bu sayede köprü, baraj, haberleşme, elektrik, madencilik, fabrika, kirliliğini önleyici yatırımlar, otoyol, demiryolu, sivil amaçlı deniz, hava alanları ve limanlar gibi benzeri yatırım ve hizmetlerin; yerli-yabancı sermaye şirketlerince *özel*

hukuk sözleşmeleri kapsamında yerine getirilmesi, yaptırılması, işletilmesi, devredilmesi ve bu sözleşmelerde *tahkim mekanizmasına yer verilmesi* mümkün hale gelmiştir. Ancak söz konusu düzenlemeler Anayasa mahkemesince iptal edilmiştir.

İptal gerekçesinde bu tür hizmetlerin kamu hizmeti olduğu, en geniş tanıma göre kamu hizmetlerinin: devlet ya da diğer kamu tüzel kişileri tarafından ya da bunların gözetim ve denetimleri altında, genel ve ortak gereksinimleri karşılamak, kamu yararı ya da çıkarını sağlamak için yapılan ve topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli etkinlikler olduğu ifade edilmektedir. Bu neviden işler özel kişilere gördürülecekse imzalanan sözleşmenin *idari sözleşme* yani *kamu hizmeti imtiyaz sözleşmesi* olduğu dolayısıyla yerli ve yabancı firmalara yani *özel hukuk kişisine* imtiyaz sağladığı yukarıda bahse konu yasal düzenlemelerin bu gerçeği ortadan kaldırmayacağı, düzenlemelerdeki temel amacın danıştayın devreden çıkarılması ve yabancı yatırımcıların arzuladıkları uluslararası tahkimin hayata geçirilmesinden başka bir şey olmadığı Anayasa mahkemesi iptal kararında sıklıkla vurgulanmıştır (bkz.geniş bilgi, **1995/23 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı**).

Oysa uluslararası anlaşma ve sözleşmeleri görmezden gelen, salt Danıştay temelli düzenlemelerin yetersizliği kısa zamanda kendini göstermiş ve özellikle ileri teknoloji ve yüksek maddi kaynak gerektiren bazı yatırım ve hizmetlerin bir an evvel sermaye şirketlerince (*yabancı konsorsiyum*) gerçekleştirilmesinden kaynaklı zaruret yasal düzenlemeleri de beraberinde getirmiştir. Bu amaçla **1999 tarih ve 4446 sayılı Kanunla** Anayasanın 47. 125. 155. maddeleri değiştirilmiştir. 47.maddeyle yatırım ve hizmetlerden hangilerinin özel hukuk sözleşmeleriyle gerçek ve tüzel kişilerce gerçekleştirileceği kanunla belirlenir derken, 125.madde de yapılan değişiklikle yatırım uyuşmazlıklarında tahkime gidilmesinin önü açılmış ve uluslararası tahkim ilk kez anayasada yer almıştır. 155.madde ile de Danıştayın imtiyaz sözleşmelerini incelemesi, düşünce bildirmeye dönüştürülmüştür. **1999 tarih ve 4492 sayılı Kanunla** Danıştay Kanununun 23 ve 24. maddeleri değiştirilerek, Danıştayın söz konusu yatırımlara ilişkin salt düşünce bildirebileceği ve tahkim yolu öngörülme-yen imtiyaz sözleşmelerinden kaynaklı idari davaları çözümleyebileceği hükmü ile bu konuda ön denetimi tamamen kaldırılmıştır. Akabinde **2000 tarih ve 4501 sayılı Kanun** ile kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklarda tahkim yoluna başvurulması halinde uyulması gereken ilke ve esaslara dair hususlar

belirlenmiştir. **2001 tarihli ve 4686 sayılı** Milletlerarası Tahkim Kanunu ile tahkim yasaları ihdas olunmuştur (*DYY açısından önemli ilerlemeler sağlanmıştır* bkz.3.blm). **2003 tarih ve 4875 sayılı Kanun** ile doğrudan yabancı yatırımlar ile yabancı yatırımcıların özendirilmesi ve haklarının korunması ve anlaşmazlıkların giderilmesi noktasında uluslararası tahkim mevzuatına açık hükümler getirilmiştir. **2007 tarih ve 5718 sayılı Kanun** (MÖHUK) ile yabancı hakem kararların tanınması ve tenfizine ilişkin genel hükümler yürürlüğe girmiş ve 1982 tarihli 2675 sayılı MÖHUK uygulamadan kaldırılmıştır. Bununla birlikte Türkiye'nin bu güne kadar imzalamış olduğu uluslararası vergi anlaşmalarının sayısı 80'i bulmuştur (bkz.3.blm). Dolayısıyla uygulamada gösterilen çabaların yabancı sermayeye duyulan ihtiyaç yanında, küresel politikalarında bir yansıması olarak ortaya çıktığı görülmüştür. Bununla birlikte ülkemizde bu neviden yasalar ihdas olunurken özellikle uluslararası anlaşma ve sözleşmeden doğan yükümlülükler ile ters düşmemesine dikkat edilmeli, mevcut uygulamaların uyumluluk arz etmesine bilhassa özen gösterilmelidir.

Maliye Bakanlığı, Baş hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü verilerine göre (Tablo 24), 2012 tarihi itibarıyla Türkiye'nin tahkim davalarında geldiği son durum aşağıdaki gibidir: Lehe sonuçlanan tahkim davaları sayısı (16), aleyhe sonuçlanan tahkim davaları sayısı (9), sulh ile sonuçlanan tahkim davası (1), halen devam eden tahkim davaları (7) dir.

Tablo 24: Halen Devam Eden Tahkim Davaları	
DAVACI	TAHKİM MERCİİ
Alaplı Elektrik B.V.	ICSID
Turkcell A.Ş.	ICC
Temzet Elektrik Üretim A.Ş.	ICC
AMD Rail Consortium	ICC
Turkcell A.Ş.	ICC
Vodafone A.Ş.	ICC
Tulip Real Estate Investment and Development Netherlands B.V.	ICSID

KAYNAK: Maliye Bakanlığı

5. Tahkim Mevzuatının Uluslararası Vergi Hukuku Açısından

Değerlendirilmesi

Yukarıda belirtildiği şekliyle işletme-işletme, işletme-devlet, devlet-devlet arasındaki sorunlar uluslararası tahkim müessesesi marifetiyle giderilebilmekte, bu noktada uyuşmazlık konularında yabancılık unsuru ön plana çıkmaktadır. İşletmeden-işletmeye işleyen tahkimde şirketler sözleşmelerine uluslararası tahkim şartını koymak suretiyle mezkûr anlaşmazlıkları tahkim yoluyla basitçe çözümleyebilmektedirler. Burada asıl önem arz eden husus ise *işletmeden-devlete* işleyen tahkim sürecine yönelik uygulamalar olmaktadır.

İşletmeden-devlete işleyen tahkime örnek olarak: Amerikan şirketi tarafından üretilen ve ihraç edilen yüksek früktoz mısır şurubu menşeli içecekler üzerine, Meksika hükümeti tarafından vergi konulması olayında görmek mümkündür. Amerikalı ADM şirketi, kendilerine ayrımcı vergileme (*discriminatory taxation*) uygulandığı gerekçesiyle, Meksika hükümeti aleyhine tazminat davası açmıştır. Meksika hükümeti ise verginin meşru olduğunu savunmuş ve kendisinin en önemli ihraç kalemi olan şeker kamışı ihracatının olumsuz etkilendiği gibi pazar genişletme faaliyetlerinin de başarısız olduğu savını öne sürmüştür. NAFTA hakem heyeti ise verginin ayrımcı olduğuna karar vermiş, 2006 yılında Meksika aleyhine, ADM şirketi lehine karar vermiş ve ADM şirketi 33,5 milyon dolar tazminata hak kazanmıştır (Publiccitizen, 2011).

Devletten-devlete işleyen tahkime verilebilecek en bariz örnek ise: Türkiye 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren AB ile Gümrük Birliği anlaşmasını yürürlüğe koymuş ve bazı 3. ülkelerden ithal edilen tekstil mallarına Birliğin ortak gümrük tarifesi gereği miktar kısıtlaması uygulamasına gitmiştir. Hindistan ise Türkiye'nin uyguladığı kısıtlamaların GATT/WTO'nun ticarete ayrımcı uygulamaların kaldırılmasına yönelik maddelere aykırı olduğu savını öne sürmüştür. Türkiye'nin Gümrük Birliğine dâhil olmasının ayrımcı kısıtlamaya gitmesine mesnet oluşturmayacağını çünkü Türkiye'nin AB üyesi olmadığını belirtmiş ve ICSID (WTO) uluslararası hakem heyetine müracaat etmiştir. ICSID, 31.05.1999 tarihinde aldığı kararla, Türkiye tarafından 19 kategoride tekstil ve giyim üzerine uyguladığı kısıtlamaların GATT/WTO hükümlere aykırı olduğu kanısına varmıştır. Türkiye'nin

karşıt gerekçeleri ise reddedilmiş ve WTO hükümleri kapsamında yükümlülüklerini bir an evvel uygun hale getirmesi istenmiştir. Anlaşma hükümlerine aykırılığın devam etmesi halinde ise gerekli yaptırım ve ticari yasakların yürürlüğe konulmasına karar verilmiştir (World Trade Organization,1999). Bunun üzerine Türkiye, başlangıçta isteksiz davransada tahkim kararının gereğini sorumluluklarından kaçınmaksızın ifa etmek durumunda kalmıştır. Görüleceği üzere tahkim daha çok ticari uyuşmazlıkların giderilmesinde kullanılan bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkeler, tahkim mekanizması yoluyla mevcut sorunları küreselleşmenin hızına paralel etkin bir şekilde ortadan kaldırmayı amaçlamakta, vergisel sorunlarda dahil olmak üzere uzlaş gerektiren konularda uluslararası tahkim kurallarından yararlanma eğilimine gidildiği görülmektedir.

Küreselleşmenin büyüyen rolü 1980'lerden bu yana önemli gelişmelere neden olmuştur. Bu gelişmeler arasında öne çıkanlar (a) Ekonomilerin dışa açılımı, uluslararası ticaretin olağanüstü büyümesi ve dünya ekonomilerinin geçmişe oranla daha bütünleşik bir yapı arz etmesidir (b) Bununla birlikte sınır ötesi sermaye hareketlerindeki olağanüstü artış, sermaye hareketliliği önündeki engellerin kaldırılması suretiyle teşvik edilmiştir. Böylece doğrudan yatırımların finansmanı, portföy yatırımlarının akışkanlığı ve elde edilebilirliği, cari hesap dengesizliklerinin giderilebilmesini ve uluslararası seyahat için gerekli dövizin teminini kolaylaştırmıştır (c) Çok uluslu şirketlerin önemi ölçüde büyümesi, farklı ülkelerde konumlanarak dünya ticaretinde büyüyen bir güç haline gelmesine neden olmuştur (d) Kişi başı gelirden sağlanan yüksek büyüme, bireylerin artan kazançlarını ülke dışında harcama eğilimlerini arttırmıştır. Söz konusu gelişmeler, bazı ülkeler açısından fırsatlar oluştururken temelde ülkelerin vergi sistemlerini önemli ölçüde etkilemiş, bu durum *vergi otoriteleri açısından giderek artan yeni nesil sorunlara karşı çözüm yöntemleri bulmayı gerekli kılmıştır* (Tanzi, 2007).

Bu bağlamda özellikle devletlerarası çifte vergilendirmeden kaynaklı sorunlar ön plana çıkmıştır. Mevcut sorunların çözümlenmesi öncelikle çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarıyla giderilmeye çalışılmaktadır. Ancak uygulamada çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarında yer alan açık kuralların ülkelerin vergi idarelerince yanlış yorumlanması veya görmezden gelinmesi gibi hallerde anlaşmazlıkların çözümünü de sekteye uğrayabilmektedir. Bu durumda sorunlar

genellikle OECD Model Vergi Sözleşmenin 25. maddesi “Karşılıklı Anlaşma Usulü” *Mutual Agreement Procedure (MAP)* ile giderilmeye çalışılmaktadır. Bu yöntemin de yetersizliği noktasında tıpkı ticari tahkim mekanizmasında olduğu gibi vergi otoriteleri tarafından *vergisel tahkim* uygulamaları ağırlıklı çözüm yöntemlerinden biri olarak değerlendirilmekte, böylece çifte vergilemeden kaynaklı uluslararası vergi anlaşmazlıklarının giderilmesi amaçlanmaktadır.

5.1. Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tarihçesi

Vergi anlaşmalarının oluşum nedeni tabii olarak vergi uyuşmazlıklarının giderilmesidir. Bu noktada yaşanan temel sorun ulusal ve uluslararası vergi kanunları arasında entegrasyonda yaşanan problemlerdir. Bu durum ülkelerin vergisel egemenliği bir üst otoriteye devretmek konusunda yaşadıkları ikilemele ilişkilidir. Özellikle gelir vergisinin giderek yaygınlaştığı 19. yüzyılın ikinci yarısından itibaren bu husus daha da belirgin hale gelmiştir. Ülkelerin sınır ötesi ilişkilerinde yaşanan bariz artış vergileme alanında potansiyel işbirliğini zorunlu kılmış, ülkelerin ulusal çıkarları dikkate alarak oluşturdukları kurallar ise bu noktada yetersiz kalabilmiştir. Vergisel sorunların çözümüne yönelik tek taraflı, iki taraflı ve çok taraflı anlaşmalar ihdas edilse de uygulamada genellikle özel olarak işbirliğini sağlamak amacıyla ikili anlaşmaların oluşturulduğu görülmektedir. Bu şekilde çifte vergilemenin önlenmesi ve uluslararası ticaretin serbestleşmesi amaçlanmaktadır. İlk ikili çifte vergilemeyi önleme anlaşması 1870 tarihli Alman çifte vergilemeyi önleme kanununa dayanarak, doğrudan vergiler alanında Prusya ve Avusturya –Macaristan arasında akdedilen 1899 tarihli anlaşmadır. I.Dünya Savaşı öncesi benzer ikili vergi anlaşmaları az sayıda olmakla beraber Orta Avrupa Ülkeleri arasında da gerçekleştirilmiştir. Birinci Dünya Savaşı’ndan sonra birkaç ikili vergi anlaşmaları sonuçlandırılmış ise de bu konudaki temel çalışmalar 1920 lerin ortalarında Milletler Cemiyeti tarafından başlatılmış ve ilk model çifte vergilemeyi önleme anlaşması (1928) ihdas olunmuş, böylece gelir tipleri daha açık ve belirgin hale getirilerek sedüler (*schedular*) bir yaklaşım tesis edilmiştir. Ancak Milletler Cemiyeti modeli pek popüler olamamış sadece yirmi adet ikili vergi anlaşması ortaya çıkmıştır. İkinci Dünya Savaşından sonra çalışmalar BM ve 1950’lerde Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü OEEC kapsamında iki ayrı model eşliğinde sürdürülmüştür. OEEC 1961’de OECD adını

almış ve ilk örnek vergi anlaşmasını 1963 yılında yayınlamıştır. 1977 yılında revize edilen model son derece önemli olup bu tarih itibariyle OECD üyesi ülkeler arasında 179 adet ikili çifte vergi anlaşması mevcuttur. 1992 yılından itibaren ise OECD Model Sözleşmedeki değişiklikler her birkaç yılda bir güncelleştirilir hale gelmiştir. OECD Model Sözleşme gelişmiş ülkelerin konumu temsil etmekte, yani gelişmiş ülkelere ilişkin anlaşmalara yönelik olmaktadır. OECD Modelinin ardından gelen BM Modeli ise gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki vergi anlaşmalarını kapsamaktadır. 1980'lerdeki BM modeli 2001 yılında güncelleştirilmesine rağmen hala OECD Modeli ile büyük ölçüde benzerlik göstermekte, bu gün itibariyle 2.500 den fazla çifte vergi anlaşmasının dünya çapında yürürlükte olduğu görülmektedir (Oliver and Harris 2010).

5.2. Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tanımı

Uluslararası kanuni ihtilaf ya da uyuşmazlık (*conflict of laws*) bir ülkenin yasal mevzuatının bir başka ülke yasaları ile, bir bölümünün çatışması neticesi oluşan anlaşmazlıklardır. Küresel ticaretin artan boyutu dikkate alındığında uluslararası ticari uyuşmazlık kavramı ön plana çıkmakta, ekonomik faaliyetler sonucunda ortaya çıkan gelir ya da kazancın vergilendirilmesi noktasında ise önemli sorunlar oluşabilmektedir (Collin, 2004). Uluslararası vergi uyuşmazlıkları olarak adlandırılan ve yaygın bir sorun olarak kaşımıza çıkan bu gibi durumlar “ülkelerin sahip oldukları karmaşık düzeydeki vergisel hükümlerin kesişmesi sonucunda meydana gelen olumsuzluklardır” (Razin and Slemrod,1990). Ülkelerin üç önemli prensipten; kaynak, ikametgâh ve milliyet kavramlarından hareketle vergileme hakkını kullandıkları düşünüldüğünde bu hakkı sonuna kadar kullanmaya istekli olmaları durumda vergisel sorunlar gündeme gelebilmektedir. ABD örneğinde olduğu gibi milliyet ilkesine dayalı olarak vatandaşların dünya çapındaki gelirlerinin tümünün ABD’de vergiye tabi tutulması halinde aynı gelir iki kez vergilendirilebileceğinden çifte vergiden bahsetmek de mümkün olmaktadır (Head, 2007). İkamet ilkesi bakımından durum değerlendirildiğinde ise söz konusu kriter evrensel kabul gören bir yaklaşım olmasına rağmen, sübjektif yargı alanı oluşturması dolayısıyla zamana, mekâna ve duruma göre önemli ölçüde değişiklik gösterebileceğinden, ülkelerin tutumlarına bağlı olarak bazı vergisel uyuşmazlıklar

da ortaya çıkabilmektedir (Larkins, 2004). Dolayısıyla gelir ya da mükellefiyetin birden fazla vergilendirilebilmesi nedeniyle uluslararası manada çifte vergileme sorunu oluşabilmektedir (Razin and Slemrod, 1990).

Uluslararası çifte vergileme iki veya daha fazla egemen devletin *aynı mükellefleri*, aynı vergi konuları üzerinden, aynı vergileme döneminde vergi yükümlüsü tutması olarak tanımlanabilir. Bu UÇV'nin hukuki anlamda (dar) tanımıdır. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme ise, *aynı ekonomik gelirin* iki ayrı vergi yükümlüsünde ayrı ayrı vergilendirilmesidir. Hukuki anlamda ana işletmenin bir devlet tarafından, bağlı işletmenin diğer devlet tarafından vergilendirilmesi örneğinde çifte vergileme oluşmamakta çünkü bağlı işletmenin ayrı tüzel kişiliği bulunmaktadır. Buna karşın ekonomik anlamda ana şirket ve bağlı işletme tek bir ekonomik işletme olarak değerlendirilebileceğinden, ana şirketin bağlı işletmeden elde ettiği temettülerin vergilendirilmesiyle çifte vergileme sorunu oluşmakta (Öz, 2005) ve bu durumlardan kaynaklı uluslararası vergi uyumsuzlukları ortaya çıkabilmektedir. Söz konusu uyumsuzluklar, tarihsel açıdan değerlendirildiğinde on dokuzuncu yüzyılda eyalet ve yerel düzeyde emlak vergilerinden kaynaklı demiryolları, telgraf gibi devlet hatlarının geçtiği güzergâhlarda mülkleri olanlara yönelik vergileme şeklinde bir iç vergi sorunu iken, modernite ve çok uluslu şirketlerin gelişimine paralel uluslararası vergi sorunu haline dönüştüğü görülmektedir (Bank, 2010).

Sorunun çözümüne yönelik olarak ülkelerin, tek taraflı uygulayabileceği istisna, mahsup, indirim yöntemleri yanında (Andersson, Eberhartinger ve Oxelheim, 2007); ağırlıklı olarak çifte vergilemeyi önleme ve vergilemeyi koordine etme amacıyla ikili vergi anlaşmalarının gündeme geldiği görülmüştür (Razin and Slemrod, 1990).

Vergi anlaşmaları temelde dört işlevi yerine getirmektedir. (i) İlk olarak vergilemeyi standardize etmekte, bu amaçla sözleşmeye taraf ülkeler arasında vergilendirme yetkileri sınırlandırılarak, aynı gelir üzerinden birden fazla vergi alınmasının önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Vergi anlaşmalarının ortak hedefi çifte vergilendirmenin neden olduğu verimsizlikleri azaltmak olduğundan, vergi tanımlamaları ve vergileme yetkisine yönelik standartların belirlenmesi son derece

önemli olmakta, örneğin daimi işyeri kavramının tanımı ülkeler açısından farklılık arz ediyorsa bu durum çifte vergilendirmeye yol açabileceği gibi verimsiz sermaye akımlarına da sebep olabileceği vurgulanmaktadır (ii) Vergi anlaşmalarının ikinci bir rolü transfer fiyatlandırmadan kaynaklı sorunların giderilmesi ve vergiden kaçınma yöntemlerinin azaltılmasıdır. Bu amaçla firmalar tarafından iç fiyatların hesaplanmasında, vergi daireleri tarafından sunulan yöntemlerin geliştirilmesi, ayrıca vergi idareleri, hükümetler ve firmalar arasındaki çatışmaları çözmek için kurallar oluşturulması amaçlanmaktadır (iii) Vergide bilgi değişiminin teşvik edilerek bilgi akışkanlığının sağlanmasına çalışılmaktadır. Bilgi alışverişi yoluyla aynı zamanda anlaşma alışverişinin (*treaty shopping*) önlemesi amaçlanmakta, böylece vergi anlaşmalarına taraf olmayan üçüncü ülkelerin kanal şirketler oluşturmak suretiyle anlaşmanın yararlarından kısıtlanması hedeflenmektedir (sauvant and sachs, 2009). (iv) Ayrıca ikili vergi anlaşmaları ağı ile ülkeler vergi reformu yapmaya yönlendirilmekte ve teşvik edilmektedir (Oliver and Peter Harris, 2010).

Bununla birlikte kaynak ve ikamet ülkeler tarafından anlaşmaya konu bir olayın farklı yorumlanması veya anlaşma hükümlerinin farklı yorumlanması gibi durumların varlığı halinde en basitinden yetki çatışması (*conflicts of qualification*) kaynaklı çifte vergileme problemleri ortaya çıkabilmekte dolayısıyla sorunların çözümünde vergi anlaşmaları yetersiz kalabilmektedir (Oliver and Peter Harris, 2010). Bu durumda değişik çözüm yöntemlerine başvurulmakta, genellikle bir sözleşmeden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde dava, tahkim ve alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinden yararlanma eğilimine gidilmektedir (QFC, 2009).

6. Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesine Yönelik

Uygulamada Yer Alan Yöntemler

Vergilendirmeye ilgili sorunların önlenmesi amacıyla ülkeler arasında vergi anlaşmaları akdedilmekte ancak çözüme yönelik netice alınabilmesi her zaman mümkün olmamaktadır. Bu tür sorunların giderilmesi amacıyla OECD'nin gerçekleştirdiği yoğun çabalar dikkate alındığında (Teather,2005); çözüme yönelik iki temel mekanizmanın ele alındığı görülmektedir. Bunlardan ilki OECD Model Vergi Anlaşmasının 25. maddesi olarak tanzim edilen KAU “Karşılıklı Anlaşma

Usulü” ve KAU’nün yetersizliği noktasında 25.maddenin 5.fikrasına eklenen hükümler doğrultusunda tahkim yöntemine başvurulabilmesi; ikinci bir uygulama yöntemi ise AB Tahkim Sözleşmesi kapsamında getirilen çözümsel yöntemlerin kullanılmasıdır (Oliver and Harris, 2010). Bu yöntemlerin temelinde çifte vergilemenin oluşturduğu vergisel ihtilafların giderilmesi yatmakta, çifte vergilendirmeden kaynaklı pek çok sorun dikkate alındığında bunlardan en önemlisinin transfer fiyatlandırma kapsamında ilişkili kişiler arasındaki emsallere uygunluk prensibinin uygulanması neticesi oluşan anlaşmazlıklar olduğu görülmektedir. Anlaşmazlıklar ülkeler arasında olmasına rağmen ticari kuruluşlar genellikle birden fazla devlette aynı gelir üzerinden vergi ödemek zorunda kalabilmekte, dolayısıyla işletmeler yatırım kararlarını alırken piyasa riski yanında vergisel belirsizliklerden kaynaklı uluslararası vergi sorunlarını da hesaba katmak durumunda kalmaktadırlar (Andersson, Eberhartinger and Oxelheim, 2007).

Uygulama noktasında karşılıklı anlaşma usulü (*mutual agreement procedure*) ile giderilmeye çalışılan en sık karşılaşılan problemlerin transfer fiyatlandırmaya yönelik uyuşmazlıklar olduğu görülmektedir. Bu konuda düşünülebilecek bir diğer çözüm yöntemi ise peşin fiyatlandırma anlaşmaları (*advance pricing agreements*) kapsamında getirilen düzenlemelerdir. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları: vergi idareleri ile mükellefler arasında, vergi işlemlerinde kullanılacak yöntemlerin önceden anlaşmak suretiyle tespit edilmesidir (Oliver and Harris 2010). Bununla birlikte uluslararası vergi sorunlarının daha karmaşık hale geldiği günümüzde Karşılıklı Anlaşma Usulü (KAU), Peşin Fiyat Anlaşmaları (PFA), Karşı Düzeltme Prosedürü (CA) gibi yöntemlerle özellikle çifte vergilemeden kaynaklı, başta transfer fiyatlandırma olmak üzere vergisel sorunların çözümü mümkün olamayabilmektedir. Alternatif çözüm mekanizması olarak değerlendirilen vergisel tahkim uygulamaları ise giderek artan küresel sorunlara karşın daha etkin bir mücadele yöntemi olarak düşünülmekte, ticari tahkim mekanizmasında olduğu gibi ilerleyen dönemlerde daha aktif bir hale geleceği tahmin edilmektedir.

6.1. Karşılıklı Anlaşma Usulü

Karşılıklı Anlaşma Usulü: çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının uygulamasından doğan sorunların çözülmesi amacıyla tasarlanmış bir yöntemdir.

Mükelleflerin, anlaşma hükümlerine aykırı bir şekilde vergilemeye tabi tutulmaları halinde, sözleşmeye taraf ülkelerin yetkili makamlarına başvurarak sorunun tatminkâr bir çözüme ulaştırılmasını talep edebilecekleri çözüm mekanizmasıdır. Bu yöntemde işleyişin esası OECD Model Anlaşmanın 25. maddesinde yer alan karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin hükümlere dayanmaktadır (Deutsch, Arkwright and Chiew, 2008).

Model Anlaşmanın 25. maddesine göre:

(i) Bir kişi akit devletlerden birinin veya her ikisinin eylemlerinin kendisi için anlaşma hükümleri kapsamında uygun düşmeyen vergilendirme yaratacağı kanaatine vardığında, bu devletlerin iç hukuk mevzuatlarında öngörülen çözüm yollarıyla bağlı kalmaksızın sorunu mukimi olduğu akit devletin veya vatandaşı olduğu akit devletin yetkili makamına sunabilir.

(ii) Eğer yetkili makam, itirazı haklı ve yerinde görmekle birlikte kendisi tatmin edici bir çözüme ulaşamıyor ise anlaşmaya aykırı vergilemeye engel olmak amacıyla, çözüm konusunda diğer akit devletin yetkili makamıyla karşılıklı anlaşmaya gayret edecektir.

(iii) Akit devletlerin yetkili makamları bu anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan her türlü güçlüğü veya tereddüdü karşılıklı anlaşmayla çözmek için çaba sarf edecektir. Ayrıca yetkili makamlar anlaşmada ele alınmayan konulardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için de birbirlerine danışabileceklerdir.

(iv) Akit devletlerin yetkili makamları yukarıda açıklanan (2) ve (3) üncü paragraflarda değinilen konularda bir anlaşmaya varmak amacı ile birbirleriyle doğrudan iletişim kurabileceklerdir (Deutsch, Arkwright and Chiew, 2008).

Karşılıklı anlaşma usulü, anlaşmaya taraf ülkelerin yetkili makamları arasında, vergi anlaşmazlıklarının iyi niyetli işbirliği ile çözümlenmesini amaçlayan görüşme süreçlerini tanımlamaktadır. Bahse konu anlaşmazlıklar; (i) mükelleflerin aykırı bir vergilemeye tabi tutulması şeklinde hukuki ya da ekonomik çifte vergilendirmeden kaynaklı sorunlar olabileceği gibi (ii) bir sözleşmenin uygulanması ve yorumlanmasından kaynaklı tutarsızlıklar şeklinde de olabilmektedir. Bu durumda

mükellef aykırı vergilemeyi ikamet ettiği ya da vatandaşı bulunduğu ülkenin yetkili makamına iletebilmekte ve sorunun Karşılıklı Anlaşma Usulü ile anlaşmaya taraf ülkeler arasında çözümlenmesini isteyebilmektedir. Tarihsel olarak bu vakaların çoğunun, çok uluslu şirketlerin bir veya birden fazla vergi idaresi tarafından, transfer fiyatlandırma kapsamında, grup içi işlemlerin vergilendirilmesinden kaynaklı, ekonomik anlamda çifte vergileme kapsamındaki sorunlar olduğu görülmektedir (OECD, 2007).

OECD Model Vergi Anlaşmasının 25. maddesi ya da diğer bir ifadeyle karşılıklı anlaşma usulü, vergi anlaşmalarının yetersizliği noktasında sözleşmenin taraflarına karşılıklı anlaşma için güvenli ortam sunmaktadır (Avi-Yonah, 2007). Bu hüküm aynı zamanda vergi anlaşmalarının “yorumlanmasından veya uygulanmasından kaynaklanan her türlü güçlüğü veya tereddütü” çözmek için yetkili makamlara, çaba sarf etmeleri konusunda zorunluluk getirmektedir. Ayrıca madde 25/(3) herhangi bir özel durumla sınırlı olmayıp genel olarak uygulanacağı dile getirilmekte, söz konusu hükmün karşı düzeltme yaklaşımı ve peşin fiyat anlaşmalarına da temel oluşturduğu ifade edilmektedir (Oliver and Harris, 2010).

Bu noktada temel endişe konusu ise vergi mükelleflerinin haklarının korunması noktasında ortaya çıkmakta “Karşılıklı Anlaşma Usulü” nün aşağıdaki nedenlerden dolayı yetersizlikler içerdiği belirtilmektedir (i) vergi mükellefinin karşılıklı anlaşma sürecini (talep etme hakkı bulunmasına rağmen) süreci başlatma hakkı bulunmamakta, bu durum tamamen yetkili makamların kararına bırakılmaktadır (ii) mükelleflerin antlaşma hükümlerinin uygulanması için, ulusal mahkemeler dışında hiçbir hukuki çaresi bulunmamakta, KAU neticesi alınan kararların tenfizine yönelik süreç ise belirsizlikler içerebilmektedir (iii) mükelleflerin yargılama süreci üzerinde veya dava konusunda bilgi edinme hakkı bulunmamakta, KAU genellikle akit devletlere ait yetkili makamlarca sürdürülmektedir (iv) KAU’nün en önemli eksikliği yetkili makamların sonuçta bir anlaşmaya varmak için hiçbir yükümlülük altında bulunmamaları, çifte vergilemenin giderilmesi noktasında nihai bir karara ulaşma gereği olmamasıdır (v) ayrıca diğer bir eksiklik olarak görülen durum ise varılan anlaşmaların yayınlama zorunluluğunun bulunmaması yani bir nevi emsal karar sunumunun engellenmesidir (Altman, 2005).

6.1.1. Transfer fiyatlandırmada Karşı Düzeltme Prosedürü

Transfer fiyatlandırmadan kaynaklanan çifte vergileme sorununun ortadan kaldırılması için oluşturulan çözüm yöntemlerinden biri de OECD model vergi sözleşmesi, bağımlı teşebbüsler başlığı, madde 9, paragraf 2’ de yer alan hükümler çerçevesinde getirilen düzenlemelerdir. Uygulamada Karşılıklı Anlaşma Usulü’nün *bir parçası* olarak değerlendirilen “Karşı Düzeltme Yaklaşımı” (*Corresponding Adjustments*) ile çifte vergilemenin azaltılması ya da ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır (OECD, 2010).

Söz konusu düzenlemeye göre: Akit devlet (a) nın kendi teşebbüsünün kazancına dahil ettiği ve buna göre vergilendirildiği kazançlar, diğer akit devlet (b) de bulunan bağlı işletmelerinden birinden sağlanan kazancı da kapsayabilir. Akit devlet (a), (b) de vergilendirilen kazancı kendi teşebbüsünün kazancına ekleyerek *ilave kazancın* vergilendirilmesinde bağlı işletmeler arasındaki koşullar yerine, bağımsız teşebbüsler arasındaki koşullara göre daha sonra yapılan hesaplamalar üzerinden vergilendirmiş ise diğer devlet (b) söz konusu kazançlar üzerinden vergi miktarında uygun bir ayarlama yapmalıdır denilmektedir. Bu düzeltme yapılırken, anlaşmanın diğer hükümleri göz önüne alınmalı ve gerektiğinde Akit Devlet yetkilileri sözleşme kapsamında birbirlerine danışmalıdırlar (OECD, 2008).

Bu yöntemde; bir vergi idaresi ikinci bir ülkedeki ilişkili bir kuruluşunu içeren işlemlerde emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasının bir sonucu olarak bir şirketin mali kazancını artırdığı ya da diğer bir ifadeyle vergilendirilebilir kazancı olduğundan daha fazla hesapladığı ilk durumda, Karşı Düzeltme yöntemi ile çifte vergilendirme azaltılabilir veya ortadan kaldırabilir. Böyle bir durumda gerçekleşen düzeltmeye “Birincil Karşı Düzeltme” adı verilmekte, bağlı teşebbüsten elde edilen ilave kazançla yönelik diğer devlette ödenen vergiyi dikkate almayı gerektiren düzeltme çabalarını gündeme getirmektedir. İkinci ülkedeki vergi idaresi tarafından yapılan ayarlamalara ise “İkincil Karşı Düzeltme” adı verilmekte ve bağlı işletmenlerin vergi yükümlülüğü ya da borcunu indirmeye yönelik ayarlama süreçlerini tanımlanmaktadır. Ayrıca birinci vergi idaresinin, ikinci vergi idaresi ile istişare sürecinin bir parçası olarak birincil düzeltme yoluyla çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması ya da azaltılması da mümkün olmaktadır (OECD, 2010).

9. maddenin 2. Paragrafı özellikle karşı düzeltmelerin gerçekleştirilebilmesi için gerekirse yetkili makamların birbirlerine danışmalarını önermektedir. Bu durum karşılıklı anlaşma usulü olarak anılan 25. maddeye yönelik prosedürün, karşı düzeltme kapsamında gelen talepler içinde kullanılabileceğini ortaya koymaktadır. Ancak bu durum iki akit devlet arasında ikili vergi sözleşmesinin, 9. maddenin 2. paragrafı ile karşılaştırılabilir bir hüküm içermediği hallerde karşılıklı anlaşma prosedürü ile ilgili hükümlerin karşı düzeltmeler için kullanılabilir bir yöntem olup olmadığının düşünülmesine neden olmaktadır. OECD Model Vergi Sözleşmesinin 25. maddesinin 11 ve 12. paragrafının açık yorumunda görüleceği üzere; çoğu OECD üyesi ülke, 9. maddenin 2. paragrafının karşılaştırılabilir bir hüküm içermediği durumlarda dahi, karşılıklı anlaşma usulünün transfer fiyat ayarlamaları için geçerli bir görüş olduğunu kabul etmektedir. Bununla birlikte pratikte OECD üyesi ülkelerde çifte vergilendirmenin hafifletilmesinde çoğu zaman iyi niyetli girişimlerin ve iç hukuk kurallarının uygulanmasının önemli olduğu vurgulanmaktadır (OECD, 2010).

6.1.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

Günümüzde elektronik ticaretin artması, internetin yayılımı, iletişim ve ulaşım kolaylığı ile modernitedeki genişlemesinin en bariz görülebildiği alanlar pek çok mal ve hizmetin kolayca temin edilebildiği küresel piyasalardır. Bu durum transfer işlemlerinin tüm dünya genelinde çok daha kolay ve yayılmış olduğu anlamına gelmekte, ticaretin artan boyutu dikkate alındığında belki de en önemli gelişmelerden birinin, Amerikan yeniliği olarak ortaya çıkan ve diğer ülkeler tarafından da genel olarak benimsenen peşin fiyatlandırma anlaşmaları olduğu görülmektedir (Avi-Yonah 2007). Bu gelişmelere paralel OECD’de transfer fiyatlamayla alakalı geleneksel mekanizmaların başarısız ya da uygulamanın zor olduğu alanlarda yararlı olabileceği düşüncesiyle Karşılıklı Anlaşma Usulüne *dayalı*, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına ilişkin düzenlemeleri Ekim 1999 tarihli raporunda yayınlamıştır (OECD, 2010).

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları (*Advance pricing arrangement APA*), kontrollü işlemlerin içeriğini önceden belirleyen ya da kararlaştıran bir düzenlemedir. Kontrollü işlemler öncesinde, sabit bir döneme ilişkin gerçekleştirilecek işlemlere yönelik transfer fiyatının belirlenmesinde

kullanılabilecek kriterlerin setini örneğin yöntem, karşılaştırılabilir veriler ve bunlara yönelik ayarlamalar ile ileride meydana gelebilecek olaylara yönelik kritik varsayımları bünyesinde barındıran düzenlemeler bütünüdür. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarını bir vergi idaresi ile bir vergi mükellefi arasında tek taraflı olarak düzenlenebileceği gibi iki veya daha fazla vergi idaresinin anlaşması biçiminde çok taraflı olarak da düzenlenebilmektedir (OECD, 2010). Bu anlaşmalar; çokuluslu bir grubun grup içi işlemlerinde, ilişkili kişiler arasındaki transfer fiyatlarının belirlenmesinde yani uygulamada kullanılacak fiyatın tespitinde önceden belirlenen kriter ya da yöntemler üzerinde, idare ve mükellefin anlaşarak fiyat ayarlamasına gidebilmelerini sağlamaktadır. Söz konusu anlaşmalar vergi yükümlülerine vergi planlaması yapabilme imkânı tanımakta, anlaşmaya ilişkin süreç ise vergi mükellefinin başvurusuyla başlamaktadır. Tek taraflı peşin fiyat anlaşmaları daha az kullanılmakla birlikte ikili peşin fiyat anlaşmalarının oldukça yaygın uygulama alanına sahip olduğu görülmektedir (Oliver and Harris, 2010).

Yetkili makamlar ile vergi mükelleflerinin, çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla transfer fiyatlandırma prensiplerinde, belirli bir süre için önceden anlaşmalarına olanak sağlayan bu yöntem; taraflara emsal bedel uygulanmaksızın (*non-arm's length*) belirli bir döneme ilişkin sınır ötesi işlemlerin gerçekleştirilmesinde ve uygulanmasında yardımcı olmaktadır. Bir vergi mükellefi, sınır ötesi işlemler açısından peşin fiyat anlaşması isteyerek hem önemli ölçüde çifte vergilendirme olasılığını azaltılabilmekte hem de vergi otoriteleri ile mükellefler arasında vergilemeden kaynaklı sorunların kesinliği artan bir oranda çözümlenebilmesi sağlanmaktadır. Söz konusu yöntemde önceden önlemler alınması şeklinde proaktif önlemlerle (*proactively prevent*) uzun vadede mükellef ve hükümetler arasındaki anlaşmazlıkların çözümü mümkün olabilmekte hem de bu durum maliyetlerin düşürülmesinde etkin bir rol oynamaktadır. Böylece ikili PFA daha popüler hale gelmekte, birçok ülke kullanımını teşvik etmek ve sürecin şeffaflığını sağlamak amacıyla istatistikî sonuçların duyurulması amacıyla peşin fiyat anlaşmalarına ilişkin yıllık raporları da yayınlamaktadırlar (OECD, 2007).

Bu noktada menşei ülke olması dolayısıyla konuyu ABD örneğinde ele almak mümkündür. ABD İç Gelir İdaresi (*IRS*) ile şirketler arasında bir peşin fiyatlandırma

anlaşması gerçekleştirilmekte böylece her iki taraf içinde önemli avantaj ve örneğin dava sürecinin getireceği zaman kaybı ve belirsizlik gibi diğer maliyetlerden de tasarruf sağlanmış olmaktadır. Bugüne kadar 150’den fazla PFA imzalanmış olup, anlaşmaların birçoğu IRS ve farklı çokuluslu şirketler arasında imzalanan çok taraflı anlaşmalardır (Avi-Yonah, 2007). Avustralya ve ABD arasında, Karşılıklı Anlaşma Usulü altında transfer fiyatlandırma amaçlı, peşin fiyatlama anlaşmalarının kullanımını kolaylaştırmak için bir anlaşma imzalanmıştır. Avustralya veya ABD’de bir mükellef veya her ikisinin talebi üzerine, her ülkenin yetkili makamları bir anlaşmaya varmak için birbirleri ile istişarede bulunmakta, vergi mükelleflerinin gelir, kesinti, kredi ya da ödemelerin tahsis veya bölüştürülmesinde çifte vergilemeyi önleme amacına uygun transfer fiyat ayarlamaları gerçekleştirilmektedirler (Deutsch, Arkwright and Chiew, 2008).

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, anlaşmaya taraf ülkelerin yetkili makamları süreç içerisinde yer almakta, PFA’larında açıkça belirtilmiş olmayan durumlarda OECD Model Vergi Sözleşmesinin 25. maddenin 3. fıkrasındaki karşılıklı anlaşma usulü ile problemlerin çözülmesi gerektiğine vurgu yapılmaktadır. Yetkili makamların anlaşmanın yorumlanmasından ya da uygulanmasından doğan her türlü güçlüğü veya şüpheleri çözmek için gayret sarf etmesi gerektiği de belirtilmektedir. Maddenin yorumunun 50. paragrafı bu fıkra kapsamındaki konuların, daha çok ilgili mükelleflerin genel nitelikteki sorunların çözümüne yönelik durumları ifade etse de, bireysel konularda ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların giderilmesinde de söz konusu madde hükümlerinden yararlanılabileceği kabul edilmektedir. 25. maddenin 3. paragrafında, yetkili makamların anlaşmada öngörülenin dışında ortaya çıkan durumlarda çifte vergilendirmenin giderilmesi için vergi idarelerinin birbirlerine danışabileceklerini, çünkü ortak amacın öncelikle çifte vergilendirmenin önlenmesi olduğu vurgulanmaktadır. Peşin fiyat anlaşmalarının, OECD Model Vergi Anlaşmasının Karşılıklı Anlaşma Usulü’nün 25. maddesi 3. fıkrasıyla yetkilendirildiği düşünülmektedir. Ayrıca OECD Model Vergi Anlaşmasının 26. maddesi olan bilgi değişim maddesi ile de yetkili makamlar arasında bilgi alışverişine yönelik işbirliği sağlanarak, PFA’nın işleyişinin kolaylaştırılabileceği ifade edilmektedir. PFA vergi idareleri ve mükellefler arasında vergisel konularda daha fazla yeknesaklık

sağlamakta, söz konusu anlaşmalar yoluyla transfer fiyatlandırma konularında karşılıklı anlaşmaya varabilmek için genel kurallar ve anlayışlar ortaya konmaktadır (OECD, 2010).

PFA'nın avantajlarının öncelikle; uluslararası işlemlerden kaynaklı vergisel konularda, öngörülebilirliği artırarak küresel vergi matrahının paylaşımındaki belirsizliliği ortadan kaldırdığı ifade edilmektedir. Vergi muamelelerinde kesinlik sağlanmakta, yatırım için elverişli bir vergi ortamı tesis edilmekte ve bu amaçla PFA süresi sona erdiğinde tekrar uzatılabilmektedir. Ayrıca vergi idareleri ve vergi mükellefleri arasında karmaşık vergi meselelerini tartışmak ve istişare sağlamak için bir fırsat oluşmakta, taraflara danışma imkanı ve işbirliği sunmaktadır. Bununla birlikte serbest bilgi akışı teşvik edilmekte, masraflı ve zaman alıcı uygulamalar önlenebilmekte, dava açılması gibi süreci uzatan durumların önüne geçilebilmektedir (OECD, 2010).

Ülkemizde de konuya yönelik düzenlemeler getirilmiştir. Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan ve *1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ*'inde, *Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Anlaşma Usulü*, başlığını taşıyan 6. bölümde kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yurtdışında gerçekleştirdikleri faaliyetler üzerinden peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapabilmelerine imkân tanınmıştır.

Ancak KAU'nde olduğu gibi Peşin Fiyatlandırma Düzenlemelerinde de hem vergi idareleri hem de vergi mükellefler için önemli vergi sorunları ortaya çıkabilmektedir. Özellikle Tek Taraflı PFA'ları, ikili veya çok taraflı PFA'larına göre ÇUŞ'lerin karşılaşılabilecekleri ekonomik veya hukuki anlamda çifte vergilemenin ortadan kaldırılması noktasında kesinlik arz etmemekte ve yetersizlikler içermektedir. Anlaşma kapsamında soruşturma veya aşırı ceza durumları ortaya çıkabilmekte, mükellefe ait özel bilgiler rahatlıkla talep edilebildiğinden transfer fiyatlamaya yönelik incelemelerde gizliliğin temin edilemeyeceği (ticari sır vs) endişe konusu olmaktadır. Ayrıca bazı vergi idareleri son derece işbirlikçi tutum içerisinde görülürken bazı vergi idareleri aynı davranışı sergilemeyebilmektedir. Benzer şekilde yetkililer etkili fiyatların hesaplanmasında suni yöntem ve koşullar üzerinden peşin fiyat anlaşmaları yapabilmekte dolayısıyla

tamamen vergi odaklı işlemler veya düzenlemeler üzerinden vergi tabanının başarısız ya da yapay bir tanımı oluşabilmektedir. Bu ve benzeri olumsuzluklar dikkate alındığında, vergi anlaşmaları kapsamında tahkim prosedürüne yer verilmesi gereğine yönelik tavsiyelerin sıklıkla gündeme geldiği görülmektedir (OECD, 2010; Teather, 2005).

6.2. OECD ve AB Kapsamında Vergisel Tahkim Uygulamaları

Uluslararası ticari ilişkilerde ikili ve çok taraflı anlaşmalar uluslararası anlaşmazlıkların çözümünde önemli bir mekanizma sunmakta, adeta küresel ekonomi için anayasal bir işlev görmektedir (Schill, 2009). Ancak çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının uygulanmasından doğan sorunlar uluslararası vergi problemlerine yol açabilmektedir. Bu tür anlaşmalarda açıkça belirtilen hükümler doğrultusunda, gerektiğinde sorunlar “Karşılıklı Anlaşma Usulü” ile çözümlenebilmektedir. Ayrıca Karşılıklı Anlaşma Usulü’nün *bir parçası* olarak değerlendirilen “Karşı Düzeltmeler” yaklaşımı veya Karşılıklı Anlaşma Usulüne *dayalı* bir yöntem olarak değerlendirilen “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları” kapsamında da uyuşmazlıklar giderilebilmektedir. Ancak söz konusu yöntemlerin avantajları bulunmakla birlikte, vergisel sorunların çözümünde yetersizlikler de içerebilmekte, bu gibi durumların varlığında ise özellikle uluslararası çifte vergilemeden kaynaklı problemlerin istenilen ölçüde çözümü mümkün olamayabilmektedir.

Söz konusu uygulamaların yetersizliği noktasında uluslararası hukuki standartlarda yatırımcıların haklarının garanti altına alınması, ayrımcı muamelelerin önlenmesi, mülkiyetin korunması, adil ve eşit muamelenin temini amacıyla bu tür ihtilaflarda tarafsız bir yöntem olarak değerlendirilen tahkim uygulamasına başvurulmakta, bağımsız hakem kararlarında yatırımcıların haklarının daha etkin bir şekilde korunabileceği düşünülmektedir. Anlaşmazlıklar, bir tahkim kurumuna bağlı olarak kurumsal tahkim marifetiyle çözümlenebileceği gibi ad hoc ya da geçici tahkim şeklinde bir kuruma bağlı olmaksızın da giderilebilmektedir (Finizio et.al; 2009). Tahkim taraflara önceden, ihtilafların maliyetlerini ve riskleri değerlendirebilme imkanı vermekte, hukuki belirlilik ve öngörülebilirliği arttırmakta, mahkemelerin tarafsız ve yansız olamayacakları noktasında çıkış imkanı sunmaktadır

(Gottschalk et.al, 2007). Ticari ilişkilerin çeşitliliği karşısında neredeyse kaçınılmaz hale gelen uluslararası uyuşmazlıklar ticari tahkim mekanizmasının varlığını ortaya çıkardığı gibi (Asouzu, 2004) devletlerarası çifte vergilemeden kaynaklı vergisel sorunlarda vergisel tahkim uygulamalarını gündeme getirmektedir.

Günümüzde vergi anlaşmaları kapsamında ortaya çıkan ihtilafların giderilmesinde özel bir yöntem olarak kullanılan KAU'nün neredeyse yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu nedenle uluslararası komiteler tarafından vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde tahkim mekanizması tavsiye edilmektedir. Bu gelişmelere paralel vergisel tahkim hükümlerinin modern anlamda ilk kez ikili, çok taraflı vergi anlaşmalarına 1989'lardan itibaren dahil edildiği görülmektedir. 1989 yılında ABD-Almanya arasında imzalanan vergi anlaşması ise tahkim hükmünü içeren yürürlükteki ilk ikili vergi anlaşması olmuştur (Altman,2005).

Tahkim prosedürü uygulamada bağlayıcı (zorunlu) ya da bağlayıcı olmayan (gönüllü) tahkim şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Zorunlu tahkim ile gönüllü tahkim arasında ayırım yapmak gerekirse bağlayıcı olmayan tahkimde taraflara gerektiğinde mahkemelere başvurabilmeleri için bir ikinci seçenek sunulmaktadır. Gönüllü hakemliğe yönelik inandırıcılık var olmakla birlikte esas vurgulama zorunlu ya da bağlayıcı tahkime yönelik olmaktadır (Hörnle, 2009). Bağlayıcı tahkim prosedürü (*binding arbitration procedure BAP*), Karşılıklı Anlaşma Usulü'nün bir uzantısı olarak sürece dahil edilmekte ve iki farklı türde ortaya çıkmaktadır. İlki ABD-Almanya ve ABD-Kanada çifte vergiyi önleme anlaşmalarında görüldüğü şekliyle sadece bazı konularda olmak üzere ticari kar ve transfer fiyatlandırması için bağlayıcı tahkim sağlamaktadır. İkinci tip BAP ise ABD-Belçika arasında çifte vergiyi önleme anlaşmaları altında, yetkili makamların yetkisine giren tüm konuları kapsamaktadır (Deutsch, Arkwright and Chiew, 2008). Bununla birlikte KAU (25.m) kapsamında anlaşmanın bağlayıcı gücünün bulunmadığı hallerde genellikle bağlayıcı olmayan tahkim sorunların çözümünde bir yöntem olarak ortaya çıkabilmekte (Avi-Yonah, 2007), taraflar *tahkim şartında belirtmek kaydıyla* temelde teknik konularda ortaya çıkan uyuşmazlığın, uzman görüşünde çözümü olarak nitelendirilen bağlayıcı olmayan tahkim prosedürüne de başvurabilmektedirler (Moses, 2008).

6.2.1. OECD Kapsamındaki Tahkim Uygulamaları

Hükümetlerin birbirleriyle çatışan görüşleri farklı durumlarda ortaya çıkmakta, uluslararası ticaret ve yatırımlar bağlamında anlaşmazlıkların çözümünde sayıları giderek artan ölçüde kapsamlı prosedürler ve kurumlar ihdas edilmektedir. Çözüm mekanizmalarının temelinde ise bağımsız kişilerden oluşan tahkim kurullarının oluşturulmasına yönelik çabaların öne çıktığı görülmektedir. Tahkim mevzuatı, OECD üyesi ülkelerin gündemine ilk kez transfer fiyatlama bağlamında ortaya çıkan sorunlar dolayısıyla girmiştir. OECD tarafından vergisel ihtilafların çözümünde tahkim sürecinden yararlanmaya ilişkin hususlar 1977 yılında yayınlanan OECD Model Vergi Anlaşmasının 25. maddesine ilişkin yorumda “görüş alınabilecek” “bağımsız hakemler” şeklide uzman görüşü niteliğindeki tahkim müessesine yer vermektedir. 1984 yılında yayınlanan raporda ise ülkeler arasındaki karşılıklı ayarlamaların tutarlı bir biçimde gerçekleştirilmesi ve çifte vergilemenin önlenmesi amacıyla tahkim prosedüründen yararlanılması üzerinde tartışmalar gerçekleşmiştir. Ancak taraflara, tahkim süreci üzerinde tavsiyede bulunmanın uygun olmayacağına karar verilmiştir. Sözü edilen dönemde tahkim anlaşmasının henüz taslak halinde olması, ihtilafların çözümüne ilişkin prosedürlerin olgunlaşmaması, mevcut süreçlerin ikili vergi anlaşmalarına girmemesi, uluslararası vergi ihtilaflarının genellikle ortaya çıkış nedeni olarak görülen transfer fiyat uyuşmazlıklarının henüz bugün olduğu kadar yoğun olmaması gibi nedenlerle vergisel tahkim sürecinin uluslararası vergileme sorunlarına uygun bir çözüm yöntemi olup olmadığı tartışılmaktaydı (OECD, 1995).

İlerleyen dönemde ticaretin ve yatırımların giderek artan şekilde uluslararası bir nitelik kazanmasının ardından, vergisel konularda ortaya çıkan anlaşmazlıklarda giderek uluslararası bir nitelik kazanmıştır. Diğer bir ifadeyle bu tür anlaşmazlıklar artık salt mükellef ile bağlı olduğu vergi dairesi arasında değil, değişik ülkelerin vergi idareleri arasında oluşan ihtilaflar biçiminde ortaya çıkmaya başlamıştır (OECD, 2010). Bunun üzerine 27 Temmuz 2004’de OECD Mali İşler Komitesi tarafından, sınır ötesi vergi uyuşmazlıklarının çözüm sürecinin iyileştirilmesi konusunda bir ilerleme raporu yayınlamıştır. "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Sürecinin Geliştirilmesi" başlıklı raporda çifte vergilemenin önlenmesi amacıyla 31 adet teklif sunulmuştur. Bu tekliflerden bir kısmı vergi

anlaşmazlıklarının karşılıklı anlaşma usulü ile çözümlenmesini sağlayacak şekilde geliştirilmesini amaçlamaktadır. 30 Ocak 2007 tarihli Mali İşler Komitesi (CFA) tarafından kabul edilen, uyuşmazlıkların çözümünde tahkim uygulamalarından yararlanılmasına ilişkin rapor ise Şubat 2007’de OECD tarafından yayınlanmıştır (OECD, 2007). Gelineen noktada çifte vergilendirmeye ilişkin sorunlar KAU ile çözüme ulaştırılabilmekte ancak vergi idareleri arasındaki müzakerelerde herhangi bir uzlaşının sağlanamadığı durumlarda KAU garantili bir çözüm sunmamaktadır. Bu nedenle OECD Model Vergi Anlaşmasının 25.maddesine 2008 yılında eklenen 5. paragrafla, tahkim yöntemi ile sorunların giderilmesi amaçlanmakta ve söz konusu yaklaşımın KAU’nün bir uzantısı olarak ortaya çıktığı görülmektedir (OECD, 2010).

Uyuşmazlıklarının KAU ile giderilememesi durumunda daha ileri bir yöntem olarak düşünülen 5. paragraftaki (a) ve (b) hükümleri genel itibariyle değerlendirildiğinde: bir kişinin sözleşmeye taraf devletlerden birinin veya her ikisinin eylemleri dolayısıyla, bu anlaşma hükümlerine uygun düşmeyen bir vergileme ile karşılaştıklarında sorunu akit devletlerden birinin yetkili makamlarına sunmuş ve yetkili makamlarında sorunu diğer akit devletin yetkili makamına iletmış oldukları tarih itibariyle 2 yıl içinde hala bir sonuç alınamamış ise, çözümlenmemiş sorunlar hakkında tahkim uygulamasına, mükellefin talebi doğrultusunda gidilebilmektedir. Ancak çözümlenmemiş sorunlar hakkında akit devletlerin herhangi birinde mahkemeler ya da idare mahkemeleri tarafından verilen bir karar zaten var ise bu durumda tahkime gidilemeyecektir. Fakat sorun halen mahkemede görülmekte ve karara bağlanmamış ise yine tahkim uygulamasına gidilebilecektir. Tesis edilen tahkim kararı her iki akit devleti de bağlayıcı olacak ve bu devletlerin iç mevzuatlarında yer alan zaman aşımı sınırlamalarına bağlı kalmaksızın uygulanacak ve derhal gereği yerine getirilecektir denilmektedir. Ayrıca dipnot kapsamında belirtildiği üzere; bu fıkra uyarınca öngörülen uyuşmazlık çözüm türü bazı devletlerde ulusal hukuk, politik veya idari sınırlamalar nedeniyle uygulanamayabilmektedir. Ayrıca bazı devletler bu paragrafta yer alan anlaşmaları sadece belirli devletlerle gerçekleştirmek de isteyebilirler (OECD, 2008).

6.2.2. AB Kapsamındaki Tahkim Uygulamaları

Son yıllarda Avrupa Birliği Hukuku, Birlik içerisinde ortaya çıkan uluslararası vergi sorunlarının çözülmesinde daha da önemli hale gelmiş, artan üye sayısı dikkate alındığında bu durum bariz şekilde ortaya çıkmıştır (Oliver and Harris, 2010). Özellikle AB dahilinde insanların, malların ve sermayenin serbest dolaşımının garanti altına alınabilmesi için (Teather, 2005), uluslararası vergi sorunlarından kaynaklı çifte vergileme probleminin önlenmesi gerekli olmuştur (Deutsch, Arkwright and Chiew, 2008). Bu kapsamda AB şirketlerin sınır ötesi ticari faaliyetlerinden kaynaklanan vergi engellerinin varlığı ve ortadan kaldırılmasına yönelik çok sayıda komisyon raporu yayınlanmıştır. Gelişmelere paralel ortaya çıkan ve **1990 yılında yayınlanan Tahkim Anlaşması** ile bağlı işletmelerin karlarının ulusal vergi otoriteleri tarafından ayarlanması durumunda birlik içi şirketlerde oluşabilecek çifte vergileme riskinin azaltılması amacıyla *Bağlı İşletmelerinin Karlarının Ayarlanmasından Doğan Çifte Vergilemenin Önlenmesi Hakkında Avrupa Topluluğu Sözleşmesi* ya da diğer bir ifadeyle transfer fiyatlama durumlarına yönelik tahkim uygulaması ihdas olunmuştur. Komisyon, çok farklı ulusal vergi sistemlerinin varlığından kaynaklanan engellerin ortadan kaldırılması, transfer fiyatlandırma anlaşmazlıklarından kaynaklı çifte vergileme riskinin azaltılarak belirsizlik ortamının önüne geçilmesi, ulusal vergi idarelerinin yetersizliklerinin giderilmesi ve tüm AB içi piyasaların ihtiyaçlarının gerektiği şekilde karşılanabilmesi amacıyla tahkim sözleşmesini tanzim etmiştir (Cerioni, 2007). Dolayısıyla vergisel anlaşmazlıkların çözülmesinde tahkim sürecinden yararlanma konusunda bilinen en iyi düzenleme 1990 yılında ihdas olunan ve 1 Ocak 1995 tarihinde yürürlüğe giren “Avrupa Birliğine Üye Ülkeler Tarafından Kabul Edilen Transfer Fiyatlama Anlaşması” ya da diğer bir ifadeyle “Tahkim Anlaşması” olmuştur (OECD,1995).

Tahkim Anlaşması kapsamında bugüne kadar yasallaşmış olan hedef tedbirler; temelde temettü yani kar transferi ve transfer fiyatlandırma ayarlamalarına ilişkin çifte vergilendirme riskinin ortadan kaldırılması veya azaltılmasına yönelik düzenlemelerdir. Bu kapsamda 2002 yılında Komisyon tarafından oluşturulan ve üye devlet temsilcilerinden oluşan uzmanlar grubu çalışmaları “AB Karma Transfer Fiyatlandırma Forumu” (*EU Joint Transfer Pricing Forum*) adı altında faaliyetlerine

başlamıştır. Uzmanlar grubunun amacı çifte vergilemeyi önlemeye yönelik yapılabilecek iyileştirmeler ve bu konularda pratik öneriler oluşturmaktır. Çalışmalar sonucunda iki adet Davranış Kuralı “*Codes of Conduct*” ortaya çıkmış, 2004 yılında yayınlanan ilk davranış kuralı 1990 tarihli Tahkim Sözleşmesinin Üye Devletler tarafından etkili ve tek tip uygulanmasını temin etmeyi amaçlamıştır. 2005 yılında önerilen ikinci davranış kuralı ise, çok uluslu şirketlerin sınır ötesi grup içi işlemler üzerinden gerçekleştirdiği fiyatlandırmada, ulusal vergi otoritelerine vermesi gereken belgeleri standart hale getiren ve böylece farklı ulusal belgeler arasındaki uyum maliyeti azaltmayı amaçlamayan düzenlemelerdir. Tüm bu gelişmeler kapsamında ortaya çıkan AB tahkim süreci ise yasal olarak bağlayıcı ya da zorunlu tahkim yöntemidir (Cerioni, 2007).

AB Tahkim Sözleşmesinin tahkim hükümleri, OECD Model Vergi Sözleşmesi 25. maddenin (5) fıkrasında yer alan tahkim hükümlerine dayanmakta veya benzerlik göstermekte, dolayısıyla OECD’nin, AB Tahkim Anlaşması üzerinde doğrudan bir etkisinin olduğunu söylemek de mümkün olmaktadır. Ancak bu noktada ortaya çıkan en ayırt edici özellik; AB Tahkim sözleşmesinin, AB Konsey Kararı yoluyla kabul edilen Davranış Kuralları ile takviye edilmesidir. AB Tahkim Sözleşmesi, OECD Model Vergi Sözleşmesinde yer alan tahkim prosedürüne göre daha dardır. Çünkü sadece transfer fiyatlandırma ve genel merkez ile ilişkili şirketler arasındaki kar dağıtımı ile ilgili anlaşmazlıklar için geçerli olmaktadır. Sürecin işleyişine yönelik olarak, aykırı vergileme ile karşı karşıya kalan mükellef; ya vatandaşı olduğu ya da ikamet ettiği akit devletin yetkili idaresine başvurarak Tahkim Sözleşmesinin 6.maddesi gereği karşılıklı anlaşma prosedürü kapsamında çifte vergilemenin önlenmesini talep edebilmektedir. Sorunun çözümlenememesi halinde, ilgili idare diğer idareye başvurarak uyuşmazlığın giderilmesini istemektedir. Ancak Tahkim Sözleşmenin 7. maddesi uyarınca, sorunun ilk sunulduğu tarihten itibaren iki yıl içinde bir anlaşmaya varılamaması halinde danışma komisyonu (competent authorities) devreye girmekte / kurulmaktadır. Komisyon sorunun kendisine sevk edildiği tarihten itibaren görüşünü en fazla altı ay içerisinde açıklamakta ve kararlar salt çoğunlukla alınmaktadır. Yetkili makamlar ise komisyon görüşünden hareketle sonraki altı ay içinde çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmaya yönelik bir karar almalı ve aralarında anlaşmaya varmalıdırlar (alınan bu

karar komisyon görüşünden farklı olabilir). Aksi takdirde komisyon görüşü devreye girmekte ve çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması konusunda taraflar komisyon görüşü ile bağlayıcı hale gelmektedirler. Dolayısıyla tahkim Sözleşmesinin zorunluluk içermesi buna karşın KAU ise taraflara daha fazla serbestiyet sunması noktasında, AB Tahkim Sözleşmesi devletleri karşılıklı anlaşma usulü ile sorunlarını gidermede daha aktif davranmaları konusunda teşvik etmektedir. Bununla birlikte Avrupa Adalet Divanı *ECJ*'nin, AB Hukuku tarafından yönetilen uluslararası vergi uyuşmazlıkları konusunda bu rolü yerine getirmek bakımından görevlendirilebileceği de ifade edilmektedir (Oliver and Harris, 2010).

Konuyu genel olarak değerlendirdiğimizde; Tahkim, tarafsız bir üçüncü kişi yani hakem marifetiyle uluslararası uyuşmazlığın çözümlenmesini sağlayan, özünde sorunlu alanlarda bağlayıcı ve zorlayıcı bir karar tesis edilmesini amaçlayan özel bir yargılama şeklidir (Hörnle, 2009). Uluslararası ticaret ve yatırım uyuşmazlıkların çözümüne yönelik Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) ve bu anlaşmanın devamı niteliğindeki, Dünya Ticaret Örgütü (WTO), (IMF) ve benzeri şekilde Kuzey Amerika Ülkeleri Serbest Ticaret Anlaşması (NAFTA) gibi kurumlar anlaşmazlıkların çözümünde tahkim mekanizmasından istifade edilmesi gereğini vurgulamışlardır (OECD,1995). Uluslararası Ticaret Odası ICC'de sınır ötesi ticari anlaşmazlıkların çözümlenmesinde istişare, işbirliği, uzlaşma yanında özellikle tahkim yönteminin kullanımının teşvik edilmesi gereğine dikkat çekmiş (Bekker, Dolzer and Waibel, 2010) ve bilhassa uluslararası alanda dava ve tahkim mekanizmaları arasındaki mevcut farklılıklar dikkate alındığında, yerel mahkemelerin yanlı tutum sergileyebilecekleri noktasında bu prosedürün daha etkin hale getirilmesi gereği üzerinde durulmuştur (Gottschalk et al, 2007).

Öte yandan, uluslararası tahkim geliştirmekte olan ülkeler tarafından genel manada tepkilere maruz kalmıştır. Ekonomik gelişmenin farklı aşamalarında yer alan ülkelerin gelişmiş dünya toplumlarıyla aynı hukuka tabi tutulmalarının, gelişmiş ülkelerin siyasi uzantılarının bir sonucu ve Avrupa devletlerinin geçmişte kendi lehlerine savundukları çıkarlarının uygulamadaki tezahürü olduğunu belirtmişlerdir (Asouzu, 2004). Hakemlerin tarafsızlığı ve bağımsızlığı ile ilgili kaygılar yanında hakemlerin kendi çıkarlarını doğrultusunda hareket edebilecekleri yaklaşımı en temel sorunlardan biri olarak değerlendirilmektedir (Bekker, Dolzer

and Waibel, 2010). Uluslararası tahkim analizine yönelik pratikte diğer bir olumsuz yanıt ise tahkim komisyonlarının oluşturulmasında gelişmiş ülkelerin inisiyatifi ellerine alabilecekleri, GOÜ'lerin bu alanda faaliyetleri yönlendirebilecek nitelikte kalifiye personele sahip olmayabileceği yönündedir. Ayrıca hakemlerin sözleşmeye uygulanacak hukuku oluşturmakta belirsizliklerle karşılaşabileceği, tazminat tutarlarının ve yargılamanın ise masraflı olabileceği vurgulanmaktadır (Onyema, 2010). En temel sorun ise ekonomik entegrasyon nedeniyle dış dünyaya açılmak zorunda kalan ülkelerin bu tür uygulamaları kabullenerek bağımsızlık ya da hükümlerlik haklarını uluslarüstü otoriteye devredilmesinden kaynaklanabilecek kayıplarla ilişkilendirilmektedir (Bekker, Dolzer and Waibel, 2010).

Uluslararası tahkimin bu görünürdeki olumsuz yönlerine rağmen kuruluşlar tarafından kullanımı azalma değil aksine artış göstermiştir. İhtilafların çözümlenmesinde tahkim prosedürünün kullanımı ve popülerliği ticari alanda olduğu gibi son yıllarda vergisel alanda da tercih edilen temel yöntemlerden biri olmuştur (Onyema, 2010). Bununla birlikte tahkim özel bir hukuk sistemi (*lex arbitri*) olmasına rağmen (Moses, 2008); uluslararası hukuka uygun bir alt sistem olarak kendini kurumsallaştırmış, süreç içerisinde tahkim mahkemeleri daha aktif hale gelerek karar verme noktasında tutarlı sonuçlar üretmişlerdir (Schill, 2009). Bu kapsamda bir tahkim mahkemesi rahatlıkla araştırma yapabilmekte, kanıtlara erişebilme gücüne sahip olmakta, ülkelerin ulusal yasaları ise bu yetkilerin kapsamına herhangi bir sınırlama getirememekte, çünkü uluslararası sözleşmeler uygulamayı zorunlu kılmaktadır (Finizio, 2009).

Konuyu ülkemiz açısından değerlendirdiğimizde, Türkiye ticari tahkim mekanizmasından farklı olarak imzaladığı çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının hiçbirinde vergisel tahkim uygulamasına yer vermemekte ve vergisel tahkim mekanizmasını ihtiyatla karşılamaktadır. Bu süreçte ortaya çıkan uyuşmazlık durumunda mükellefler, öncelikle uyuşmazlığın söz konusu olduğu ülkedeki yerel mahkemeye başvurabilmekte ya da KAU ile sorunların hallini talep edebilmektedirler. Ancak KAU'nün yetersiz kaldığı hallerde, mükellefin talebi ve ilgili ülkelerin idarelerinin tahkim şartı üzerinde anlaşmaları karşılığında tahkime gidilebilmektedir. Moffitt and Bordone (2005)'e göre “bu bağlamda tarafların yani ilgili idarelerin anlaşmazlıkların çözümünde tahkim şartını içeren bir anlaşma

taslağı üzerinde görüş birliğine varmaları gerekmektedir” tespitine yer verilmekte konu genel olarak değerlendirildiğinde vergisel tahkim mekanizmasının ilerleyen süreçte, ticari tahkim mekanizmasında olduğu gibi temel çözüm yöntemlerinden biri olacağı düşünülmekte, uluslararası ekonomik faaliyetlerin ulaştığı düzey dikkate alındığında küresel hukukunun geliştirilmesi gereği zaruri olmaktadır.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Bu çalışmada, kişisel ve politik faktörlerin ve onu oluşturan diğer unsurların yol açtığı sorunların, uluslararası vergi politikaları üzerindeki etkisi çok yönlü olarak araştırılmış ve inceleme konusu edilmiştir. Bunu yaparken de öncelikle kamu ekonomisi kavramının tanımlanmasına, bu kavramın politik süreçle olan ilişkisine, uluslararası vergi politikaları ve bu politikalardan kaynaklı küresel vergi sorunlarıyla etkileşimine ve uluslararası hukuki bağlamda ortaya çıkardığı yönelimlerle bir bütün halinde değerlendirilmiştir.

Kamu ekonomisi, piyasa mekanizması dışında devletçe sunulan kamusal malların (yarı kamusal) üretimi, finansmanı ve arzına yönelik süreçleri tanımlayan ekonomik disiplinler çalışma alanıdır. Kamu ekonomisinin geniş olarak yorumu ekonomik etkinlik, dağıtım ve hükümetin ekonomi politikalarının kapsamını içermekte bu oluşum içerisinde gerek normatif gerekse pozitif yaklaşımlarından bir bütün halinde yararlanılmaktadır. Dar anlamda kamu ekonomisi; vergilerin toplanması, harcamaların yapılması noktasından hareket eden temelde gelir-gider politikalarından müteşekkil, vergi konusuna özel ehemmiyet gösteren kamu yararı esaslı kategorik oluşumdur. Bu oluşum içerisinde temel finansman kaynağı Dolzer'in ifadesiyle kaliteli finansman olarak değerlendirilen vergilerdir. Ancak toplumda vergilemeye karşı oluşabilecek olumsuz değer ve yargıların mevcudiyeti noktasında bedavacılık ya da kısmi bedavacılık olgusunun varlığı ortaya çıkabilmektedir. Bu durum öncelikle kamusal malların finansmanında yetersizliğe neden olduğu gibi sunulan mal ve hizmetlerin değerini azaltmakta ek maliyetlerin oluşmasına neden olmaktadır. Neticede oluşabilecek kamu finansman açığı ya da gelir gider dengesizliği ağırlıklı olarak borçlanma, emisyon, özelleştirme, kamu varlıklarının elden çıkarılması, kamu hizmetlerinin dış sermaye gruplarınca gerçekleştirilmesine, devletlerin uluslararası vergi politikaları bağlamında bağımsız vergilendirme yetkilerinin de bir ölçüde sınırlandırılmasına neden olmaktadır.

Bu kapsamda stratejik davranışların önlenmesi, vergi vermenin vatandaşlık gereği olduğu toplum bilincine yerleştirilmesi, suçun oluşmadan önlenmesi mantığındaki şekliyle önleyici tedbirlerin alınması gerekmekte, toplumda adil gelir dağılımının tesis edilmesi gereği ise adeta zaruri olmaktadır. Yine bedavacılık

istencinin giderilmesi amacıyla öncelikle karşıt seçim ve ahlaki tehlike sorununun üstesinden gelinmesi ve bu kapsamda bilgi toplama faaliyetlerine önem verilmesi gerekmektedir. Ayrıca piyasa mekanizmasına yönelik işleyiş alanının genişletilmesi ise uygulamada çözümsel yöntemlerden biri olarak değerlendirilmektedir. Bedavacılığın önlenmesine yönelik bir diğer yöntem ise tam fiyat farklılaştırılmasıdır. Bu yöntemde tüketicilerin ödeyebileceği maksimum fiyat aralığına göre fiyatların tespit edilmesi sağlanmakta böylece kısmen de olsa bedavacılığın giderilebileceği düşünülmektedir.

Öte yandan kamu gelirlerinde artış sağlayacak önlemlerin alınması; kişisel gelir vergisi için: yüksek miktarda istisnaların ortadan kaldırılması, giderlerin azaltılması, bazı gelir türlerine sağlanan özel ayrıcalıkların ortadan kaldırılması, en düşük vergi diliminin % 10 en yüksek vergi diliminin % 30-40 civarına getirilmesi gereklidir. Ücret, faiz, kar, hükümet ve KİT ödemelerinde stopaja dayalı vergileme; çiftçi, esnaf, serbest, meslek erbabı gibi vergilendirilmesinde güçlüklerle karşılaşılabilen kesimlerde ise götürü vergileme uygulamasına gidilebilecektir. Geniş tabanlı tek oranlı KDV, ÖTV'nin advalorem olarak uygulanması, spesifik olarak uygulanıyor ise endekslenmelerin tercih edilmesi gereklidir. Kurumlar vergisi açısından; gelir tabanını yok edecek indirimlerin ortadan kaldırılması, oranın düşürülmesi gereklidir. Emlak vergisinde; GOÜ'lerde gayrimenkul değerlerindeki aşınmışlığın giderilmesi zorunludur. Ancak bu konuda en büyük engel siyasi risklerdir. Dış Ticaret Vergisi; % 20'ye varan bir asgari vergi oranının tüm ithal mallarına uygulanması suretiyle efektif korumalardaki farklılığın azaltılarak ekonomik etkinliğin artırılması mümkündür. Kamu Fiyatları bakımından; eğer hükümet KİT'lerin davranışlarını kontrol edemiyorsa dengesizliği gidermenin bir yolu özelleştirme olabilir. Vergi idarelerinin iyileştirilmesi, idareye yanlış beyan veya vergi kaçırmanın şiddetle cezalandırılması, işyeri kapatma suretiyle vergi uyumunun teşvik edilmesi mümkün olabilir. Vergi ödemelerindeki gecikmeler yüksek faiz ödemeleri ile caydırılabilecektir. Vergi idareleri tarafından en büyük vergi mükellefleri daha yakından takip edilebilir çünkü GOÜ'lerde genellikle az sayıda mükellef grubu önemli oranda vergi ödemektedir (Pınar, 2006).

Diğer taraftan kamusal (yarı kamusal) malların arz ve talebine yönelik süreçte kişinin ödediği vergi fiyatı ile talep edilen miktar arasındaki fonksiyonel

ilişki dikkate alındığında, vatandaşın kamu hizmetlerine olan talebi yüksek vergi ödeme isteği düşük olmaktadır. Siyasi riskler noktasında ise harcayan hükümet oy kazanırken, vergi alan hükümet ise oy kaybetmektedir. Oy ve politik gelecek korkusuyla siyasetçilerin kamu harcamalarını artırıcı, vergileri azaltıcı politikalar tatbik etmeleri sonucunda ortaya optimal kamu harcamasından daha büyük harcama düzeyi çıkmaktadır ki bu durum demokrasilerin genetiğinde var olan daha geniş devlete yönelim temayülünü ortaya koymakta, sonuçta kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında yetersizlikler ortaya çıkabildiği gibi ek maliyetlerin de oluşmasına neden olmaktadır. Buna karşılık hükümetler ise verginin gizli olması nedeniyle mükelleflerin daha az dirençle karşılayacakları dolaylı vergilere ağırlık vermektedir. Bu sonuçlar bir yönüyle popülist politikaların da bir yansıması olarak ortaya çıkmaktadır.

Peltzman'a göre ise azınlığın yani (politikacıların) çoğunluğa hükmedebilmesinin nedeni beş ya da bedava kullanıcı sorunudur. Devletin bedava sunduğu kamusal faaliyetlerinden yararlanmayı düşünenler politik eğilimleri kendi aleyhine olarak görseler bile söz konusu politikaya muhalefet etmekten kaçınabilmekte ve kamusal hizmetleri olabildiğince bedava şekilde talep etmeye istekli olmaktadır. Buna karşılık siyasi beklentiler ise politikacıları kamusal kaynakları elden geldiğince bedava (*free rider*) ya da kısmi bedavacılık (*partial free rider*) biçiminde arz etmeye sevk edebilmektedir. Örneğin kamusal görevlere dışarıdan atama usulüyle bedava olarak sunulabildiği gibi kamu arazilerinin bedelinin altında kiraya verilmesi suretiyle kısmi bedavacılık şeklinde de gerçekleştirilebilmektedir. Vergi gelirinin yetersizliği noktasında ortaya çıkan kamu açıkları temelde borçlanma ile finanse edilirken bu durum uzun dönemde mutlaka vergi olarak geri dönmekte ya da devletin mali krizine neden olmaktadır. Dolayısıyla vergi politik argümanın bir ürünü olarak ortaya çıkmakta, vergi politikalarının tam olarak anlaşılabilmesi ise vergi politikalarının olduğu siyasi ortamın değerlendirilmesi ve politik maliyetlerin ortaya konması ile mümkün hale gelmektedir.

Politik ekonomi ya da piyasa dışı karar alma mekanizmalarına iktisadi analizlerde yeterince yer verilmediği görülmekte, çünkü bu süreçte yer alan aktörlerin kamu yararı düşüncesiyle hareket ettikleri varsayılmaktadır. Bu kapsamda

çıkar sağlama teorisine yönelik analizlerin ise uygulamada yetersiz kaldığı anlaşılmaktadır. Çıkar sağlama teorisi kapsamındaki çalışmaların gerçek manada 1960'larda Joskow ve Noll (pozitif bir teori olarak normatif analiz), 1962 yılında Stigler ve Friedland, 1972 yılında William Jordan (regülasyonun çıkar sağlama teorisi) tarafından yapılan çalışmalarda temellendiği görülmektedir. Piyasadaki regülatif eylemlerin kamu yararı yerine kamusal düzenleme ile, özel çıkar arasında devlet ile iş dünyası bağlamında anlamlı modeller oluşturulmasına yardımcı olduğu tespitine yer verilmektedir. Çıkar sağlama teorisine göre daha geniş kapsamlı olarak ele alınan ve regülasyonun iktisadi teorisi olarak adlandırılan teori ile Stigler; regülasyonun iktisadi açıdan piyasada mal olarak alınıp satılmasına imkan tanıyan bir yaklaşımın olduğunu ortaya koymuştur. Dolayısıyla hükümetler, transferler ve regülasyonlar ile çıkar gruplarının ihtiyaçlarını karşılamada etken olmuşlardır. Bunun yanında tıpkı regülasyon analizinde olduğu gibi kamusal görevlerin de piyasada iktisadi açıdan mal olarak alınıp satılabilmesine imkan tanıyan uygun bir yapının bulunduğu ilişkin bulgulara yer verilmiştir.

Kamu tercihi ya da politik ekonomi; ekonomi ve politikalar arasında yer alan oldukça yeni bir bilim dalıdır. Kamu tercihi 1948 yılında (1991'de bu disiplinin kurucu babası olarak tanınmadan ölen) Duncan Black tarafından oluşturulmuştur. Kamu tercihi analitik ekonomi tekniklerden yararlanarak piyasa dışı karar alma davranışlarını şekillendirmede, politik pazar davranışlarının açıklanmasına yönelmiştir. Kamu tercihi yaklaşımı temelde Virginia Okulunca ortaya atılan ilişkiler bütününe dayanmakta, Buchanan ve Tullock tarafından temsil edilen Virginia Okulunun görüşlerine göre; siyasal süreç de yer alan seçmen, politikacı, bürokrat, çıkar grupları şeklindeki unsurların her birinin kendi çıkarlarını ya da rasyonel olarak bazı grupların çıkarlarını gözetken kişiler oldukları varsayılmaktadır. Kamu tercihi analizine yön veren ikinci bir okul ise Chicago Okuludur. Downs ve Stigler'in görüşünü yansıtan Chicago Okulu'na göre ise ilişkiler bütünüünün maliyet-fayda hesabına dayandığı yönündedir. Kamu tercihi teorisinde yer alan aktörlerden seçmen davranışları; oy birliği ve oy çokluğu kurallarında değerlendirilmekte, medyan seçmenin refah dağılımı üzerindeki etkisi ve yeniden dağıtım politikalarıyla ilişkisine yer verilmektedir. Politikacıların davranışları; politik rekabet kapsamında ideolojilerin önemi ve oy ticareti üzerine yoğunlaşmaktadır. Bürokrat davranışları

kapsamında ise bürokratik yapı ve bütçe maksimizasyonu kavramları ağırlık kazanmakta, çıkar gruplarının eylemleri ise rant kollama faaliyetleri bağlamında ele alınmaktadır.

Bu noktada karar verme sırlamasının en üst derecesinde yer alan seçmenlerin oy verme davranışlarını daha çok umursamaz bir şekilde gerçekleştirdikleri bunun en önemli sebebinin ise siyaset ve siyasetçiye olan güven duygusunun olmayışıyla alakalı olduğu düşünülmektedir. Ayrıca gücü elinde bulunduran siyasetçi, bilginin de sahibi olmakta ve bu bilgiyi dilediğinde de yönlendirebilmektedir. Klasik İtalyan kamu maliye okulu tarafından "mali ilüzyon" denen ve bilgi eğilimlerinin kamu politikaları üzerindeki etkilerini analiz etmeye çalışan yaklaşımda da görüleceği üzere politikacılar hükümet programlarının faydalarını abartıp maliyetleri önemsiz gösterirken, sıradan bireylerce hesaplanması zor olan vergiler kullanarak seçmen bilgisizliğinden rahatlıkla yararlanabilmekte ve bu durumu suistimal edebilmektedirler. Bu kapsamda suiistimallerin önlenmesi noktasında anayasal iktisat benzeri yapıların gündeme geldiği görülmektedir. Fakat bütçe kısıtlama ya da sınırlandırmalarına maruz kalan hükümetlerin borçları, toplam borcu etkilemeyen borçların yerine koyma eğilimine girdikleri, özellikle hükümetlerin belediye borçlarının yerine devlet borçlarını koyma şeklinde sıklıkla rastlanan bir uygulamaya yönelindikleri anlaşılmaktadır. Avrupa Para Birliğindeki bütçe açığı limitlerinin büyük üye devletlerdeki bütçe açıklarına sınırlama getirmediği görülmekte, Birliğe üye devletler bütçe açığındaki limitlerden kaçınmak adına yaratıcı hesaplamalar oluşturabilmektedirler. Dolayısıyla bu kapsamda ortaya konan anayasal iktisat benzeri engellemelerin zekice çözümlemelerle istendiğinde aşılabildiği rahatlıkla söylenebilmektedir.

Dolayısıyla rekabetçi demokratik bir sistemde kamusal bütçelerin büyüklüğü ve oluşumunun politikacıların tercihlerinin bir ürünü ya da politik sistemin yansıması olduğu dikkate alındığında; ademi merkeziyetçi yapıya ya da yerel idarelere ağırlık verilmesi, kamusal kaynakların daha etkin kullanımının sağlanması, popülist harcama eğilimlerinin kontrol altına alınması amacıyla seçimlerden belirli bir süre önce kamu harcamalarının belirlenen oranlarda kısıtlanması, kamu bürokrasisinin ağır, hantal, rutin yapısının aktif hale getirilmesi, yetki devrinin piramidin üst noktasından tabana yayılımının sağlanarak bürokrat davranışlarının kontrol altına

alınabilmesi, çıkar gruplarının rant kollama faaliyetlerinin kısıtlanması amacıyla ihale kanununun açık ve şeffaf hale getirilmesi gereklidir. Bununla birlikte nepotizm (akraba kayırmacılığı), kronizm (yandaş kayırmacılığı; eş, dost, tanıdık), patronaj (politik ideloye yakınlık) gibi yaklaşımlarla kamusal kaynakların kişi ya da çıkar gruplarına hizmet edecek şekilde sunumunun cezai yaptırımlarla engellenmesi, suç unsurunun zaman aşımı süreciyle bağlı kalmaksızın takibatına imkan tanınması ve böylece, yozlaşma kültürünün defi ve kamu kaynaklarının özel çıkar kapsamında kullanımının önlenmesi gerekmektedir.

Kamusal ihtiyaçların giderilmesi ve özellikle sürekli artan kamu harcamalarının finansmanın sağlanmasında en temel kaynak vergilerdir. Ayrıca vergiler yatırımların teşviki, servetin yeniden dağıtımı gibi benzeri amaçlı iktisadi ve sosyal politikaların gerçekleştirilmesi açısından da hayati öneme haizdir. Bununla birlikte mükelleflerin vergi vermeye rıza göstermeyebilmeleri, politikacıların ise seçimleri garantilemek maksadıyla vergi arttırmada isteksiz davranmaları, vergi gelirlerinin aşınmasına gerekçe oluşturabilmektedir. Bu durum kaynak yetersizliği içerisindeki ülkeler bakımından uluslararası vergilemede çelişki ya da çıkmaz olarak ifade edebileceğimiz uluslararası vergi politikaları benzeri uygulamaların daha yoğun biçimde gündeme gelmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla gerek yukarıda bahse konu olumsuzluklar gerekse küreselleşme olgusunun getirdiği yönelimler ülkeleri, uluslararası vergi politikaları bağlamında diğer ülkelerle benzer şekilde istendik politikalar uygulamaya zorlamakta böyle bir yaklaşımda sorun, gücün ulus devletlerden küreselleşmeyle beraber uluslar üstü kurumlara aktarılmasıyla ilgili olmaktadır.

Doğrudan vergilendirmeye yönelik problemler ağırlıklı olarak çifte vergiden kaçınmayla ilgili iken, bu sorunlarla mücadele etmek durumunda olan kurumlar ekonomi küreselleştikçe vergi kaçırma, vergiden kaçınma gibi sorunlar yanında; uluslararası vergi politikaları bağlamında matrah üzerinde hak iddia eden çeşitli yargı alanları arasında bu matrahın nasıl pay edileceği diğer bir ifadeyle hangi ülkenin hangi geliri neye göre vergilendireceği gibi sorunlarla da mücadele etmek durumunda kalmışlardır. Uluslararası vergi politikaları kapsamında getirilen çözümsel yöntemler ise “Tek Vergi Prensibi” ve “Fayda Prensibi” çerçevesinde şekillenmektedir. Temayül, “Tek Vergi Prensibi” kapsamında sınır ötesi işlemlerden

sağlanan gelirin bir kereliğine vergiye tabi tutulması şeklinde iken, “Fayda prensibi” kapsamında ise aktif işletme gelirlerinin vergilendirme hakkının kaynak ülke yargı alanına terk edilmesi biçimindedir. Böylece amaç aktif gelirin üretildiği ya da ortaya çıktığı ülkede vergilendirilmesi, pasif gelirlerin (faiz, kar) vergilendirilme hakkının ise ikamet ülke yargı alanına bırakılmasıdır.

Bu süreçte belirleyici olan küreselleşme olgusu: ulus ötesi yapıların kurulduğu ekonomik, çevresel, siyasi, teknolojik, kültürel ve sosyal süreçlerin; küresel, bölgesel, yerel düzeyde entegrasyonunun teşvik edildiği uluslararası etkileşimdeki yoğunlaşmadır. Küreselleşme birçok manaya gelen bir kavram olmakla birlikte, burada değindiğimiz husus ekonomik anlamda küreselleşmedir. Küreselleşmenin motoru teknolojik yenilikler olmakta, ulaştırma, haberleşme iletişim, bilgisayar alanındaki gelişmeler ise uluslararası işlem maliyetlerini düşürerek bütünleşik piyasa yapılarının oluşumu ve entegrasyonu sağlamaktadır.

Küreselleşmenin uluslararası mali politikalar üzerine etkileri: özelleştirilme, ekonomik deregülasyon, ticaret ve sanayinin liberalizasyonu, büyük çaplı vergi indirimleri, işsizliğin artan risk olmasına rağmen monetarist önlemlerle enflasyonun kontrol altına alınmasına yönelik politikalar, örgütlü emek üzerine sıkı kontroller uygulanması, başta sosyal harcamalar olmak üzere kamu harcamalarının azaltılması, hükümetin boyutlarının küçültülmesi, uluslararası piyasaların genişlemesine yönelik politikaların yürürlüğe konulması, küresel finansal akımlar üzerindeki kontrollerin kaldırılması şeklindedir.

Küreselleşmenin ortaya çıkardığı en temel sorunlardan biri vergisel alanda yaşananlardır. Küreselleşme aslında bir vergi sorunudur. Vergi rekabeti (*tax competition*) kapsamında model hipoteze göre, ülkeler sermaye üzerinden vergi almayı bırakarak emek ve tüketim üzerindeki vergilendirmeye ağırlık vereceklerdir. Disiplin Hipotezi (*disciplining hypothesis*) ise uluslararası rekabetin hükümetlerin harcama alanını ve yeniden dağıtımına yönelik hükümet politikalarını sınırlandırdığını belirtir. Alternatif olarak Tazminat hipotezi (*compensation hypothesis*) ise sosyal harcamaların küreselleşmeyle birlikte artabileceğini ifade etmektedir. Geline nokta ise bu durumu doğrular mahiyette olup hükümetlerin son yıllarda sosyal harcamalarda önemli artışlar kaydettiği görülmektedir. Küreselleşmenin sermaye

politikaları üzerine en etkin uygulandığı alan uluslararası finans alanı iken küreselleşmenin ikinci popüler kullanım alanı doğrudan yabancı yatırımlar olmaktadır. Özellikle 1980'lerin ortalarından itibaren yaygınlaşan ve çok uluslu şirketler (ÇUŞ) tarafından gerçekleştirilen DYY'lerin kapsamında büyük artış ve dalgalanmalar kaydedilmiş, benzer şekilde küreselleşme emek hareketliliği üzerinde de belirleyici olmuştur.

Küreselleşmenin vergi politikaları üzerindeki etkileri değerlendirildiğinde; OECD ülkeleri genelinde gerek vergi yükünün gerekse vergi oranlarının azaldığı görülmektedir. Bu azalışın temel gerekçesinin çok sayıda ülke ekonomilerinin içinde bulunduğu resesyonun etkilerini dengeleyebilmek ve ekonomik açıdan geriye gidişin önünü alabilmek için gerçekleştirdikleri indirimlerle ilgili olduğudur. Vergi oranları açısından kurumlar vergisi oranlarının, gelir vergisi oranların göre daha düşük seviyelerde kaldığı gözlenmiştir. Bir çok ülkede kurumlar vergisi oranlarındaki indirim vergi matrahındaki genişleme ile finanse edilmiş bu amaçla ülkeler vergi indirimi karşılığında amortisman, muafiyet, istisna gibi vergisel teşviklerin kullanımını azaltarak vergi tabanının genişlemesini sağlamışlardır. Vergi yapısındaki değişimleri değerlendirdiğimizde; OECD verilerine göre vergi gelirlerinin 3/4 'ü ağırlıklı olarak gelir vergisi, sosyal güvenlik katkıları ve mal ve hizmetler üzerinden toplanan vergilerden oluşmaktadır. Gelir vergisinin payı düşmekte, kurumlar vergisinin payı ise yükselmektedir. KDV katkılarındaki artış ise son derece önemli olmaktadır. Gelir vergisinin azalan payı sosyal güvenlik katkılarının artan payı ile dengelenmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda ortaya çıkan en önemli sonuç ise vergi rekabetinin ülkelerin sistematik olarak vergi otonomilerini azaltarak vergi gelirlerini aşındırdığı, bu durumun ise ülkelerin artan kamu harcama gereksinimlerini gereğince yerine getirmesini engellediğidir. Federal ya da yerel idareler açısından konu değerlendirildiğinde, küreselleşmenin gelişimine paralel yerel idarelere bırakılan vergileme alanlarının daha da genişlediği görülmektedir. Ortaya çıkan bu konseptte küresel vergi reformu üç temel unsur üzerine bina edilmekte; geniş çaplı tüketim vergileri, basitleştirilmiş vergi yapısı, gelişmiş vergi yönetimi üzerine olmaktadır. Kamu harcamalarında ise yıllar itibariyle tedrici düşüşler kaydedilse de genel eğilimin artış yönlü olduğudur. 2008 yılı genel harcamaların büyük kısmı % 33.5 ile sosyal korumaya, % 14.7 ile sağlığa, % 13.1 ile Eğitime, % 13.1 ile genel kamu

harcamalarına (faiz ödemeleri dahil) aittir. Küresel rekabetinin sınırlayıcı rolü ise ülkelerin vergisel bağımsızlıklarının aşınmaya uğramasıdır.

Bu kapsamda öncelikle vergilemede yatay ve dikey adalet kavramlarının sağlanması gerekmekte bu amaçla muafiyet, istisna, indirim gibi düzenlemelere vergi yasalarında mümkün olduğunca az yer verilmesi, hazine bonosu, devlet tahvili gibi enstrümanların etkin şekilde vergilendirilmesi zaruret arz etmektedir. Kayıt dışı ekonominin engellenerek kayıtlı hale getirilmesi böylece hem vergi gelirlerinin tahsili ile kamu kesimi borçlanma gereğinin azaltılması hem de vergisini ödeyen mükellef ile ödemeyen arasındaki haksız rekabet kavramının ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payının azaltılarak doğrudan vergilere ağırlık verilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde gelir seviyesi yüksek olanla düşük olan mükelleflerin benzer mesabede vergi ödemesi bozuk olan gelir dağılımının daha da sorunlu hale gelmesine neden olacaktır. Ayrıca repo, mevduat faizi gibi sermaye kazançlarının vergilendirilmesinde, günün koşullarına uygun uyarlamaların bir an evvel gerçekleştirilmesi önem arz etmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi amacıyla parasal, adli, idari cezaların günü koşullarına uygun hale getirilmesi, bununla birlikte toplum bilincinde vergi ödevinin yurttaşlık görevi olduğunun yaygınlaştırılması gerekmektedir. Ülkemiz açısından gelinen noktayı değerlendirdiğimizde Maliye Bakanlığı 2010 yılı vergi denetim sonuçlarına göre: incelenen 813 mükellefin 100 liranın, 82,5 lirasını kaçırdığı 17,5 lirasını ödediği anlaşılmaktadır. Denetimlerdeki kaçak oranını Gelir Vergisinde % 70, Kurumlar Vergisinde % 60, KDV de % 12, ÖTV de % 11, Banka ve Sigorta Muameleleri vergisinde ise % 20 olduğu saptanmıştır. Mükellefler tarafından 37 milyar lira beyan edilirken 175 milyar liranın ise kaçırıldığı anlaşılmış olup söz konusu veriler yukarıda varsaydığımız hususları da doğrular mahiyettedir.

Vergisel manada karşılaşılan problemler ülkelerin kamusal (yarı kamusal) mallara yönelik finansman ihtiyacını güçleştirirken, diğer taraftan da refah politikalarının sektöre uğramasına neden olmakta, kaynak yetersizliğinden dolayı ülkeler çeşitli arayışlara girmektedirler. Bunlardan en önemlisi ise yabancı kaynaklı sermaye girişleri olmaktadır. Yabancı sermayenin ülkeye yönlendirilmesinde özellikle vergisel alanda olmak üzere cazip koşullar oluşturulmakta bu kapsamda ortaya çıkan kavram ise uluslararası vergi rekabeti olmaktadır. Dünya genelinde

yabancı sermayeye yönelik talep fazla, sermaye arzı ise kısıtlı olduğundan ülkeler arasında rekabet olgusu yaşanmış ve yaşanmaya devam etmektedir. Ülkelerin bu amaçla vergi indirimine gitmeleri, yabancı sermaye üzerinden alınan vergilerin sıfırlanmasına kadar giden ve literatürde (*race to the bottom*) adı verilen dibe doğru yarış kavramını ortaya çıkarmıştır. Uluslararası manada vergi sorunlarının en çok tartışılan alanlarından biri olan vergi rekabeti kavramı bu noktada son derece belirleyici olmaktadır. Ülkelerin vergi politikalarının diğer ülkelerin vergi politikaları üzerinde meydana getirdiği baskılama olarak değerlendirilebileceğimiz bu kavram temelde iki yaklaşım üzerine kurgulanmaktadır. Temel vergi rekabeti modelinde, vergi rekabeti kamu hizmetlerinin yetersiz tedarikini doğuracak ve gelirin yeniden dağıtımını engelleyecekken, diğer bazı modellere göre kamunun aşırı büyümesinin engellenmesi vasıtasıyla kazanılacak etkinliğin bu kayıptan büyük olacağı ifade edilmektedir. Genel olarak değerlendirildiğinde vergi rekabetine nazaran, vergilemede uluslararası işbirliğini tanımlayan vergi koordinasyonu kavramının daha yararlı ve istenilen bir durum olduğu görülmektedir. Aynı zamanda vergi politikaları açısından dibe doğru yarış olarak ifade edilen durum oluşmadığı gibi vergi oranlarındaki azalmamın belli bir noktada kesildiği dikkate alındığında spontane bir vergi koordinasyonundan da bahsetmek mümkün olmaktadır. Bu manada ülkeye girecek olan yatırımların kalıcılığı noktasında doğrudan yatırım şeklinde gerçekleştirilmesine özen gösterilmeli, portföy yatırımlarının kalıcılığının teminine yönelik önlemler alınmalardır. Böyle bir yaklaşım oluşabilecek vergi rekabetinin de amacına hizmet edecektir. Bu kapsamda benzer çalışmaların Avrupa Birliği üyesi ülkeler dahilinde de sürdürülmekte olduğu görülmekte ve söz konusu çalışmaların zarar verici ya da tahrip edici vergi rekabetine yönelik uygulamalar olduğu anlaşılmaktadır.

Küresel vergi sorunları gelir eşitsizliği, kronik yüksek işsizlik düzeyleri, çevresel bozulma, sömürü düzeyinin yaygınlaşması, düzensiz finansal akımlar gibi önemli sonuçlara yol açmaktadır. Küreselleşme sonucunda, ekonomik sektöre entegre edilen az gelişmiş ve gelişmekte olan ülke toplumlarının, ekonomik ve teknolojik güç sahibi ülkeler üzerinde kontrol yetkilerinin bulunmayışı ya da çok az bulunması nedeniyle bu sorunları daha ağır yaşamalarına neden olmaktadır. Bu kapsamda yer alan (transfer fiyatlama, örtülü sermaye, kıyı bankacılığı gibi) sorunlar

dikkate alındığında portföy yatırımları küresel ekonominin en istikrarsız yönünü oluşturmakta, etkin bilgi alışverişinin olmadığı vergi cenneti ülkelerde yer alan hesaplar ya da yabancı yatırım fonları vergi kaçırma ve vergiden kaçınma fırsatlarını arttırmaktadır. Finansal varlıkların vergiye tabi tutulamaması ise uluslararası vergi sorunlarını gündeme getirmektedir. Öncelikle uluslararası vergide bilgi alışverişlerini biçimlendirmek ve çok yönlü hale getirmek gerekmekte, “Nakit Akış Vergisi” benzeri küresel bazlı düzenlemelerin ise geliştirilmesi zaruri olmaktadır. Bu yönüyle uluslararası vergilendirmeyi altüst eden sorunların çoğunu çözmek için uluslar üstü bir otoriteye ihtiyaç olduğu görülmektedir. Bu durum her ne kadar ülkelerin vergileme yetkilerinin kısıtlanması manasına gelse de küresel ekonominin bir tezahürü olarak değerlendirilmektedir. Yine bu meyanda dünya çapında bir merkez bankası oluşturulması ve ülkeler genelinde mali transferler hakkında bir vergi tarh sınırı belirlenmesi gereği üzerinde durulmaktadır. Ayrıca uluslararası bir vergi polisinin (tax police) bulunmayışı, ağır basan bağımsız bir yargının yokluğu, en önemlisi de bilgi alışverişi konusundaki yaklaşımların yetersizliği tatmin edici olmayan sorunlara yol açmaktadır. Bunun sonucunda pek çok gelişmekte olan ülke kendi toprakları üzerinden vergi alma ile yetinmeyip dış kaynaklı ekonomik faaliyetleri de kavramak amacıyla off-shore bir dünyada daha derin denizlere dalarak, özellikle büyük balıkların peşine düşmektedir.

Uluslararası ticaret ve yatırımlar, küreselleşmenin önemli bir itici gücü haline gelmiş bu durum küresel değer zincirlerinin ortaya çıkmasına ve özellikle son on yılda hızla büyümesine neden olmuştur. Üretim süreçlerine yönelik maliyetler önemli oranda düşmüş, firmalar ülkeler arasında en uygun alanlarda üretim süreçlerini optimize etmeye çalışmışlardır. Özellikle çok uluslu şirketler ve sermayedarlar değişen talep ve maliyet koşullarına göre faaliyet ve yatırımlarını yurt dışına kaydırarak küresel ekonomide önemli bir aktör haline gelirken, kaynak ihtiyacındaki gelişmekte olan ülkeler ise uygun koşullarda yatırım ve finans imkanlarına kavuşabilmişlerdir. Bu kapsamda ortaya çıkan ticari uyuşmazlıkların giderilmesinde ise ağırlıklı olarak uluslararası ticari tahkim mekanizmasından yararlanıldığı görülmektedir. Çifte vergilemeden kaynaklı uluslararası vergi sorunlarının çözülmesinde ise ticari tahkim mekanizmasının uygulanması mümkün olmamakta; tahkim uygulamaları, sadece karşılıklı anlaşma usulünün bir

uzantısı olarak sınırlı bir alanda uygulanmaktadır. Tahkimi; her iki tarafın üzerinde anlaşmaya vardığı konular dahilinde ortaya çıkabilecek bir anlaşmazlığın devlet yargısı dışında hakem kararında çözümlenmesi olarak kabul edersek, yatırımcıların ticari tahkim mekanizması marifetiyle hak arama girişimlerinin yeni bir kavram olduğu ve düne kadar yatırım anlaşmazlıklarının çözümünde kapitülasyonlar ve diplomatik korumacılıktan hareket eden bir yaklaşım tarzı içerisinde şekillendiği görülmektedir.

Uluslararası çifte vergilendirmeden kaynaklı sorunların ön plana çıktığı günümüzde ise mevcut sorunların çözümlenmesi öncelikle çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları kapsamında giderilmeye çalışılmaktadır. Ancak uygulamada çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarında yer alan açık kuralların ülkelerin vergi idarelerince yanlış yorumlanması veya görmezden gelinmesi gibi hallerde anlaşmazlıkların çözümünü de sekteye uğrayabilmektedir. Bu duruma ilişkin çözüme yönelik iki temel mekanizmanın ortaya çıktığı görülmektedir. Bunlardan ilki OECD Model Vergi Anlaşmasının 25. maddesi olarak tanzim edilen bu tür anlaşmalarda açıkça belirtilen hükümler doğrultusunda gerektiğinde sorunlar *Karşılıklı Anlaşma Usulü* ile çözümlenebilmektedir. Ayrıca Karşılıklı Anlaşma Usulü'nün bir parçası olarak değerlendirilen “Karşı Düzeltmeler” yaklaşımı veya Karşılıklı Anlaşma Usulüne dayalı bir yöntem olarak değerlendirilen “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları” kapsamında da uyuşmazlıkların çözümü mümkün olabilmektedir. Bununla birlikte “Karşılıklı Anlaşma Usulü”nün yetersizliği noktasında 25.maddenin 5. fıkrasına eklenen hükümler doğrultusunda tahkim yöntemine başvurulabilmektedir. Tahkim uygulaması kapsamındaki ikinci bir uygulama yöntemi ise farklı bir tahkim sözleşmesi şeklinde oluşturulan AB Tahkim Sözleşmesi kapsamında getirilen çözümsel yöntemlerdir. Bu yöntemlerin temelinde çifte vergilemenin oluşturduğu vergisel ihtilafların giderilmesi amaçlanmakta, çifte vergilendirmeden kaynaklı pek çok sorun dikkate alındığında bunlardan en önemlisinin transfer fiyatlandırmadan kaynaklı sorunlar olduğu görülmektedir.

Uygulama noktasında ise vergisel tahkim KAU'nün uzantısı olarak değerlendirilmektedir. Bugün itibariyle KAU ve ona dayalı yöntemlerin çifte vergilemeyi önlemede yetersizlikler içerdiği, bağlayıcı bir karar tesis edilmesi noktasında idarelerin zorunlu olmadığı, sonuçlandırılmayan davaların oranının

giderek arttığı anlaşılmaktadır. Ayrıca KAU yerine yerel mahkemeye de başvurabilen mükellef yerel mahkemelerin tarafsız olamayacağı, yanlı tutum sergileyebilecekleri noktasında da uluslararası komiteler tarafından sıklıkla vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkim mekanizmasının tavsiye edildiği görülmektedir. Ayrıca vergisel tahkimin düşük masraflı olması, yargılama sürecinin hızlı, kararların kesin ve bağlayıcı nitelikte bulunması, alınan kararların tarafsız olacağına olan inanç gibi hususlar uygulamada bu yöntemi öne çıkaran sebeplerden olmaktadır.

Türkiye ticari tahkim mekanizmasından farklı olarak; imzaladığı çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının hiçbirinde vergisel tahkim uygulamasına yer vermemekte ve vergisel tahkim mekanizmasını ihtiyatla karşılamaktadır. Bu süreçte ortaya çıkan uyuşmazlık durumunda mükellefler, öncelikle uyuşmazlığın söz konusu olduğu ülkedeki yerel mahkemelere başvurabilmekte ya da KAU ile sorunların hallini talep edebilmektedirler. Ancak KAU'nün yetersiz kaldığı hallerde, mükellefin talebi ve ilgili ülkelerin idarelerinin tahkim şartı üzerinde anlaşmaları karşılığında tahkime gidilebilmektedir.

Ülkeler hâkimiyetin simgesi olarak değerlendirdikleri vergileme yetkisinin, ulusüstü bir yapıya devri anlamına gelebilecek (ulusal yargının dışlanması) böyle bir düzenlemeye karşı çekince koyabilmektedir. Küresel sermaye sahiplerinden gelen baskılar vergi sistemlerini dönüştürdüğü gibi bu bağlamda vergi hukukunun yapısını da değiştirmektedir. Bu gün itibariyle KAU' nün bir uzantısı veya AB tahkim sözleşmesinde yer aldığı şekliyle ikincil bir düzenleme olarak değerlendirilen bu yapının küresel dönüşümün vazgeçilmez bir ögesi olacağı, ilerleyen dönemde uluslararası vergisel tahkimin, uluslararası ticari tahkimden bağımsız bir alan olarak değil, uluslararası tahkim çatısı adı altında bütünleşik bir yapı sergileyeceği düşünülmektedir.

ÖZET

NAR. Mehmet. Kamu Ekonomisi Bağlamında Vergisel Politika Uygulamaları, Mayıs 2012.

Toplumda vergilemeye karşı oluşabilecek olumsuz değer ve yargılar vergi ödeme istencini azaltabilmekte ve buna paralel mükellefler kamusal mallardan vergi ödemeksizin bedava yararlanabilmektedir. Bunun nedeni ise stratejik etkileşim ve bedavacılıktır. Sorunun çözümüne yönelik işbirliği ve hükümet aracılığı olmadan tam bir tatmin seviyesine ulaşamadığı gibi etkinsizlik de yüksek olmaktadır. Sonuçta stratejik etkileşimden kaynaklı vergi uyumsuzluğu şeklinde vergileme sorunu ön plana çıkmakta ve dolayısıyla kamu finansmanında yetersizlikler oluşabilmektedir. Diğer taraftan bedavacılık sorunu sunulan hizmetlerin değerinin azalmasına neden olduğu gibi ek maliyetlerin de oluşmasına neden olmaktadır.

Politik rekabet içerisinde seçmenlerin desteğini kazanmak isteyen politikacılar, bir taraftan seçmenlerin ödediği vergiyi azaltmak için gayret sarf edebilmekte, diğer taraftan da kamusal ve yarı kamusal malları kişi ya da çıkar grupları lehine bedava ya da kısmi bedavacılık şeklinde sunabilmektedirler. Birinci bölümde kişisel çıkar sağlamak amacıyla stratejik davranan ve bedavacılığa yönelen kişi ya da gruplar olurken, bu bölümde siyasi çıkar amacıyla stratejik davranan ve bedavacılığa yönelenler ise temelde politik ve bürokratik aktörler olmaktadır.

Bu kısır döngü kaynak ihtiyacı içerisindeki özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler bakımından ağırlıklı olmak üzere uluslararası vergi ikilemi şeklinde ifade edilen uluslararası vergi politikaları benzeri uygulamaların daha yoğun biçimde gündeme gelmesine neden olmaktadır. Vergilendirme ve kamu finansmanı hakkında devam eden tartışmaların temel özelliklerinden biri ise gücün ulus devletlerden küreselleşmeyle beraber uluslararası kurumlara aktarılmasıyla yakından ilgili olmasıdır. Bu kapsamda ortaya çıkan küresel vergi sorunları, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergisel bağımsızlığını aşındırarak özgür politika belirleme algılarını sınırlarken diğer taraftan da uluslararası tahkim sürecindeki şekliyle hukuki bağımsızlıklarını da zedeleyebilmektedir.

Anahtar Kavramlar: Kamusal Mallar, Vergi, Kamu Ekonomisi, Bedavacılık, Politik Ekonomi, Uluslararası Vergi Politikaları, Küresel Vergi Sorunları, Tahkim.

ABSTRACT

NAR. Mehmet. Taxational Policy Applications in the Context of Public Economics, May 2012.

Some negative prejudices and views against the taxation in society may decrease the will of paying tax and correspondingly, taxpayer may benefit from the public goods without paying any tax. Therefore, the results of this situation are both strategical interaction and free rider. It is not possible to reach an optimum level for the solution of the problem since there is not any government intervention. Therefore, the level of inefficiency is high. As a result, taxation problem appears in the form of tax noncompliance and therefore, deficiencies in public finance appears. On the other hand, the problem of free rider lessens the value of services but also leads to incremental cost.

Politicians who want but also to obtain the support of voters strive to decrease the taxes on one hand, and on the other hand they present public or semi public goods to the individuals or special interest group within the concept of free rider or partial free rider. Though, in the first part, there are individuals or interest groups that inclined to free rider and behave strategically in order to get personal benefit, there are also politicians and breucrats who take actions for the free rider and political interest.

This vicious cycle causes the intense application of international tax policies called international tax dilemma, especially, in the underdeveloped countries (or third world countries) and developing countries which are in need of source. One of the basic qualities of the current discussions about the taxation and public finance is closely related with the transfer of the power from nation states to meta national institutions owing to globalization. Global taxation problems which appear within this concept, cause both restrictions for the underdeveloped and developing countries for determining free policy by abolishing tax independence , and cause harm to their legal independence in the international arbitration.

Keywords: Public Goods, Tax, Public Economics, Free-Riding, Political Economy, International Tax Policy, Global Tax Issues, Arbitration.

KAYNAKÇA

- AGENOR Pierre R and MONTIEL Peter J. *Development Macroeconomics*, Princeton University Press, 1996.
- AGENOR Pierre R and MONTIEL Peter J. *Development Macroeconomics*, Princeton University Press, 2008.
- AKALIN Güneri. *Kamu Ekonomisi*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara 1986.
- ALTMAN Zvi Daniel. *Dispute Resolution Under Tax Treaties*, International Bureau of Fiscal Documentation. Amsterdam, The Netherlands, IBFD Publications, 2005.
- AMBRUMENIL Peter and SCOTT Walter. *Mediation and Arbitration*, by Cavendish Publishing Limited, Great Britain, 1997.
- ANDERSSON Thomas. *Multinational Investment in Developing Countries: A study of Taxation and Nationalization*, by Routledge, 1991.
- ANDERSSON Krister, EBERHARTINGER Eva and OXELHEIM Lars. *National Tax Policy in Europe*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2007.
- ARROW Kenneth J and INTRILIGATOR Michael D. *Handbook in Economics*, by Elsevier, 1985.
- ASOUZU Amazu A. *International Commercial Arbitration and African States: Practice, Participation and Institutional Development*, Cambridge University Press, 2004.
- AUERBACH Alan j and FELDSTEIN Martin. *Handbook of Public Economics*, by Elsevier Science, 1987.

- AUERBACH Alan J and FELDSTEIN M. *Handbook of Public Economics*, Vol: 4, by Elsever Science, 2002.
- AVI-YONAH Reuven S. *International Tax as International law: An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge University Press, 2007.
- AVI-YONAH Reuven S. *Globalization and Tax Competition: Implications for Developing Countries*, Cepal Review 74, s. 59-66, August 2001.
- BAAKE Pio and BORCK Rainald. *Public Economics and Public Choice*, Berlin, 2007.
- BACKHAUS Jürgen G and WAGNER Richard E. *Handbook of Public Finance*, USA, 2004.
- BALDWIN Robert E and WINTERS L Alan. *Challenges to Globalization: Analyzing the Economics*, The University of Chicago Press, 2004.
- BARRETT Jerome T and BARRETT Joseph P. *A History of Alternative Dispute Resolution: The Story of a Political, Cultural, and Social Movement*, Published by Jossey-Bass, 2004.
- BUSU Subhajit. *E-Commerce*, Ashgate Publishing Limited, Queen's University Belfast UK, 2007.
- BEALEY Frank. *The Blackwell Dictionary of Political Science: A User's Guide to Its Terms*, Blackwell Publishers, First Published, 1999.
- BEALEY Frank and JOHNSON Allan G. *The Blackwell Dictionary of Political Science*, Blackwell Publishing Ltd, 1999.
- BECKER Gary S. *A Theory of Competition Among Pressure Groups for Political Influence*. The Quarterly Journal of Economics, Vol: 98, No: 3, s. 371 – 400, August 1983.

- BEKKER Pieter, DOLZER Rudolf and WAIBEL Michael. *Making Transnational Law Work In The Global Economy*, Cambridge University Press, First published, 2010.
- BELLINGER William K. *The Economic Analysis of Public Policy*, by Routledge, 2007.
- BERNARD Luigi, CHANDLER Mark W.S and GANDULLIA Luca. *Tax System and Tax Reform in New EU Members*, by Routledge Studies in The Modern World Economy, 2005.
- BERNHOLZ Peter and VAUBEL Roland. *Political Competition and Economic Regulation*, by Routledge, 2007.
- BISHOP Matthew. *Essential Economics*, Published by Profile Books Ltd, April, London, 2004.
- BLEJER Mario and TER-MINASSIAN Teresa. *Fiscal Policy and Economic Reform*, by Routledge, 1997.
- BOOGERT Maurits H. *The Capitulations and the Ottoman Legal System: Qadis, Consuls and Beratlls in the 18th Century*, Netherlands, 2005.
- BOUCKAERT Boudewijn and GEEST Gerrit D. *Encyclopedia of Law and Economics: The Economics of Public and Tax Law*, by Edward Elgar, 2000.
- BRADFORD David. *Tax Policy and The Economy*, National Bureau of Economic Research, The MIT Press, 1991.
- BRADFORD David F. *The X Tax in the World Economy: Going Global with A Simple Progressive Tax*, The AEI Press, Washington, D.C. 2004.
- BRAKMAN Steven and GARRETSEN Harry. *Foreign Direct Investment and The Multinational Enterprise*, The MIT Press, 2008.

- BRATSPIES Rebecca M and MILLER Russell A. *Transboundary Harm in International Law*, Cambridge University Press, 2006.
- BRAUTIGAM Deborah, FJELSTAD Odd-Helge and MOORE Mick. *Taxation and State- Building in Developing Countries*, 2008.
- BRENNAN Geoffrey and BUCHANAN James M. *The Reason of Rules*, Liberty Fund, Indianapolis, Vol:10, 2000.
- BRENNAN Geoffrey and BUCHANAN James M. *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, vol:9, Cambridge University Press, 2000.
- BRESSER- PEREIRA Luiz C. *Democracy and Public Management Reform*, Oxford University Press, 2004.
- BRIAN Nelson. *Comprehensive Dictionary of Economics*, Published by Abhishek Publications, 2004.
- BROWN Alan A, NEVBERGER Egon and PALMATIER Malcom. *Perspectives in Economics*, New York, 1971.
- BROWN Lawrence D and JACOBS Lawrence R. *The Private Abuse of the Public Interest*, The University of Chicago, 2008.
- BUCHANAN James M and CONGLETON Roger D. *Politics By Principle, Not Interest: Toward Nondiscriminatory Democracy*, Cambridge University Press, 1998.
- BUCHANAN James M. *The Demand and Supply of Public Goods*, United States of America, Vol: 5, Liberty Fund, 1999.
- BUCHANAN James M and TULLOCK Gordon. *The Calculus of Consent Logical Foundations of Constitutional Democracy*, Liberty Fund, Indianapolis, Vol: 3, 1999.

- BUCHANAN James M and WAGNER Richard E. *Democracy in Deficit*, Liberty Fund, Indianapolis, Vol:8, 2000.
- CAMERON David, RANIS Gustav and ZINN Annalisa. *Globalization and Self-Determination*, by Routledge, 2006.
- CAPLAN Bryan. *The Myth of the Rational Voter*, Princeton University Press, 2006.
- CERIONI Luca. *EU Corporate Law and EU Company Tax Law: Corporations, Globalisation and the Law*, Published by Edward Elgar, 2007.
- CLAUS Iris, GEMMELL Norman, HARDING Michelle and WHITE David. *Tax Reform in Open Economies International and Country Perspectives*, Centre for Applied Macroeconomic Analysis (CAMA), 2010.
- CNOSSEN Sijbren and SINN Hans-Werner. *Public Finance and Public Policy in the New Century*, The MIT Press, 2003.
- CNOSSEN Sijbren. *Theory and Practice of Excise Taxation*, Oxford University Press, First published, 2005.
- COHEN Stephen D. *Multinational Corporations and Foreign Direct Investment: Avoiding Simplicity, Embracing Complexity*, Oxford University Press, 2007.
- COLEMAN William and UNDERHILL Geoffrey. *Regionalism and Global Economic Integration*, New York, 1998.
- COLLIN Peter H. *Dictionary of Economics*. A & C Black Publishers Ltd, First Published in Great Britain, 2003.
- COLLIN Peter H. *Dictionary of Law*, Fourth Edition, Bloomsbury Publishing Plc, 2004.
- CORNES Richard and SANDLER Todd. *The Simple Analytics of Pure Good Provision*, *Economica*, New Series, Vol. 52, No: 205, s. 103-116, Feb. 1985.

- COUNCIL DIRECTIVE. 2003/49/EC, On A Common System of Taxation Applicable to Interest and Royalty Payments Made Between Associated Companies of Different Member States, 3 June 2003.
- COUNCIL DIRECTIVE. 2004/38/EC, Official Journal of the European Union, 29 April 2004.
- COUNCIL DIRECTIVE. 2006/112/EC, On the Common System of Value Added Tax, 28 November 2006.
- COUNCIL DIRECTIVE. 2008/118/EC, Concerning the General Arrangements for Excise Duty and Repealing Directive 92/12/EEC, 16 December 2008.
- COUNCIL OF EUROPE. *Taxation: Harmful Tax Competition*, Brussels, June, 2003.
- CREW Michael and PARKER David. *International Handbook on Economic Regulation*, Edward Elgar Publishing, 2006.
- CURRIE Samantha. *Migration Work and Citizenship in the Enlarged European Union*, Ashgate Publishing Limited, University of Liverpool UK, 2008.
- DAHLBERG Mattias. *Tax Competition in Europe – A Swedish National Report*, Lausanne, June 2002.
- DESAI Mihir A and HINES James R. *Evaluating International Tax Reform*, Negotiation, Organizations and Markets Research Papers, June, 2003.
- DEUTSCH Robert L, ARKWRIGHT Roisin and CHIEW Daniela. *Principles and Practice of Double Taxation Agreements: A Question and Answer Approach*, 2008.
- DIAMOND Jared. *Guns Germs and Steel: The Fates of Human Societies*, W.W Norton & Company, New York, April, 1999.
- DIAMOND John W and ZODROW George R. *Fundamental Tax Reform: Issues, Choices and Implications*, The MIT Press, 2008.

- DİLEYİCİ Dilek. *Devletin Mali Alandaki Rol ve Fonksiyonlarındaki Değişim*, İç. Aktan, Dileyici, Vural (Eds.), Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar, 2004.
- DOERNBERG Richard L and HINNEKENS Luc. *Electronic Commerce and International Taxation*, Kluwer Law International, 1999.
- DOMAR Takuo. *The Political Economy of Public Finance in Britain 1767–1873*, by Routledge, 2004.
- DREHER Axel, GASTON Noel and MARTENS Pim. *Measuring Globalisation: Gauging Its Consequences*, Springer Science, 2008.
- DREXL Josef, HILTY Reto M, SCHON Wolfgang and STRAUS Joseph. *Intellectual Property, Competition and Tax Law*. Max Planck Institute, Volume 3, 2008.
- DYE Thomas, R. *The Policy Consequences of Intergovernmental Competition*, Cato Journal, Vol 10, No: 1, Spring / Summer, 1990.
- ELIAS Norbert. *Uygarlık Süreci*, Cilt 2, (çev. E. Özbek) İletişim Yayınları, İstanbul 2002.
- ENDERWICK Peter. *Globalization and Labour*, Chelsea House Publishers, Philadelphia, 2006.
- ERKAN Hüsnü, *Ekonomi Politikasının Temelleri*, Aydın Yayınevi, İzmir 1984.
- EUROPEAN PARLIAMENT. *Tax competition in the European Union*, Directorate-General for Research, , Economic Affairs Series, Working Paper, Luxembourg, December 1998.
- FELDMAN Allan M and SERRANO Roberto. *Welfare Economics and Social Choice Theory*, Brown University, USA, 2006.
- FELDSTEIN Martin. *The Effects of Taxation on Capital Accumulation*, The University of Chicago Press, by the National Bureau of Economic Research 1987.

- FIGUEROA Antonio Hugo. *International Double Taxation*, 59 Bulletin for International Fiscal Documentation 379-386, August/September 2005.
- FINIZIO Steven, MILES Wendy, HALE Wilmer and LLP Dorr. *International Arbitration: A Practical Insight to Cross-Border International Arbitration Work*, Published by Global Legal Group Ltd, London, 2009.
- FINNEY Malcolm James. *Wealth Management Planning*, John Wiley and Sons, Ltd Publication, 2008.
- FRANK Howard A. *Public Financial Management*, CRC Press is an imprint of Taylor & Francis Group, 2006.
- FRIEDL Gunther. *Real Options and Investment Incentives*, Springer-Verlag, Berlin Heidelberg, 2007.
- GAILLARD Emmanuel and SAVAGE John. *International Commercial Arbitration*, Published by Kluwer Law International, 1999.
- GALGOCZI Bela, LESCHKE Janine and WATT Andrew. *EU Labour Migration Since Enlargement: Trends, Impacts and Policies*, Ashgate Publishing, 2009.
- GENSCHEL Philipp. *Globalization Tax Competition And The Welfare State Politics Society*, Vol. 30, No: 2, s. 245-275, June 2002.
- GERALD Valpy Fitz. *International tax cooperation and capital mobility*, University Of Oxford, Cepal Review 77, August 2002.
- GILPIN Robert. *Global Political Economy: Understanding The International Economic Order*, Princeton University Press, 2001.
- GIOVANNINI Alberto, HUBBARD R. Glenn and SLEMROD Joel. *Studies in International Taxation*, A National Bureau of Economic Research Project Report, The University of Chicago Press, 1993.

- GOERKE Laszlo. *Taxes and Unemployment*, Boston MA, Dordrecht and London: Kluwer Academic Publishers, 2002.
- GOOBY Peter Taylor. *Choice and Public Policy*, Macmillan Press, 1998.
- GOODSPEED Timothy J and WITTE Ann Dryden. *International Taxation*, Florida International University, Florida, 1999.
- GOTTSCHALK Eckart, MICHAELS Ralf, RUHL Giesela and HEIN Jan Von. *Conflict of Laws in A Globalized World*, Published in the United States of America, by Cambridge University Press, New York, 2007.
- GRAHAM John R. *A Review of Taxes and Corporate Finance*, now Publishers Inc, 2006.
- GRUBERT Harry and NEWLON Scott. *Taxing Consumption in a Global Economy*, Publisher for the American Enterprise Institute, Washington DC, 1997.
- GUNTHER Richard, MONTERO Jose R and PUHLE Hans J. *Democracy Intermediation and Voting on Four Continents*, Oxford University Press, 2007.
- HARRIS Peter and OLIVER David. *International Commercial Tax*, Cambridge University Press, 2010.
- HAYEK F A. *Law Legislation and Liberty*, London, 1982.
- HAUFLER Andreas and RUNKEL Marco. *Firms' Financial Choices and Thin Capitalization Rules Under Corporate Tax Competition*, University of Magdeburg, 2009.
- HEAD Keith. *Elements of Multinational Strategy*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg 2007.
- HILLMAN Arye L. *Public Finance and Public Policy: Responsibilities and Limitations of Government*, Cambridge University Press, Bar-Ilan University, Israel, 2009.

- HINDRIKS Jean and MYLES Gareth. *Intermediate Public Economics*, Massachusetts Institute of Technology, 2006.
- HINES James R. *Lessons From Behavioral Responses to International Taxation*, National Tax Journal, Vol 52, No: 2, s. 305-322, June 1999.
- HINES James R A. *International Taxation and Multinational Activity*, National Bureau of Economic Research Conference Report, The University of Chicago Press, 2001.
- HINES James R and DHARMAPALA Dhammika. *Which Countries Become Tax Havens?* December UMICH, Working Paper, 2006.
- HOLCOMBE Randall G. *Tax Policy from A Public Choice Perspective*, National Tax Journal Vol 51, No: 2, s. 359-371, June 1998.
- HOLLINGER Robert. *Postmodernizim and Social Sciences: A Thematic Approach*, London: SAGE Publications Ltd, 1994.
- HONOHAN Patrick. *Taxation of Financial Intermediation Theory and Practice for Emerging Economies*, A copublication of the World Bank and Oxford University Press, 2003.
- HORNLE Julia. *Cross-Border Internet Dispute Resolution*, Cambridge University Press, First published, 2009.
- HUFBAUER Gary Clyde and ASSA Ariel. *US Taxation of Foreign Income*, Peterson Institute for International Economics, Washington DC, October, 2007.
- ILO, International Labour Office. *A Fair Globalization: Creating Opportunities for All*, 2004.
- IMF. *Offshore Financial Centers*. IMF Background Paper, Prepared by the Monetary and Exchange Affairs Department, June 23, 2000.

- IMF. *Committee on Balance of Payments Statistics, Annual Report*, by the Statistics Department, 2010.
- IMF STATISTIC. *Balance of Payments Statistics BOPS*. Country Data, Country Tables, June, 2011.
- INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Global Financial Stability Report Meeting New Challenges to Stability and Building A Safer System*, April, 2010.
- ITO Takatoshi and KRUEGER Anne. *The Political Economy of Tax Reform*, The University of Chicago Press, by the National Bureau of Economic Research 1992.
- JANEBA Eckhard. *International Tax Competition*, Publisher: Tübingen Mohr Siebeck, 1997.
- JANEBA Eckhard and SCHJELDERUP Guttorm. *Why Europe Should Love Tax Competition and The U.S. Even More So*, Working Paper 9334, National Bureau of Economic Research, November 2002.
- JONES Chris. *Applied Welfare, Economics*, Oxford University Pres, Incorporated, July 2005.
- JUST Richard E, HUETH Darrell and SCHMITZ Andrew. *The Welfare Economics of Public Policy*, Northampton USA, 2004.
- KARATAŞ İzzet, ERTEKİN Erol. *Uygulamada İhtiyari Tahkim ve Yabancı Hakem Kararlarının Tenfizi Tanınması*, Ankara, 1997.
- KARIYAWASAM Rohan. *International Economic Law an the Digital Divide: A New Silk Road?* Elgar International Economic Law, 2007.
- KAUR Amarjit and METCALFE Ian. *Migration Challenges in Asia*, Palgrave Macmillan, 2006.

- KELMAN Mark. *Strategy or Principle ? The Choice Between Regulation and Taxation*, The University of Michigan Press, 1999.
- KEMMERLING Achim. *Taxing The Working Poor: The Political Origins and Economic Consequences of Taxing Low Wages*, Edward Elgar Publishing, 2009.
- KOCAMAN, Ç. Berna. *Serbest Bölgeler: Türkiye’ de Seçilen Yerlerin Bilimsel Açıdan Değerlendirilmesi*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2003.
- KOCAMAN, Ç. Berna. *Finansal Açıdan Factoring*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2003.
- KOCAMAN, Ç. Berna. *Finansal Piyasalar*. Siyasal Kitabevi, 1.Baskı, Ankara, 2003.
- KOHONEN Matti and MESTRUM Francine. *Tax Justice: Putting Global Inequality on the Agenda*, Pluto Press, 2009.
- LAFFER Arthur B. *The Laffer Curve: Past, Present and Future*, Backgrounder, No: 1765, 2004.
- LAFFONT Jean Jacques. *Fundamentals of Public Economic*, The MIT Press, 1988.
- LAMB Margaret, LYMER Andrew, FREEDMAN Judith and JAMES Simon. *Taxation: An Interdisciplinary Approach to Research*, Oxford University Press 2005.
- LAMMERSEN Lothar and SCHWAGER Robert. *The Effective Tax Burden of Companies in European Regions: An International Comparison*, Springer , Company, Germany, 2005.
- LARKINS Ernest R. *International Applications of U.S. Income Tax Law*, John Wiley and Sons Inc, 2004.
- LASLIER Jean F and SENYER M R. *Handbook of Approval Voting*, Springer, Berlin, 2010.
- LEACH John. *A Course in Public Economics*, Cambridge University Pres, 2004.

- LEITZEL Jim. *The Political Economy of Rule Evasion and Policy Reform*, by Routledge, 2003.
- LEVY Frank. *Dollars And Dreams: The Changing American Income Distribution*, Basic Books, New York, 1987.
- LIPSEY Richard G. *An Introduction to Pozitive Economic*, by Weidenfield and Nicolson, London, 1975.
- LUTZ Dieter S. *The OSCE Court of Conciliation and Arbitration: Peaceful Settlement of Disputes as a Correlative of Force Prohibition*, 1995.
- MARCIANO Alain and JOSSELIN Jean M. *Low and the State, A Political Economy Approach*, USA, 2005.
- MARTIN Elizabeth. *A Dictionary of Law*, Market House Books Ltd, Fifth Edition, 2003.
- MARX Karl. *Capital*, Penguin Books, England, 1981.
- McCANN Hilton. *Offshore Finance*, Cambridge University Press, First Published, 2006.
- McCONNELL Campbell R and BRUE Stanley L. *Economics Principles, Problems and Policies*, McGraw- Hill, Boston, 2002.
- McGEE Robert W. *Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies*, Springer Science, 2008.
- MEDEMA Steven G and SAMUELS Warren J. *The History of Economic Thought: A Reader*, 2003.
- MISHKIN Frederic S. *The Next Great Globalization: How Disadvantaged Nations Can Harness Their Financial Systems to Get Rich*, Princeton University Press, 2006.
- MOFFITT Michael and BORDONE Robert. *The Handbook of Dispute Resolution*, Published by Jossey-Bass, 2005.

- MOORE James C. *General Equilibrium and Welfare Economics*, Berlin, 2007.
- MORGAN Bronwen. *The Intersection of Rights and Regulation*, Publisher by Ashgate, 2007.
- MORINOBU Shigeki and FELLOW Senior. *Capital Income Taxation and the Dual Income Tax*, Policy Research Institute, PRI Discussion Paper Series, 2004.
- MORRISON Thomas A. *Taxation of International Investment*, The Accounting Review, Vol. 41, No: 4, s. 704 – 713, 1966.
- MOSES Margaret L. *The Principles and Practice of International Commercial Arbitration*, Cambridge University Press, First published, 2008.
- MOSLEY Layna. *Global Capital and National Governments*, University of Notre Dame, Cambridge University Press, 2003.
- MYLES D Gareth. *Public Economics*, Cambridge University Press, 1995.
- NEAL Terry. *Offshore Advantage*, Master Media Publishing Corp, 1998.
- NEHRING Holger and SCHUI Florian. *Global Debates About Taxation*, palgrave Macmillan, 2007.
- NELSON Phillip J and GREENE Kenneth V. *Social Rules and Public Choice*, The University of Michigan Press, 2003.
- NG KWANG Yew. *Welfare Economics: Towards a More Complete Analysis*, New York, 2004.
- NICHOLSON Water. *Microeconomic Teory Basic Principles and Extensions*, Pressed by Harcourt Brace College Publishers, Florida, 1995.
- NOUSSIA Kyriaki. *Confidentiality in International Commercial Arbitration*, Springer-Verlag, Berlin Heidelberg, 2010.
- OATES Wallace E. *Toward A Second Generation Theory of Fiscal Federalizm*, *International Tax and Public Finance*, Springer Science, s.349-373,

Netherlands, 2005.

OECD. *Transfer Pricing Guidelines*, For Multinational Enterprises and Tax Administrations, July, 1995.

OECD. *Harmful Tax Competition-An Emerging Global Issue*, Organisation for Economic Co-Operation and Development, Paris, 1998.

OECD. *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, Report to the Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, 2000.

OECD. *Corporate Tax Incentives for Foreign Direct Investment*, Organisation for Economic Co-operation and Development, 2001.

OECD. *Economic Outlook*, No. 75, Annex Table 25, *General Government Total Outlays, Per cent of Nominal GDP*, June, 2004.

OECD. *The OECD'S Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member Countries*, Centre for Tax Policy and Administration, 2006.

OECD. *Fundamental Reform of Personal Income Tax*, *Tax Policy Studies*, OECD Publishing, 2006.

OECD. *Manual on Effective Mutual Agreement procedures (MEMAP)*, Centre for Tax Policy and Administration, February, 2007.

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Committee on Fiscal Affairs, Condensed Version, 17 July, 2008.

OECD. *A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing*, The Internationally Agreed Tax Standard, Progress made as at 2nd April, 2009.

OECD. *Revenue Statistic 1965-2009*, OECD Publishing, 2010.

OECD. *Tax Policy Studies: Choosing a Broad Base Low Rate Approach to Taxation* No.19, 2010.

OECD. *Tax Policy Studies: Tax Policy Reform and Economic Growth*, No.20, 2010.

OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 22 July, 2010.

OECD. *Implementing The Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions*, Second Edition, OECD Publishing, May, 2011.

OECD. *Innovation Strategy. Attractiveness for Innovation: Location Factors for International Investment*, 2011.

OECD. Progress Report. *A Progress Report on The Jurisdictions Surveyed by hhe OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard*, Progress made as at 15 December, 2011.

OECD. *Government at a Glance*, OECD Publishing, 2011.

OECD. *Attractiveness for Innovation: Location Factors for International Investment*, 2011.

QFC. *QFinance The Ultimate Resource*, First published, by Bloomsbury Information Ltd, London, United Kingdom, 2009.

OLIVER David and Peter HARRIS. *Tax Law: International Commercial Tax*, Cambridge University Press, First published, 2010.

ONYEMA Emilia. *International Commercial Arbitration and the Arbitrator's Contract*, First published, by Routledge, 2010.

OTT Attiat F and CEBULA Richard J. *Empirical Public Economics*, Edward Elgar Publishing, 2006.

- ÖZ, N. Semih. *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart 2005.
- ÖZ, N. Semih. *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart 2006.
- ÖZ, N. Semih. *Tek Oranlı Gelir Vergisi Sistemi Üzerine Değerlendirmeler*, A.Ü, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Maliye Bölümü, Maliye Teorisi Ana Bilim Dalı, (Basılmamış Makale), Ankara, 2012.
- PAPARINSKIS Martins. *Investment Arbitration and the Law of Countermeasures*, British Year Book of International Law, Volume 79, 2009.
- PARDO Jose Casas and SCHWARTZ Pedro. *Public Choice and the Challenges of Democracy*, 2007.
- PATTERSON Dennis and AFILALO Ari. *The New Global Trading Order: The Evolving State and the Future of Trade*, Cambridge University Press, 2008.
- PAUL James A and WAHLBERG Katarina. *Global Taxes for Global Priorities*, Published by Global Policy Forum, The World Economy, Ecology and Development Association (WEED) and the Heinrich Böll Foundation, 2002.
- PELÁEZ Carlos M and PELÁEZ Carlos A. *Globalization and the State: Volume II: Trade Agreements, Inequality, The Environment, Financial Globalization, International Law and Vulnerabilities*, 2008.
- PELTZMAN Sam. “The Economic Theory of Regulation After A Decade of Deregulation”, *Brookings Papers on Economic Activity: Microeconomics*, s. 1-41, 1989.

- PER-OLOV Johansson. *An Introduction to Modern Welfare Economics*, Combridge University Pres, 1991.
- PICUR Ronald D and BELKAOUI A. R. *The Impact of Bureaucracy, Corruption and Tax Compliance*, Review of Accounting & Finance Emerald Group Publishing Limited, Vol: 5, (2), 2006.
- PINAR Abuzer. *Türkiye' de Kamu Gelirleri Yapısındaki Değişmeler ve Vergi Yüğü (1980-1990)*, A.Ü. SBF Dergisi, Cilt: 47, s. 287-298, sayı. 3-4, 1992.
- PINAR Abuzer. *Maliye Politikası Teori ve Uygulama*, Birinci Bası, Naturel Yayıncılık, Ankara, 2006.
- PINAR Abuzer. *İktisat ve Maliyede Güncel Tartışmalar*, Ankara Üniversitesi SBF, Doktora Ders Notları, Ankara, 2008.
- PINAR Abuzer. *Kamu Maliyesi ve Maliye Politikası*, 4. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.
- PIETERSE Jan N and REHBEIN Boike. *Globalization and Emerging Societies: Development and Inequality*, Palgrave Macmillan, 2009.
- POSNER Richard A. *Natural Monopoly and Its Regulation*, Cato Institute, 1999.
- POTERBA James M. *Tax Policy and the Economy*, National Bureau of Economic Research, The MIT Press, 2005.
- PROFETA Paola and SCABROSETTI Simona. *The Political Economy of Taxation: Lessons From Developing Countries*, Edward Elgar Publishing, Inc, 2010.
- PUBLICCITIZEN. *Table of Foreign Investor-State Cases and Claims Under NAFTA CAFTA and Peru FTA*, www.citizen.org, Washington D.C, 2011.

- RADELLI Claudio M. *The Code of Conduct Against Harmful Tax Competition: Open Method of Coordination in Disguise?* Public Administration, Vol.81, No:3, s.513-531, 2003.
- RAZIN Assaf and SLEMROD Joel. *Taxation in the Global Economy*, National Bureau of Economic Research Project Report, The University of Chicago Press, 1990.
- RAZIN Assaf and SADKA Efraim. *The Economics of Globalization: Policy Perspectives from Public Economics*, Cambridge University Press, 1999.
- RAZIN Assaf and SADKA Efraim. *Foreign Direct Investment: Analysis of Aggregate*, Princeton University Press, 2007.
- READ Colin and GREGORIOU Greg N. *International Taxation Handbook: Policy, Practice, Standards and Regulation*, Elsevier Ltd, 2007.
- REINSdorf Marshall and SLAUGHTER Matthew. *International Trade in Services and Intangibles in Era Of Globalization*, The University of Chicago Press, 2009.
- RIXEN Thomas. *The Political Economy of International Tax Governance*, Palgrave macmillan, Social Science Research Center, Berlin (WZB) Germany, 2008.
- ROBBINS Lionel. *An Essay on the Nature and Significance of Economic Science*, Second Edition, Macmillan and Co. Limited, London, 1945.
- ROSEN Harvey S and GAYER Ted. *Public Finance*, The McGraw-Hill Companies Inc, Eighth Edition, 2008.
- ROSENBLATT Phillip and TERTEROV Marat. *Turkey: A Business and Investment Review*, GMB Publishing Ltd, Rosenblatt & Company, 2006.
- ROVINE Arthur W. *Contemporary Issues in International Arbitration and Mediation*, Martinus Nijhoff Publishers, Netherlands, 2009.

- ROWLEY Charles and SCHNEIDER Friedrich. *The Encyclopedia of Public Choice*, Kluwer Academic Publishers, 2004.
- ROWLEY Charles K and SCHNEIDER Friedrich. *Readings in Public Choice and Constitutional Political Economy*, Publisher by Springer, 2008.
- RUDRA Nita. *Globalization and the Race to the Bottom in Developing Countries*, Cambridge University Press, 2008.
- RUGMAN Alan M and VERBEKE Alain. *Multinational Enterprises and Public Policy*, Journal of International Business Studies, Vol. 29, No: 1, s.115-136, 1998.
- RUTHERFORD Donald. *Routledge Dictionary of Economics*, by Routledge, First Published, 1992.
- RUTHERFORD Donald. *Routledge Dictionary of Economics*, Second edition, University of Edinburgh, 2002.
- SALANIE Bernard. *The Economics of Taxation*, by the Massachusetts Institute of Technology, 2003.
- SANDLER Todd. *Global Public Goods; International Cooperation in the 21st Century*, Questions And Answers, New York, May, 1999.
- SANDLER Todd. *on Financing Global and International Public goods*, Los Angeles USA, July, 2001.
- SANTOS Sousa de B and GARAVITO-RODRÍGUEZ C.A. *Law and Globalization from Below: Towards A Cosmopolitan Legality*, Cambridge University Press, 2005.
- SAUVANT karl P and SACHS Lisa E. *The Effect of Treaties on Foreign Direct Investment: Bilateral Investment Treaties, Double Taxation Treaties and Investment Flows*, Oxford University Press, 2009.

- SCHILL Stephan. *The multilateralization of International Investment law*, First published, Cambridge University Press, 2009.
- SCHNEIDER Friedrich, BUEHN Andreas and MONTENEGRO Claudio. *Shadow Economies All Over the World*, Policy Research Working Paper, July 2010.
- SCHWAB Klaus and SALA-I-MARTÍN Xavier. *The Global Competitiveness Report 2009–2010*, World Economic Forum Geneva, Switzerland 2009.
- SCREPANTI Ernesto and ZAMAGNI Stefano. *An Outline of the History of Economic Thought*, Oxford University Press, 2005.
- SEN Amartya. *On Ethics and Economics*, Blackwell Publishing, 1987.
- SEN Amartya. *Inequality Unemployment and Contemporary Europe*, International Labour Review, Vol: 136, Number 2, s.155-171, 1997.
- SENNETT Richard. *The Corrosion of Character: The Personal Consequences of Work in the New Capitalism*, W.W. Northorn Company, 1998.
- SHARKEY William W. *The Theory of Natural Monopoly*, Cambridge University Press, 1982.
- SHIM Jae K and CONSTAS Michael. *International Finance and Banking*, St. Lucie Press, 2001.
- SHUGHART William F and RAZZOLINI Laura. *Public Choice*, by Edward Elgar Publishing, 2001.
- SIKKA Prem. *Taming the Corporations*, First published, Association for Accountancy & Business Affairs, 2005.
- SIKKA Prem and WILLMOTT Hugh. *The Dark Side of Transfer Pricing: Its Role in Tax Avoidance and Wealth Retentiveness*, Published by Elsevier Ltd, 2010.

- SKINNER Burrhus Frederic. *Science and Human Behavior*, Skinner Foundation, 2005.
- SLEMROD Joel, HANSEN Carl and PROCTER Roger. *The Seesaw Principle in International Tax Policy*, Working Paper No. 4867, September 1994.
- SLEMROD Joel. *Tax Policy in the Real World*, University of Michigan, Cambridge University Press, 1999.
- SMITH Ian and DEBRAH Yaw. *Globalization Employment and the Workplace*, by Routledge, 2002.
- SORENSEN Peter Birch. *Tax Coordination: Economic Policy*, s. 431– 472, October 2000.
- STEGER Manfred B. *Globalization: A Very Short Introduction*, Oxford University Press, 2003.
- STEWART W. J and BURGESS Robert. *Dictionary of Law*, Second Edition, by Collins, 2001.
- STEWART Kenneth G and WEBB Michael C. *Capital Taxation, Globalization, and International Tax Competition*, University of Victoria, January 31, 2003.
- STIGLER George. *The Theory of Economic Regulation*. Bell Journal Of Economics And Management Science, Vol: 2, s. 3-21, Spring 1971.
- STONE Peter. *EU Private International Law: Harmonization of Laws*, by Edward Elgar, 2006.
- SWANK Duane and STEINMO Sven. *The New Political Economy of Taxation in Advanced Capitalist Democracies*, American Journal of Political Science, Vol. 46, No: 3, s. 642-655, July 2002.
- TANZI Vito. *Fiscal Policy and Economic Reform*, Routledge, 1997.

- TANZI Vito. *Fiscal Policy in The Future: Challenges and Opportunities*, CAS Working Paper Series, Centre for Advanced Studies & New Economics School, 2007.
- TEATHER Richard. *The Benefits of Tax Competition*, The Institute of Economic Affairs, 2005.
- TESKE Paul E. *Regulation in the States*, The Brookings Institution Press, 2004.
- THE TREATY OF ROME. 25 March 1957, ROME.
- TIEBOUT Charles M. *A Pure Theory Of Local Expenditure*, The Journal of Political Economy, Vol. 64, No:5, s. 416-424, 1956.
- TULLOCK Gordon, SELDON Arthur and BRADY Gordon L. *Government Failure*, Cato Institute, 2002.
- TULLOCK Gordon. *Public Goods, Redistribution and Rent Seeking*, Edward Elgar Publishing, 2005.
- TYC Vladimir. *Harmonization of Indirect Taxes in The European Union*, International Journal of Law And Management, Vol: 50, No: 2, 2008.
- UNCTAD World Investment Report: *Trends and Determinants*, UN New York and Geneva, 1998.
- UNCTAD. *Taxation: UNCTAD Series on Issues in International Investment Agreements*, New York and Geneva, 2000.
- UNITED NATIONS. *Free Trade Zone and Port Hinterland Development*, Economic and Social Commission for Asia and the Pacific, E S C A P, New York, 2005.
- UNITED NATIONS. *World Investment Report: Transnational Corporations and the Infrastructure Challenge*, New York and Geneva, 2008.
- UNITED NATIONS. *World Economic and Social Survey: Retooling Global Development*, Department of Economic and Social Affairs, New York, 2010.

- UNITED NATIONS (WIR). *World Investment Report: Investing in a Low-Carbon Economy*, United Nations Publication, New York and Geneva, 2010.
- VISCUSI W K, VERNON John M and HARRINGTON Joseph E. *Economics of Regulation and Antitrust*, The MIT Press, 1995.
- VIVEKANANDAN B and KURIAN Nimmi. *Welfare States and the Future*, by Palgrave Macmillan, First published, 2005.
- WALTERS Stephen and KASABUSKI J. *Enterprise Government and the Public*, McGraw-Hill, 1993.
- WASSERMAN Steve. The Amazon Effect, *The Nation*. June 18, 2012, s.13-22.
- WEINER Joann Martens. *Company Tax Reform in the European Union: Guidance from the United States and Canada on Implementing Formular Apportionment in the EU*, by Springer, 2005.
- WEINER Joann Martens. *Company Tax Reform in the European Union*, New York, 2006.
- WEINGAST Barry R and WITMAN Donald A. *The Oxford Handbook Political Economy*, Oxford University Pres, 2006.
- WILD Susan Ellis. *Webster's New World Law Dictionary*, Published by Wiley, Hoboken, NJ, Canada, 2006.
- WILSON John Douglas. *Theories of Tax Competition*, National Tax Journal, Vol. 52, No: 2, s. 269 – 304, June 1999.
- WINSTON Clifford. *Government Failure Versus Market Failure*, Washington D. C, 2006.
- WORLD DEVELOPMENT REPORT. *A Better Investment Climate for Everyone*, A Copublication of the World Bank and Oxford University Press, 2004.

WORLD ECONOMIC and SOCIAL SURVEY. *Retooling Global Development*,
Department of Economic and Social Affairs, New York, 2010.

WORLD TRADE ORGANIZATION. *Turkey – Restrictions on Imports of Textile
and Clothing Products, Report of the Panel*, WT/DS34/R, 31 May 1999.

ZEE Howell, STOTSKY Janet and LEY Eduardo. *Tax Incentives for Business
Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries*, *World
Development*, s.1497-1516, Vol. 30, No:9, 2002.

ZODROW George R. *Tax Competition and Tax Coordination in the European
Union*, *International Tax and Public Finance*, s. 651-671, 2003.