

## 2008 Küresel Krizinin Avrupa Birliği ve Türkiye Vergi Sistemlerine Etkisinin Değerlendirmesi<sup>1</sup>

Musa GÖK<sup>2</sup> & Sevda AKAR<sup>3</sup>

### Özet

İpotekli konut kredilerine bağlı olarak 2007 yılının ortalarında ABD’de başlayan kriz, 2008 yılında küresel düzeye yayılmıştır. Kriz, 1929 depresyonundan sonra ortaya çıkan en önemli küresel mali kriz olarak değerlendirilmektedir. Ekonomilerde düşen büyüme hızları, toplam talep yetersizliği, artan işsizlik oranları, enerji ve gıda fiyatlarının yükselmesi sonucu artan enflasyonist eğilimler krizin temel göstergeleri olarak ortaya çıkmıştır. Kriz özellikle gelişmiş ülkelerde; azalan vergi gelirleri, artan borçlanma ve kamu harcamaları süreciyle ülkelerin mali disiplin ve bütçe dengelerini altüst etmiştir. Doğal olarak, kriz küresel düzeyde olduğu gibi AB ve Türkiye’de kamu maliyesi uygulamalarının boyutunu ve içeriğini de önemli ölçüde etkilemiştir. Ekonomik krizin en önemli etkisinin ise kamu harcamaları, vergiler ve devlet borçlanmasını içeren bütçe yapıları ve mali sistemleri üzerinde olduğu görülmektedir. Krizin iktisadi etkileri ve bu etkileri gidermeye yönelik alınan vergisel önlemler, AB ülkelerinde yeni vergi eğilimlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu çalışmada vergi sistemlerinin krize karşı tepkisi ve süreçte ortaya çıkan vergisel eğilimler mevcut kanıtlar çerçevesinde AB ve Türkiye açısından tartışılmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Küresel Mali Kriz, Vergi Sistemi, Vergi Politikası, AB, Türkiye

## A Review of the Effects the 2008 Global Crisis on Tax Systems in European Union and Turkey

### Abstract

Depending on the subprime mortgage loans in the middle of 2007, the crisis began in the US in 2008, has spread at the global level. This crisis is considered to be the most severe financial crisis emerged after the 1929 global crisis. Falling growth rates in the economy, a total lack of general demand, rising unemployment rates, the rise in energy and food prices as a result rising inflationary have emerged as the main indicators of the crisis. The crisis, especially in developed countries, has upset the countries’ balance of the fiscal discipline and budget due to declining tax revenues, increased borrowing and public spending. Naturally, the crisis has affected significantly the size and content of public finance practices in the EU and in Turkey. It seems that the most important effects of the economic crisis have been on the budget structures which consist of public spending, tax and government debt. Economic effects of the crisis and tax measures taken to remedy them have led to the emergence of new tax trends in EU countries. In this study, the response of tax systems to the crisis and the tax trends emerging in this process are discussed in the context of the EU and Turkey.

**Keywords:** Global Financial Crisis, Tax System, Tax Policy, European Union, Turkey

<sup>1</sup> 28. Türkiye Maliye Sempozyumunda sunulan tebliğin gözden geçirilmiş halidir.

<sup>2</sup> Balıkesir Üniversitesi Bandırma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Balıkesir-TÜRKİYE  
E-posta: musagok@balikesir.edu.tr

<sup>3</sup> Balıkesir Üniversitesi Bandırma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Balıkesir-TÜRKİYE

## Giriş

İpotekli konut (subprime mortgage) kredilerine bağlı olarak 2007 yılının ortalarında Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) başlayan kriz, 2008 yılında küresel düzeye yayılmıştır. Dünya ekonomilerinde küresel krize karşı ilk acil müdahale piyasalardaki likidite sıkışıklığını gidermeye yönelik Merkez Bankalarının uyguladığı genişlemeci para politikaları olmuştur. Bu kapsamda, Merkez Bankaları hızlı bir biçimde piyasalara likiditeyi artırıcı müdahalede bulunarak faiz oranlarını düşürmeyi amaçlamışlardır.

Para piyasasında likidite sorununun çözümü ve piyasaların uluslararası eşgüdümünün sağlıklı bir biçimde sağlanabilmesi için Federal Rezerv Bank (FED) 64 milyar ABD Doları, Avrupa Birliği Merkez Bankası (ECB) 229 milyar Avro ve Japon Merkez Bankası 1 trilyon Japon Yeni piyasalara para enjekte etmiştir (Hemmelgan ve Nicodeme, 2010: 18). Buna ek olarak hükümetler krizin ortalarına doğru tüm finansal sistemin çökmesini ve banka iflâslarını önlemeye yönelik müdahalelerde bulunmuşlardır. Örneğin, Avrupa Birliği (AB) ülkeleri bankalarının yükümlülüklerinin garantiye alınması, varlık değerlerinin korunması ve likidite sorunlarının çözülmesine yönelik olarak GSYH'nin %43,6'sını bu amaçlar için taahhüt etmiştir (European Commission, 2009a: 44). ABD hükümeti ise 2008 yılında yürürlüğe giren Acil Ekonomik İstikrar Yasası ile mortgage destekli varlıkların teminatlı borç yükümlülüklerini ve finansal kurumların imtiyazlı hisse senetlerini satın alabilmek için Hazine'ye 700 milyar ABD doları destek sağlamıştır (Hemmelgan ve Nicodeme, 2010: 18).

Kriz ilk etkilerini finans sektöründe göstermiştir. İlerleyen süreçte ise vergi, harcama ve borçlanma boyutuyla ülkelerin tüm mali yapılarını etkisi altına almıştır. Hükümetler bir taraftan finansal sektöre doğrudan mali destekler sağlarken, diğer taraftan harcama ve vergi sistemlerinde genişlemeci ihtiyari maliye politikası uygulamalarına ağırlık vermişlerdir. Alınan bu mali önlemler kısa ve orta vadede krizin küresel ekonomi üzerindeki etkisini azaltmış olmakla birlikte, aynı zamanda gelişmiş ülkelerin mali sistemlerinde bozulmalara da yol açmıştır. Kriz sürecinde çoğu ülkenin kamu borçları ve koşullu yükümlülükleri, II. Dünya savaşının sona ermesinden bu yana ölçek ve yayılma bakımından daha önce hiç görülmemiş düzeye ulaşmıştır (IMF, 2009: 5).

Ülkeler uzun vadede ekonomik istikrarı yeniden sağlamak amacıyla diğer mali mekanizmaların yanı sıra vergi sistemlerinde de geniş boyutlu düzenlemelere gitmişlerdir. Kriz döneminde kamu harcama politikasıyla uyumlu vergi politikalarına ağırlık verilmiştir. Bu süreçte ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, AB genelinde yeni vergi eğilimlerinin ortaya

çıktığı da görülmektedir. Çalışma kısaca şöyle organize edilmiştir: Birinci kısımda küresel kriz ve vergi sistemleri ele alınmış, ikinci kısımda küresel krizin AB ülkelerinde uygulanan vergi sistemlerine etkisi ayrıntılı bir biçimde irdelenmiştir. Üçüncü kısımda küresel krizin Türkiye’de vergi sistemlerine etkisi incelenerek, AB ülkeleri ile kıyaslanmıştır. Son kısımda küresel krizden sonra vergi sistemlerinde öne çıkan son eğilimler tartışılmıştır.

### **Küresel Kriz ve Vergi Sistemleri**

Kapitalist ekonomi düzeninde vergi, devletin işlevlerini gerçekleştirebilmesi bakımından en önemli finansman kaynağıdır. Vergi sistemleri gelir eşitsizliklerinin azaltılmasında, ekonomik istikrarın ve kalkınmanın sağlanmasında günümüz devletlerinin etkin olarak kullandığı mali araçlardandır. Belirli bir zamanda, bir ülkede ve rasyonel bir bütünlük içinde uygulanan vergilerin tümü vergi sistemi olarak tanımlanmaktadır. Her ülkenin kendi iktisadi, sosyal ve siyasal yapısının özellikleri ve düzeyini yansıtan ayrı bir vergi sistemi vardır. Bu nedenle vergi sistemi uygulandığı ülkenin politik ekonomik ve kültürel unsurların özeti içerir. Vergi sistemi dinamik bir kavramdır ve hem ülkeden ülkeye hem de zaman faktörünün etkisiyle devamlı bir değişim ve gelişim göstermektedir (Nadaroğlu, 1996: 372-373). Küresel düzeyde yaşanan krizin vergi sistemleri üzerindeki etkisi bu değişimin tipik örneğidir. Kriz dönemlerinde ülkelerin vergi düzeyleri ve vergi sisteminin bileşenleri iradi ya da gayri iradi olarak değişebilmektedir. Vergi teşvikleri ekonomik ajanların davranışlarını değiştirebildiği için, kriz dönemlerinde özel bir önem kazanmaktadır.

Küresel anlamda 2007–2008 döneminde ortaya çıkan finansal dalgalanmalar esas olarak ABD’de 2007 yılı Ağustos ayında ipotekli konut kredi sisteminin tetiklenmesiyle başlamıştır. Rasyonel olmayan piyasa yapısı, finansal sistem üzerindeki denetim eksiklikleri ve bu süreçte izlenen finansal politikalar sonuçta öngörülemeyen olumsuzluklara neden olmuştur (Tong ve Wei, 2008: 9). Emlak piyasasında başlayan çöküntü, finansal piyasalarda büyük bir istikrarsızlığa neden olmuş ve daha sonrada likidite krizine dönüşerek, dalga dalga küresel alana yayılmıştır. Krizin köklerinde tarihin en büyük gayrimenkul ve kredi balonu yatmakla beraber, esas itibarıyla mortgage kredilerinin değil, ona dayanılarak yapılan işlemlerin (türev işlemler) yarattığı bir kriz olarak tanımlanmaktadır (Demir vd., 2008: 25). Kriz; para ve sermaye piyasalarına yayılarak, başta gelişmiş ülke piyasaları olmak üzere birçok piyasayı etkisi altına almıştır. Kriz, yarattığı yoğun belirsizlik ile hane halkı, firma ve finansal aracı kurum bilançoları üzerindeki olumsuz etkisi nedeniyle tüm piyasaları etkileyen büyük bir krize dönüşmüştür

(Öztürk ve Sözdemir, 2011: 21). 2008 küresel krizinin bütün öteki krizlerden farkı ise, tam anlamıyla küresel düzeyde yaşanması ve hemen hemen bütün ülkeleri etkilemiş olmasıdır (Eğilmez, 2010: 69).

Küresel ekonomik kriz ülkelerin finans sektörünü etkilemesinin yanı sıra, ülkelerin kamu maliyelerini de önemli ölçüde etkilemiştir. Hükümetler finansal sektörlere doğrudan mali destek sağlamış ve ihtiyari maliye politikası önlemlerini ve mali teşvikleri yoğun bir biçimde kullanmışlardır. Bu önlemler krizin küresel ekonomi üzerindeki etkisini azaltmada etkili olmuştur. Ancak, aynı zamanda özellikle gelişmiş ülkelerde kamu maliyesinde bozulmalara da yol açmıştır. Birçok ülkenin borç ödeme gücü zayıflamıştır. Hükümetlerin küresel krize karşı en önemli stratejilerinden biri de borç ödeme risklerinin olmadığını garanti edecek şekilde netleştirme çabaları olmuştur. Uluslararası Para Fonu (IMF) böyle bir strateji belirlerken dört bileşen önemli olduğuna vurgu yapmaktadır. Bunlar (IMF, 2009: 6):

- Bütçe açıkları üzerinde kalıcı etki yaratmayan mali önlem paketleri,
- Belirli politika ve kurumsal anlaşmalarla desteklenen orta vadeli mali çerçeve,
- Büyümeyi arttıracak yapısal reformların uygulanması,
- Demografik baskı altındaki ülkelerin sağlık ve emeklilik reformlarında şeffaf stratejilerin benimsenmesidir.

IMF tarafından önerilen bu formüller yeni olmamakla beraber, krizin neden olduğu durgunluğu azaltmakta ve ülkelerin mali görünümünü kuvvetlendirmekte etkili olması bakımından tartışılmaktadır. Belirtilen önlemlerin alınmaması durumunda ise ülkelerin kamu maliyesinin zayıflayacağına ve durgunluğun maliyetinin artacağına vurgu yapılmaktadır. Krizin başlangıcından günümüze kadar olan süreçte, ülkelerin bireysel veya üye oldukları kurumların eşgüdümünde aldıkları mali önlemler ve vergi teşvikleri; toplam talep ve istihdamın artırılmasında, ekonomik büyümenin yeniden istikrara kavuşturulmasında önemli rol oynamıştır. Çok sayıdaki vergisel araçlar ve diğer mali önlem uygulamalarının yanı sıra, ülkelerin uzun dönemli mali disipline bağlı kalmaları da krizin etkilerinin azaltılmasında önemli olmuştur. Uzun dönemli mali disiplinin sağlanması, özellikle genişletici mali önlemlerin uzun dönemde GSYH üzerindeki olumlu etkilerinin sürdürülebilmesi açısından önemlidir. Zai (2012) ise; krize yönelik olarak geliştirilecek politikaların hem cari krizle mücadelede hem de dünya ekonomilerindeki genel sorunların çözümüne bir fırsat sunabileceğine vurgu yapmaktadır.

## **Küresel Kriz Sürecinde AB Vergi Sistemlerindeki Genel Eğilimler**

Krizin olumsuz etkileri AB ülkelerinde de ciddi boyutlarda hissedilmiş ve Avro Alanı 2009 yılında %4,1 oranında küçülerek, tarihindeki en büyük daralmayı yaşamıştır. Kriz, AB ülkelerinde kamu açıklarının ve borç stoklarının ciddi boyutlarda artmasına ve birçok üye ülkede kamu maliyesinin sürdürülebilirliğinin tehlikeye girmesine neden olmuştur. Nitekim 2006 yılında 7,1 trilyon Avro olan AB hükümetlerinin borç yükü, 2009 yılı sonunda mali kurtarma paketlerinin de devreye girmesiyle 8,6 trilyon Avro'ya yükselmiştir (ABGS, 2011: 2).

2008 yılının başlarında birçok AB ülkesinde maliye politikası uygulamalarında belirsizlikler söz konusu olmuştur. Bu durum 2009'a kadar devam etmiş, AB ülkelerinde bütçe açıkları GSYH'nın %6,8'ine ulaşmıştır. 2011 yılından beri AB üye ülkeleri bütçe açığını %3 seviyesine indirmek için Konsey'den tavsiyeler almaktadır. Ülkelerin krizin etkilerinin azaltılması bakımından geliştirdikleri politikalar ve Konsey önerileri üzerine uyguladıkları vergisel önlemler, özellikle yatırımların teşvik edilmesi ve işsizliğin azaltılması üzerine odaklanmıştır.

Uluslararası politika belirlemede önemli aktörlerden olan IMF kriz öncesi dönemlerde kabul ettiği neoliberal yaklaşımların aksine, krizin aşılmasında ülkelere bütçe kaynaklarını kullanmaları gerektiğine vurgu yaparak mali genişlemeyi önermiştir. Aynı şekilde OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development)'de sadece para politikasıyla alınan önlemlerin krizi aşmada yetersiz kalacağına dikkate çekerek, para politikasının etkili maliye politikalarıyla desteklenmesi gerektiği görüşüne katılmıştır. AB düzeyinde küresel krize karşı ekonomiyi canlandırmak, istikrarı sağlamak ve mali konsolidasyonu sürdürülebilmek için başta harcama ve vergi politikaları olmak üzere genişlemeci maliye politikası araçlarının kullanılması başvurulan en temel politika olmuştur (Bakar ve Tokathoğlu, 2012: 484).

Küresel kriz hızlı bir biçimde AB vergi sistemlerini etkilemiş ve bu etki hem kısa dönemde hem de uzun dönemde devam etme eğiliminde olmuştur. Vergi politikası özellikle kısa dönemde vergi muafiyet ve indirimleri yoluyla toplam talebi canlandırarak krizin reel ekonomi üzerindeki etkisini gidermeye yönelik olarak yoğun bir biçimde kullanılmıştır. Orta ve uzun vadede ise vergi politikasının temel amacı, mali konsolidasyonun sağlanabilmesi amacıyla vergi gelirlerinin artırılmasına yönelik olmuştur (Zipfel, 2007: 9). AB ülkeleri genelinde küresel kriz döneminde uygulanan reformlar ve vergi politikaları esas olarak vergi koordinasyonunda

sürdürülebilir büyümeyi desteklemeyi ve kamu maliyesini kriz öncesi döneme getirmeyi amaçlamıştır.

### **Vergi Yapısı ve Bileşimi**

Birçok ekonomist, küresel krizle birlikte AB ve diğer gelişmiş ülkelerdeki mevcut vergi bileşenlerinin değişiminin gerekliliği konusunda görüş birliğine varmıştır. Bu fikir özellikle OECD tarafından da desteklenmektedir (OECD, 2010: 10). Bu değişim isteği Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund-IMF) ve Avrupa Komisyonu tarafından yaygın olarak dile getirilmiş ve desteklenmiştir (European Commission, 2010: 40; IMF, 2010; Arnold, 2008; Johansson vd., 2008: 7). Önerilen vergi bileşimi değişikliğinin tümü; başta eşitlik olmak üzere iyi bir vergi sisteminde bulunması gereken bazı nitelikleri ihmal ederek, daha çok vergilerin etkinlik ve verimliliğini artırılmasına odaklanmıştır (Bernardi, 2011: 15).

Vergi yükü düzeyi AB ülkeleri içerisinde çeşitlilik göstermektedir. Vergi yükünün en yüksek olduğu ülke Danimarka (%47,6), vergi yükünün en düşük olduğu üye ülke ise Litvanya'dır (%27,1). Diğer bir ifadeyle bu iki üye devlet arasındaki toplam vergi yükü farkı yaklaşık 20 puandır. Toplam vergi yükü, İtalya hariç bütün ülkelerde 2000 yılında ortalamanın üzerinde gerçekleşmiş, 2000-2010 döneminde ise azalmıştır. Bu duruma İsveç'in ve Finlândiya'nın 2000 yılından 2010 yılına kadar toplam vergi yüklerini sırayla %5,6 ve %5,1'e düzeyinde azaltmaları örnek gösterilebilir (European Commission, 2012a: 17, 21). Farklılık esas olarak ülkelerin iktisadi ve sosyal politika tercihlerinden kaynaklanmaktadır. Bununla beraber, bazı üye ülkelerin dolaysız kamu harcamalarından çok vergi harcamaları yoluyla sosyal ve iktisadi yardımlarda bulunmaları gibi teknik ve yönetsel faktörler de vergi düzeylerinin farklı olmasında etkili olabilmektedir.

AB'de vergi bileşimindeki tek fark vergi düzeyi olmayıp, vergi yapıları da oldukça farklılık göstermektedir. Vergi türlerine göre gelir yapısına bakıldığında; AB-15 (2004 yılından önce AB üye olan ülkeler) ülkelerinde, dolaylı vergilerden, dolaysız vergilerden ve sosyal güvenlik kesintilerinden yaklaşık olarak eşit payda gelir elde edilmekte iken, AB-12 ülkelerinde dolaysız vergilerin toplam vergiler içindeki payının düşük olduğu görülmektedir. Toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payının en az olduğu ülkeler sırasıyla Litvanya (%17,4), Bulgaristan (%18,8), Slovakya (%19,1) ve Estonya (%19,9)'dır. Bu ülkelerin tamamının düz oranlı vergi sistemi uygulamasına geçmeleri büyük ölçüde dolaysız vergi oranlarını azaltmıştır. AB (15) ülkeleri arasında da önemli ölçüde farklılıklar gözlenmektedir. Örneğin Birleşik Krallık ve İskandinav ülkelerinde toplam vergi gelirleri içerisinde dolaysız vergilerin payı oldukça yüksektir.

Danimarka ve İsveç'te ise toplam vergi gelirleri içerisinde sosyal güvenlik katkıları düşük bir paya sahiptir (European Commission, 2012a: 20).

AB üye ülkelerin yönetimler düzeyinde gelir yapılarına bakıldığında; 2011 yılında, AB (27) ülkelerinde gelirlerin %50'si, merkezi ya da federal hükümetler tarafından; %30'dan fazlası sosyal güvenlik fonları tarafından, %10 civarı yerel yönetimler tarafından, %1'inden az bir kısmı ise AB kurumları tarafından toplanmıştır. AB üyesi ülkelerin çoğunluğunda adem-i merkezietçi yaklaşımın öne çıktığı görülmektedir. Kamu gelirleriyle ilgili veriler, yerel yönetimlerin toplam kamu gelirleri içindeki payının aşamalı bir şekilde artış eğiliminde olduğuna işaret etmektedir (European Commission, 2012a: 23).

Tablo 1; Avrupa Birliği ülkelerinde 2007–2010 döneminde dolaylı ve dolaysız vergileri, toplam vergi gelirlerini, sosyal kesintileriyle toplam mali gelirlerinin GSYH içindeki yüzdelik paylarını ve Avro cinsinden miktarlarını göstermektedir.

Tablo 1: AB(27)'de 2007-2010 Döneminde Mali Gelirler (miktar: milyar Avro)

|                        | 2007   |          | 2008   |          | 2009   |          | 2010   |          |
|------------------------|--------|----------|--------|----------|--------|----------|--------|----------|
|                        | Miktar | GSYH (%) | Miktar | GSYH (%) | Miktar | GSYH (%) | Miktar | GSYH (%) |
| Dolaysız Vergiler      | 1 696  | 13,7     | 1 695  | 13,6     | 1 484  | 12,6     | 1 511  | 12,3     |
| Dolaylı Vergiler       | 1 670  | 13,5     | 1 631  | 13,1     | 1 518  | 12,9     | 1 619  | 13,2     |
| Toplam Vergi Gelirleri | 3 366  | 27,2     | 3 326  | 26,6     | 3 002  | 25,5     | 3 130  | 25,6     |
| Sosyal Kesintiler      | 1 544  | 12,5     | 1 587  | 12,7     | 1 541  | 13,1     | 1 580  | 12,9     |
| Toplam Mali Gelirler   | 49 103 | 39,6     | 4 913  | 39,3     | 4 553  | 38,6     | 4 710  | 38,5     |
| GSYH                   | 12 396 |          | 12 494 |          | 11 784 |          | 12 248 |          |

Kaynak: Bernardi (2011: 3).

Tablo 1'deki veriler, küresel mali krizin, AB üyesi ülkelerin vergi gelirlerini olumsuz etkilediğini göstermektedir. AB 27 ülkelerinde küresel mali kriz kamu gelirleri üzerindeki etkileri sınırlı da olsa ilk olarak 2008 yılında hissettirmeye başlamış, 2009 yılında GSYH'de yaşanan ciddi daralmaya emek ve sermaye üzerindeki vergilerdeki kesintilerin de eklenmesiyle

vergi/GSYH oranı son on yılın en düşük düzeyine inmiştir. Nitekim AB 27 ülkelerinde özellikle 2007 yılında %39,6 olan toplam mali gelirlerinin GSYH'ye oranının 2008 yılında %39,3'e, 2009 yılında, %38,6 ve 2010 yılında %38,5 düzeyine gerilediği anlaşılmaktadır. AB 27'de toplam vergi gelirlerinde 2008 yılına kıyasla 2009 yılında gözlenen düşüşün krizin en çok hissedildiği 2009 yılında GSYH'deki azalmadan kaynaklandığı söylenebilir. Zira bu dönemde dolaysız vergilerin GSYH'ye oranı 2008'de %13,6 iken, 2009 yılında %12,6 düzeyine gerilemiştir. Aynı şekilde dolaylı vergilerin GSYH'ye oranı 2008 yılında %13,1 düzeyinde iken 2009 yılında %12,9' a gerilediği görülmektedir. Buradan anlaşılacağı üzere dolaysız vergi gelirlerindeki düşüş dolaylı vergilerden daha fazla olmuştur. Bunun temel nedeni dolaysız vergilerin gelir esnekliğinin dolaylı vergilere göre daha yüksek olmasıdır. AB 27 ülkelerinde 2010 yılında ise toplam gelirlerin GSYH'ye oranının (%38,6) çok fazla bir değişiklik göstermeyerek bir önceki yıldaki düzeyine yakın seyrettiği (%38,5) görülmektedir. Sosyal güvenlik gelirleri dikkate alınmadığında 2009 yılına kıyasla vergi gelirlerinde bir miktar artış olduğu da gözlenmektedir. Bu durum söz konusu üye ülkelerde alınan mali önlemlerin 2010 yılı itibarıyla vergi gelirlerindeki azalışı durdurma yönünde etkili olduğunun bir göstergesi olarak değerlendirilebilir. Ücret ödemeleri (wage bill) ile yakından ilgili olan sosyal güvenlik kesintileri konjonktüre daha az duyarlıdır. Bununla birlikte 2009 yılında yaşanan istihdam kaybı çıktı düzeyine nazaran daha ılımlı bir şekilde gerçekleşmiştir. Sosyal güvenlik kesintileri ise 2009 yılında çoğu üye ülkenin yasal oranları artırması ve uyguladığı istihdam artırıcı önlemler nedeniyle bir miktar artış göstermiştir. Bu durum ücret ödemelerinin GSYH içindeki payında artışa neden olmuş ve hatta bazı sosyal güvenlik kesintilerini telafi etmiştir. 2010 yılında ise sosyal güvenlik kesintilerinde azalış kaydedilmiştir. Ayrıca, 2010 yılında 2009 yılına kıyasla vergi gelirlerindeki azalışın en azından dolaylı vergiler bakımından durduğu anlaşılmaktadır.

AB (27) ülkelerinin mali gelirlerinde meydana gelen değişime ayrı ayrı bakıldığında özellikle bazı üye ülkelerin küresel krizden önemli ölçüde etkilendikleri görülebilmektedir. Bu ülkelerden biri olan İspanya'nın dolaylı vergilerde (GSYH'nın % olarak) 2008 yılında %10,1, 2009 yılında %9,1 ve 2010 yılında %10,6 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Dolaysız vergilerde 2008 yılı %11,2 iken, 2009 yılında bu oran %10,1 olarak azalmış ve 2010 yılında da %9,9 olarak gerçekleşmiştir. Sosyal kesintiler ise 2008 yılı %12,3 olarak gerçekleşmiş, 2009 yılında bu oran artarak %12,4 olmuş ve 2010 yılında %12,3'e gerilemiştir. Toplamda bu üç verginin gelişimi, 2008 yılı %33,0, 2009 yılı %30,7 ve 2010 yılı %31,9 olarak kaydedilmiştir. Yunanistan'da dolaylı vergiler 2008 yılında %12,7 düzeyimde olmuş, 2009



yılında %11,5'e düşmüş ve 2010 yılında %12,3'e yükselmiştir. Dolaysız vergiler 2008 yılında %8,3, 2009 yılında %8,5 ve 2010 yılında %7,8 olarak gerçekleşmiştir. Sosyal kesintiler, 2008 yılında %11,2, 2009 yılında %10,4 ve 2010 yılında artarak %10,9 düzeyinde kalmıştır. Yunanistan'da toplamda bu üç verginin gelişimi, 2008 yılı %32,2 olmuş, 2009 yılında %30,5'e gerilemiş ve 2010 yılında %31,0 olarak artış kaydetmiştir. İrlanda da ise dolaylı vergilerde 2008 yılında %12,6, 2009 yılında %11,5 ve 2010 yılında %11,7 olarak gerçekleşmiştir. Dolaysız vergiler 2008 yılında %11,7, 2009 yılında azalarak %10,8 ve 2010 yılında %10,7 olmuştur. Sosyal kesintiler ise 2008 yılında %5,4, 2009 yılında artarak %5,8 olmuş ve 2010 yılında aynı düzeyde kalmıştır. İrlanda'da toplamda bu üç verginin gelişimi, 2008 yılında %29,6, 2009 yılında azalarak %28,2 ve 2010 yılında aynı seviyede kalarak %28,2 olmuştur (European Commission, 2012b: 152).

Tablo 2'de AB 27 ülkelerinde 2008-2010 döneminde mali gelirlerin yıllık yüzde olarak değişim oranları verilmiştir.

Tablo 2: AB(27)'de 2008–2010 Döneminde Mali Gelirlerin Yıllık % Değişim Oranları

|                        | 2008      | 2009      | 2010      |
|------------------------|-----------|-----------|-----------|
|                        | % değişim | % değişim | % değişim |
| Dolaysız Vergiler      | -0,1      | -12,4     | 1,8       |
| Dolaylı Vergiler       | -2,3      | -6,9      | 6,6       |
| Toplam Vergi Gelirleri | -1,2      | -9,7      | 4,3       |
| Sosyal Kesintiler      | 2,8       | -2,9      | 2,5       |
| Toplam Mali Gelirler   | 0,1       | -7,3      | 3,4       |
| GSYH                   | 0,8       | -5,7      | 3,9       |

Kaynak: Bernardi, L. (2011: 3)

Tablo 2 AB ülkelerinde 2008–2010 döneminde mali gelirlerdeki yıllık yüzde değişim oranlarını yansıtmaktadır. Küresel krizde AB ülkelerinin uyguladığı vergi politikalarını açık bir biçimde ortaya koymaktadır. Buna göre, küresel krizin yaşandığı 2008 yılında dolaylı ve dolaysız vergilerde azalma gözlenmiştir. Ancak, küresel krizin etkilerinin daha fazla hissedildiği 2009 yılında, dolaysız vergilerde yaşanan azalma, dolaylı vergilerin ve sosyal güvenlik kesintilerinin yasal oranlarının arttırılmasıyla giderilmeye çalışılmıştır.

Toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergi paylarının nispeten oldukça yüksek olduğu ülkeler arasında İskandinav ülkeleri ve Birleşik Krallık

bulunmaktadır. Danimarka'da, İsveç'te ve Birleşik Krallık'ta, sosyal güvenlik kesintilerinin payı nispeten daha azdır. Danimarka'da sosyal güvenlik kesintilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının oldukça düşük olmasının temel nedeni, sosyal refah harcamalarının çoğunlukla genel vergi gelirleriyle finanse edilmesidir. Bu durum AB ülkeleri içinde Danimarka'nın en yüksek vergi oranına ve en yüksek dolaysız vergi oranlarına sahip olmasına da açıklık getirmektedir. Almanya ve Fransa ise yüksek sosyal güvenlik payları ve daha düşük dolaysız vergi oranları ile Danimarka'nın tersi bir durumu ifade etmektedir.

Üye ülkelerin vergi yapıları incelendiğinde; ortalama olarak neredeyse toplam vergi gelirlerinin yarısının istihdam üzerinden alınan vergilerden ve yaklaşık 1/3'ü tüketim vergilerinden ve yaklaşık 1/5'i sermaye vergilerinden oluştuğu görülmektedir. Bununla birlikte, Yeni Üye-12 (New Member States-12) ülkelerinde (Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Güney Kıbrıs, Letonya, Litvanya, Macaristan, Malta, Polonya, Romanya, Slovenya ve Slovakya) tüketim vergilerinin yüksek bir paya sahip olduğu görülmektedir. Yeni Üye-12'de, nihai iç tüketimin GSYH içindeki genişliği ayrı tutulduğunda, emek gelirleri düşük oranda vergilendirilmekte ve vergi sisteminde tüketim vergilerinin payı artma eğilimi göstermektedir. Ayrıca, bu ülke ekonomilerinin vergi sistemlerinde, tüketim vergilerinin önemli bir kısmını enerji yoğunluklu ve petrol ürünleri üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır (European Commission, 2012b: 155).

### **Vergi Tarifeleri ve Vergi Gelirleri**

Çeşitli ülkelerin önceki reform uygulamaları dikkate alındığında; kişisel gelir vergisinin vergi sistemindeki ağırlığının azaltılmasının, rekabetçi piyasalarda emek arz ve talebini olumlu yönde etkilediği belirtilmektedir (Bernardi, 2011: 15). Resesyona büyüklüğü dikkate alındığında büyüme dostu vergilerin irdelenmesi gerekir. AB Konsey'i tavsiyeleri ve 2012 Yıllık Büyüme Anketlerine göre; vergi yükünün istihdam üzerinden, tüketim ve servet vergilerine kaydırılmasının, işsizliğin önlenmesinde anahtar rol oynayacağı belirtilmektedir (European Commission, 2012a: 19-21).

Tablo 3, AB ülkelerinde 2009-2010 döneminde küresel krize karşı uygulanan vergisel önlemleri göstermektedir. Söz konusu önlemler esas olarak; kurumlar vergisi, kişisel gelir vergisi, sosyal güvenlik kesintileri, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi vergilerin oran, içerik ve bileşimleriyle ilgili konuları kapsamaktadır.

Tablo 3: AB (27) Ülkelerinde Vergi Önlemleri (2009–2010)

|                             |        | Yasal oran                                                                                                                                      | Vergi tabanında ya da matrahında yapısal düzenlemeler/Özel vergi rejimi uygulamaları                                                                                                |
|-----------------------------|--------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Kurumlar Vergisi            | Artış  | Litvanya, Macaristan, Portekiz                                                                                                                  | Belçika, Bulgaristan, İrlanda, İtalya, Yunanistan, Litvanya, Macaristan                                                                                                             |
|                             | Azalış | Çek Cumhuriyeti, Litvanya, Lüksemburg, İsveç, Yunanistan, Macaristan, Slovenya,                                                                 | Avusturya, Almanya, İspanya, İtalya, Çek Cumhuriyeti, Litvanya, İsveç, Hollânda, Portekiz, Polonya, Romanya, Slovakya, Birleşik Krallık                                             |
| Kişisel Gelir Vergisi       | Artış  | Yunanistan, İrlanda, Fransa, Letonya, Portekiz, Slovenya, Birleşik Krallık                                                                      | Danimarka, Estonya, Yunanistan, İspanya, İrlanda, Macaristan, Letonya, Litvanya, Portekiz                                                                                           |
|                             | Azalış | Avusturya, Almanya, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Macaristan, Letonya, Litvanya, Romanya                                                       | Avusturya, Belçika, Bulgaristan, İsveç Almanya, Danimarka, İspanya, İtalya, Finlandiya, Macaristan, Lüksemburg, Litvanya, Hollanda, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Slovenya, |
| Sosyal Güvenlik Kesintileri | Artış  | Güney Kıbrıs, Macaristan, Romanya, Slovakya, Portekiz, Finlandiya, Estonya                                                                      | Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Letonya, Litvanya                                                                                                                            |
|                             | Azalış | Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Romanya, İsveç                                                                                        | Finlandiya                                                                                                                                                                          |
| Katma Değer Vergisi         | Artış  | Çek Cumhuriyeti, Yunanistan, İspanya, Estonya, Macaristan, Letonya, Litvanya, Finlandiya                                                        | Estonya, Letonya, Litvanya                                                                                                                                                          |
|                             | Azalış | İrlanda, Finlandiya, Birleşik Krallık                                                                                                           | Belçika, Almanya, Finlandiya, Fransa, Güney Kıbrıs, Litvanya, Malta, Macaristan, Hollanda, Romanya, Slovenya,                                                                       |
| Özel Tüketim Vergileri      | Artış  | Bulgaristan, Danimarka, Finlandiya, Yunanistan, Macaristan, İspanya, İrlanda, Letonya, Litvanya, Portekiz, Polonya, Romanya, Slovenya, Estonya, | Danimarka, Finlandiya, Yunanistan, Letonya                                                                                                                                          |
|                             | Azalış | İtalya, Litvanya, Polonya, Slovakya                                                                                                             | Bulgaristan                                                                                                                                                                         |

Not: Özel vergi rejimleri: Vergi tabanına, vergi yükümlülüğüne ve vergi tarifelerine yönelik olarak uygulanan özgün düzenlemelerdir. Örneğin, kurumlar vergisinde yapılan yatırım indirimi, amortisman indirimi uygulamaları ve gelir vergisi tarifesinde marjinal vergi oranını etkileyen düzenlemeler özel vergi rejimlerine örnek gösterilebilir.

Kaynak: European Commission (2010: 28).

Tablo 3'te görüldüğü üzere üye ülkelerde yeknesak bir uygulamaya gidilmemiş; bazı üye ülkeler yasal vergi oranlarını artırmış, bazıları ise azaltmıştır. Üye ülkelerin vergi oranlarına yönelik tutumları değerlendirildiğinde; genellikle kurumlar ve kişisel gelir vergilerinin oran azaltılmasına, katma değer vergisi, sosyal güvenlik kesintisi ve özel tüketim vergilerinde ise oran artışına gittikleri görülmektedir. Bazı üye ülkeler ise vergi bileşimlerini oluşturan vergi türleri üzerinde yapısal reformlar gerçekleştirmişlerdir.

Tablo 4 ise AB ülkelerinde kriz sonrası 2011–2012 döneminde vergi önlemlerinde meydana gelen değişimleri göstermektedir. Krizin etkilerinin hafiflediği bu dönemde de ülkelerin özellikle tüketim vergilerini artırmaya yönelik yeknesak tutumlarının devam ettiği görülmektedir. Ancak, bazı ülkelerin bu dönemde gelir vergileri ile sosyal güvenlik kesintilerinde artışlar yaptığı da anlaşılmaktadır.

Tablo 5'de ise AB ülkelerinde 2012 yılında ve 2013 yılının ilk yarısında küresel krize karşı kabul edilen vergi önlemlerini göstermektedir. Bu dönemde ülkelerin özellikle çevre vergilerini artırma eğiliminde oldukları görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, ülkeler uygulamaya konulan vergi önlemlerini devam ettirmektedir.

Tablo 3, Tablo 4 ve Tablo 5 birlikte ele alındığında; çoğu AB üyesi ülkenin katma değer vergisi oranlarını ve yasal vergi oranlarını artırdığı görülmektedir (Belçika, Danimarka, Kıbrıs, Finlandiya, Yunanistan, İrlanda, Fransa, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, Portekiz, İspanya, Slovenya ve Birleşik Krallık). 2010 yılında yapılan değişikliklere kıyasla 2011–2012 döneminde yapılan değişiklikler genellikle geçici olup, yüksek emek ve sermaye gelirlerinde ek vergi ya da dayanışma vergisi bağlamında artış sağlamayı amaç edinmiştir. 2012–2013 döneminde de vergi artışlarının devam ettiği görülmektedir.

Küresel ekonomik krizin büyüme üzerindeki negatif etkileri izleyen yıllarda ortaya çıkmasına rağmen, ilk etkisini düşen vergi gelirleriyle 2008 yılında hissettirdiği görülmektedir. Genel vergi oranı 2009 yılında son on yılın en düşük değerine gelmiştir. Krize karşı alınan önlemler çerçevesinde 2010 yılında vergi gelirlerinin tüm üye ülkelerde yeniden istikrara kavuştuğu ve artma eğilimine girdiği görülmektedir. Vergi gelirlerindeki bu iyileşmede, kısmen de olsa bazı üye ülkelerin KDV oranlarının yükseltmesi ile mülkiyet vergisi, finans ve hava ulaşım hizmetleri üzerine konulan yeni vergilerin etkisi olmuştur.

Tablo 4: AB (27) Ülkelerinde 2011–2012 Döneminde Vergi Önlemleri

|                             |        | Yasal Oran                                                                                                                                                                                                                                                               | Vergi tabanında ya da matrahında Yapısal düzenlemeler/Özel vergi rejimi uygulamaları                                                                           |
|-----------------------------|--------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Kişisel Gelir Vergisi       | Artış  | Belçika, Danimarka, Güney Kıbrıs, İtalya, Finlandiya, İrlanda, Yunanistan, İspanya, Lüksemburg*, Hollanda, Portekiz                                                                                                                                                      | Avusturya, Belçika, Danimarka, Çek Cumhuriyeti*, İspanya**, Fransa, Finlandiya, Yunanistan, Macaristan, İrlanda, Polonya, Portekiz, Slovakya, Birleşik Krallık |
|                             | Azalış | Finlandiya, Macaristan, Letonya                                                                                                                                                                                                                                          | Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Malta, Estonya, Finlandiya, Almanya, İspanya, Macaristan, İrlanda, İsveç, Letonya, Hollanda, Birleşik Krallık                      |
| Kurumlar Vergisi            | Artış  | Fransa, Portekiz                                                                                                                                                                                                                                                         | Çek Cumhuriyeti, Avusturya, Belçika, Danimarka, İspanya**, Macaristan                                                                                          |
|                             | Azalış | Finlandiya, Birleşik Krallık, Yunanistan, Slovenya, Hollanda,                                                                                                                                                                                                            | İspanya, Macaristan, Litvanya, Lüksemburg, Birleşik Krallık, İtalya                                                                                            |
| Sosyal Güvenlik Kesintileri | Artış  | Avusturya, Birleşik Krallık, Bulgaristan, Güney Kıbrıs, Fransa, Yunanistan, Macaristan, Litvanya, Polonya, Portekiz                                                                                                                                                      | İrlanda, Slovakya                                                                                                                                              |
|                             | Azalış | Almanya, İrlanda                                                                                                                                                                                                                                                         | Çek Cumhuriyeti                                                                                                                                                |
| Katma Değer Vergisi         | Artış  | Portekiz, Birleşik Krallık, Güney Kıbrıs, Macaristan, Letonya, Polonya, Slovakya, Bulgaristan, İtalya, Yunanistan, Çek Cumhuriyeti, Fransa, İspanya**, İrlanda                                                                                                           | Avusturya, Bulgaristan, Belçika, Danimarka, Güney Kıbrıs, Yunanistan, İspanya**, Finlandiya, Letonya, Hollanda, Polonya, Portekiz,                             |
|                             | Azalış |                                                                                                                                                                                                                                                                          | Güney Kıbrıs, Yunanistan, İspanya, İrlanda, Litvanya, Polonya                                                                                                  |
| Özel Tüketim Vergisi        | Artış  | Avusturya, Belçika, Almanya, Fransa, Bulgaristan, , İspanya, Güney Kıbrıs, Yunanistan, Çek Cumhuriyeti, İrlanda, Malta, İtalya, Finlandiya, Macaristan, Lüksemburg, Hollanda, Birleşik Krallık, Letonya, Polonya, Portekiz, Romanya, İsveç, Slovakya, Slovenya, Litvanya | Danimarka, Estonya, Letonya, Polonya                                                                                                                           |
|                             | Azalış | Slovenya                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                |
| Servet Vergileri            | Artış  | Kıbrıs, Yunanistan, İspanya, İrlanda, Portekiz, İngiltere                                                                                                                                                                                                                | Kıbrıs, İtalya, Litvanya, Letonya                                                                                                                              |
|                             | Azalış | Hollanda                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                |

Not: Tablo 4, 2011 yılını ve 2012 yılının ilk altı aylık döneminde uygulanan vergi değişimlerini kapsamaktadır. \* 2011 yılında uygulanan geçici vergi artışlarını göstermektedir. \*\* 2012 yılının ilk altı ayında yürürlüğe giren önlemleri temsil etmektedir.

Kaynak: European Commission (2012: 24).

Tablo 5: AB’de (27) 2012 ve 2013’ün İlk Yarısında Kabul Edilen Vergi Önlemleri

|                             |                  | Yasal Oran                                                                                                          | Vergi tabanında ya da matrahında yapısal düzenlemeler / Özel vergi rejimi uygulamaları                                                                                                 |
|-----------------------------|------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Kişisel Gelir Vergisi       | Artış            | Bulgaristan(9), Yunanistan, Fransa, Güney Kıbrıs, Lüksemburg, Portekiz, Slovenya, Slovakya, Finlandiya(1)           | Belçika, Çek Cumhuriyeti(2), Estonya, İrlanda, Yunanistan, Fransa, Lüksemburg, Hollanda, Avusturya, Polonya, Finlandiya, Birleşik Krallık, Portekiz, İsveç                             |
|                             | Azalış           | Letonya, Malta                                                                                                      | Belçika, Danimarka, Almanya, İtalya, Macaristan, Avusturya, Malta, Hollanda, Slovenya, Finlandiya, Birleşik Krallık, İsveç                                                             |
| Kurumlar Vergisi            | Artış            | Yunanistan, Güney Kıbrıs, Lüksemburg, Portekiz, Slovakya, Macaristan                                                | Yunanistan, İspanya, Lüksemburg, Avusturya, Finlandiya, Portekiz, Belçika, Fransa                                                                                                      |
|                             | Azalış           | Danimarka, Estonya, Slovenya (3), Finlandiya (4), İsveç, Birleşik Krallık (3)                                       | İrlanda, Yunanistan, Hırvatistan, Fransa (5), İtalya (5), Litvanya, Lüksemburg, Birleşik Krallık, Macaristan, Hollanda, Romanya, Slovenya, Finlandiya, Çek Cumhuriyeti, İspanya        |
| Sosyal Güvenlik Kesintileri | Artış            | Güney Kıbrıs (4), Macaristan (8) , Hollanda, Avusturya                                                              | Çek Cumhuriyeti, Estonya, İrlanda, Avusturya, Slovakya                                                                                                                                 |
|                             | Azalış           | Yunanistan, Hırvatistan                                                                                             | Belçika, Macaristan, Portekiz                                                                                                                                                          |
| Katma Değer Vergisi         | Artış            | Çek Cumhuriyeti, İspanya, Fransa(7), Hırvatistan, İtalya(6), Güney Kıbrıs, Hollanda, Slovenya, Finlandiya           | Belçika, İspanya, Letonya, Lüksemburg, Polonya, Portekiz                                                                                                                               |
|                             | Azalış           | Yunanistan, Hırvatistan, Letonya                                                                                    | Litvanya, Lüksemburg, İsveç                                                                                                                                                            |
| Özel Tüketim Vergisi        | Enerji ürünleri  | Artış                                                                                                               | Bulgaristan, Yunanistan, İspanya, Malta, Hırvatistan, Güney Kıbrıs, Lüksemburg, Portekiz, Macaristan, Polonya, Litvanya, İtalya, Estonya                                               |
|                             |                  | Azalış                                                                                                              | İsveç                                                                                                                                                                                  |
|                             | Tütün, alkol vd. | Artış                                                                                                               | Estonya, Lüksemburg, İrlanda, Yunanistan, İspanya, Birleşik Krallık, Hırvatistan, Güney Kıbrıs, Litvanya, Macaristan, Hollanda, Avusturya, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovenya, Malta |
|                             |                  | Azalış                                                                                                              | Danimarka                                                                                                                                                                              |
| Çevresel Vergiler           | Artış            | Danimarka, İrlanda, İspanya, Birleşik Krallık, Slovakya, Macaristan, İtalya, Hırvatistan, Malta, Hollanda, Romanya, | İtalya, Lüksemburg, Hırvatistan, Hollanda, Birleşik Krallık                                                                                                                            |
|                             | Azalış           | Avusturya, Malta, Danimarka                                                                                         |                                                                                                                                                                                        |
| Servet Vergileri            | Artış            | Çek Cumhuriyeti, İrlanda, İtalya, Güney Kıbrıs, Finlandiya, Slovenya, Birleşik Krallık                              | Letonya, Litvanya, Romanya, Slovenya, Portekiz                                                                                                                                         |
|                             | Azalış           | Estonya, Portekiz, İsveç                                                                                            |                                                                                                                                                                                        |

Kaynak: European Commission, (2013: 20).

Not: (1) Geçici vergi önlemlerini kapsamaktadır. (2) İstihdamın toplam vergilendirmesini azaltacak 2015 yılında yürürlüğe giren reformları etkilemeyen, geçici önlemlerdir. (3) Kurumlar vergisi oranlarında devam eden kademeli azalmayı temsil etmektedir. (4) Reform 1 Ocak 2014’den itibaren uygulanacaktır. (5) Bu önlemler vergi yükünü azaltmak amacıyla uygulanmaktadır. (6) 2013 Temmuzdan itibaren standart vergi (en fazla %22) oranında 1 puanlık bir artış öngörülmektedir. (7) Önlemler 2014 yılından itibaren uygulanacaktır. (8) Ağustos 2013 yılından itibaren, faiz gelirlerine ilişkin %6 yeni bir sağlık hizmetleri katkısı alınmaktadır. (9) Kişisel gelir vergisi sadece faiz gelirini etkilemektedir.

Ekonomik ve küresel kriz başladığından bu yana vergi gelirleri düşmesine rağmen, uluslararası anlamda AB ülkeleri en yüksek vergi gelirlerine sahip ülkeler olmuştur. AB Komisyonu'nun 2010 yılı vergi eğilimlerini dikkate alarak yaptığı tahminlere göre; AB-27 ülkeleri için toplam vergi yükü 2011 yılında artış göstermiş, bu artışın da 2014 yılına kadar süreceği ve %40 düzeyine erişeceği öngörülmüştür.

### Kişisel Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi

İstihdamın vergilendirilmesinde kişisel gelir vergisi dilimlerinde de farklı gelişmeler yaşanmıştır. Örneğin bazı ülkeler özellikle düşük gelirliler için vergi istisna, muafiyetlerini ve vergi kredilerini artırarak kişisel vergi tabanını daraltmışlar, bazı ülkeler ise özellikle vergi tabanını genişletmiş ve en yüksek vergi dilimi oranlarını artırmışlardır. AB-27 ülkelerinde istihdam üzerindeki vergi yükü bir miktar artış göstermiştir. Bu ülkelere Yunanistan, Portekiz, Lüksemburg ve İngiltere örnek gösterilebilir.

Tablo 6, AB ülkelerinde küresel kriz döneminde kişisel gelir vergisi eğilimini göstermektedir. Tablo 6'ya göre; AB ülkelerinde, kriz sürecinde, kişisel gelir vergisinden elde edilen gelirlerin önemli ölçüde azaldığı görülmektedir. Bu dönemde, 2009 yılı kişisel gelir vergisinden elde edilen vergi gelirleri (yıllık bazda, yüzde değişim ve GSYH içindeki oranı açısından) en çok azalma yaşanan yıl olmuştur.

Tablo 6: AB Ülkelerinde 2007-2009 Döneminde Kişisel Gelir ve Kurumlar Vergisi Eğilimleri

|                     | 2007          |                  | 2008          |                  | 2009          |                  |
|---------------------|---------------|------------------|---------------|------------------|---------------|------------------|
|                     | Gelir Vergisi | Kurumlar Vergisi | Gelir Vergisi | Kurumlar Vergisi | Gelir Vergisi | Kurumlar Vergisi |
| Miktar milyar avro) | 1178          | 375              | 1193          | 339              | 1113          | 228              |
| Değişim (%)         | 7,8           | 6,4              | 1,3           | -10,6            | -6,7          | -32,7            |
| GSYH (%)            | 9,5           | 3,0              | 9,5           | 2,7              | 9,4           | 1,9              |

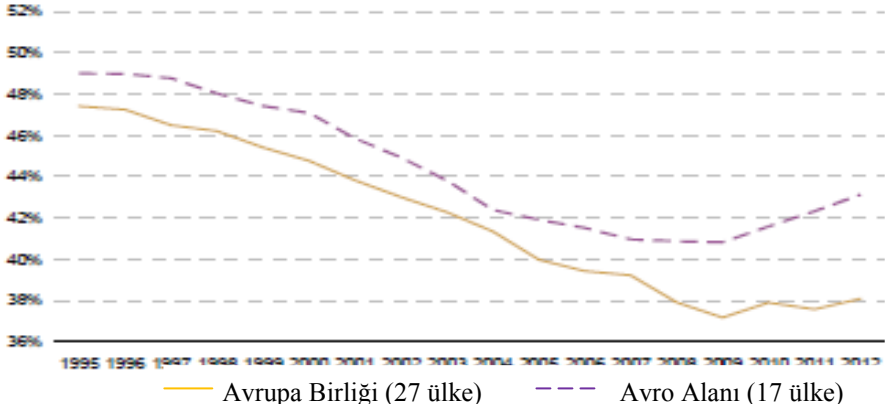
Kaynak: Bernardi (2011: 4).

Grafik 1'de 1995-2012 döneminde kişisel gelir vergisinde en yüksek gelir vergisi oranlarının gelişimi AB-27 ülkeleri ve Avro alanında yer alan 17 ülke için ayrı ayrı gösterilmektedir. Buna göre; AB-27 ve Avro-17 ülkelerinde kişisel gelir vergisinde 1995 yılından 2007 yılına kadar ılımlı bir azalma yaşanmıştır. Bu azalma özellikle, küresel kriz döneminde ve küresel kriz sonrası 2009 yılında önemli ölçüde hissedilmiştir. AB genelinde, 1995-2012 dönemi dikkate alındığında, 2009 yılında meydana gelen bu azalma,

kişisel gelir vergisinde meydana gelen en düşük oranını yansıtmaktadır (%37). Küresel kriz sürecinde, 2008 yılından 2012 yılına kadar kişisel gelir vergisi artış göstermiştir. 2008–2012 döneminde AB–27 ülkelerinde kişisel gelir vergisi oranı en yüksek seviyeye ulaşmıştır (%38,1). Diğer bir ifadeyle 2009 yılından sonra ülkeler kişisel gelir vergisi tarifesindeki en üst gelir diliminin vergi oranının artırılması yönünde genel bir tutum sergilemiştir.

2011–2012 döneminde çoğu üye devlet özellikle yasal vergi oranlarını yükselterek kişisel gelir vergisini artırmıştır. Bu durum genellikle yüksek gelirli için genel bir geçici “*ek vergi*” konularak veya “*dayanışma katkıları*” biçiminde yapılmıştır. Öte yandan kişisel gelir vergisinde yaşanan genel eğilimlerden bir diğeri ise dezavantajlı bazı grupları çalışmaya teşvik etmek amacıyla istihdam üzerindeki vergi yüklerinin azaltılması olmuştur. Çoğu ülkede sosyal güvelik kesintilerinin standart oranları bazılarında geçici olmak üzere artırılmıştır.

Grafik 1: AB (27) ve Avro Alanında (17 Ülke) 1995–2012 Döneminde Kişisel Gelir Vergisi Oranlarının Gelişimi (%)



Kaynak: European Commission (2012b, 32).

Kriz döneminde kurumlar vergisi üzerindeki düşüş eğilimi tüm diğer ülkelerde olduğu gibi AB ülkelerinde de devam etmiştir. Tablo 6’de görüldüğü üzere kurumlar vergisindeki azalma küresel krizin yaşandığı 2008 yılından sonra özellikle 2009 yılında kendini hissettirmiştir. 2008 yılında kurumlar vergisinde bir önceki yıla göre değişim % -10,6, 2009 yılında ise % -32,7 olarak gerçekleşmiştir. Keza kurumlar vergisindeki azalma GSYH

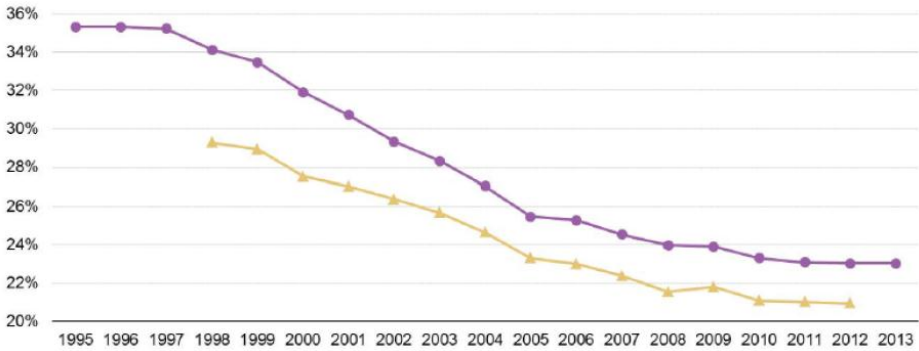


içindeki yüzdeler oranda da görülmektedir. AB genelinde, kriz boyunca kurumlar vergisinde yıllık yaklaşık 0,15 puanlık bir düşüş yaşanmıştır.

Milenyumdan bu yana kurumlar vergisi oranları yılda ortalama yaklaşık yüzde bir puan düşmüştür. Ancak, 2010 yılından itibaren kurumlar vergi oranlarındaki iniş eğiliminin sona erdiği görülmektedir (Grafik 2).

Kurumlar vergisi oranı üst sınırı AB-27 ülkelerinde 1990'ların ortalarından itibaren %35,3'den, şimdilerde %23,5 oranına kadar inen bir seyir izlemiştir. Aşağı yönlü eğilimin tüm AB ülkeleri açısından geçerli olmasına rağmen, üye ülkelerin kurumlar vergisi oranlarında ciddi farklılıklar devam etmektedir. Kurumlar vergisi oranlarının en düşük olduğu ülkeler Bulgaristan'da ve Güney Kıbrıs Rum Yönetimi (%10) iken, en yüksek olduğu ülke Fransa'da (%36,1)'dir.

Grafik 2: AB 27 Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Oranlarının Gelişimi (1995–2013)



- Avrupa Birliği (27 ülke) en yüksek ortalama yasal Kurumlar Vergisi oranları

—▲— Avrupa Birliği (27 ülke) Finansal olmayan sektör vergilendirmesi

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (2013: 26).

Tablo 7'de AB ülkelerinde 2008 ve 2009 döneminde dolaysız vergilerdeki değişimler gösterilmektedir. Gelir ve kurumlar vergisi hem ayrı ayrı hem de birlikte ele alındığında, küresel kriz sonrası, özellikle 2009 yılında olmak üzere, önemli ölçüde azalma olduğu görülmektedir. Bu durum, AB

ülkelerinin özellikle 2009 yılında küresel krizden derin bir biçimde etkilendiğini yansıtmaktadır.

Tablo 7: AB’de 2008–2009 Döneminde Dolaysız Vergilerdeki Değişikliklerin Dağılımı (Milyar Avro)

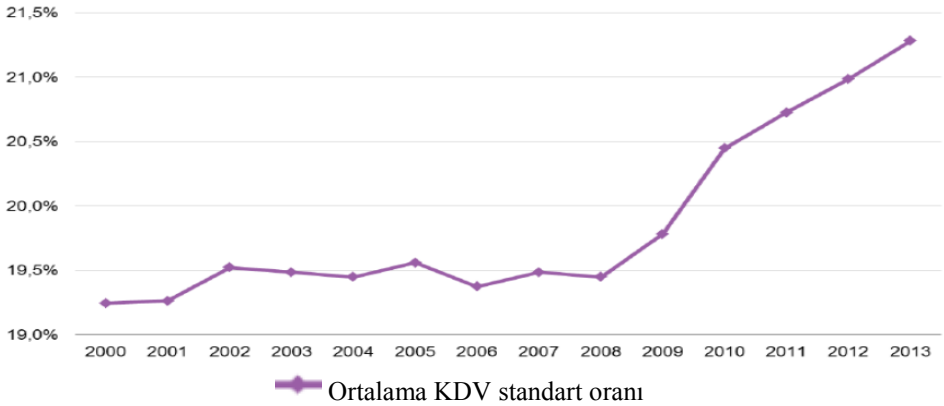
|      | Dolaysız Vergiler | Gelir Vergisi | Kurumlar Vergisi | GV + KV | Dolaysız Vergiler % | Dolaysız Vergilerdeki Değişim | G.V. Değişim | K.V. Değişim |
|------|-------------------|---------------|------------------|---------|---------------------|-------------------------------|--------------|--------------|
| 2008 | 1695              | 1193          | 339              | 1532    | 90,4                | -1                            | 15           | -36          |
| 2009 | 1484              | 1113          | 228              | 1341    | 90,4                | -211                          | -80          | -111         |

Kaynak: Bernardi (2011: 4).

### Tüketim Vergileri

Krizin başlangıcında, en güçlü etki tüketim vergilerinde meydana gelmiştir. Üye ülkeler kriz sürecinde düşen gelirlerini artırmak için tüketim vergilerini ağırlıklı olarak kullanmışlardır. 2007 yılından itibaren düşüş eğilimine giren tüketim vergileri, 2010 yılında yükselmeye başlamıştır. Bu vergideki yukarı yönlü eğilimin ise, devam etmesi beklenmektedir.

Grafik 3: AB Ülkelerinde KDV Standart Oranlarının Gelişimi (2000-2013)



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (2013: 25).

Kriz döneminde üye devletlerin yarısından fazlası Katma Değer Vergisi (KDV) oranlarını en az bir puan artırmışlardır. Bu artış eğilimi Grafik 3’te de görülmektedir. AB ülkelerinden özellikle Macaristan KDV oranını %20’den %25’e, Portekiz %20’den %23’e ve İngiltere’de %17,5’den %20’ye yükseltmiştir. Buna ek olarak, neredeyse bütün üye devletler fosil

yakıtlar üzerinden alınan çevreci vergilerde artış yapmışlardır. Örneğin İrlanda benzin ve dizel yakıt üzerinden alınan vergiyi sırasıyla 4 ve 2 sent yükseltmiştir. Bazı ülkeler ise vergi gelirlerini yükseltebilmek için yeni tüketim vergilerini yürürlüğe koymuştur. Bu ülkelere Almanya ve Finlandiya örnek gösterilebilir. Alman hükümeti 2011 tarihinden itibaren hava yolu bilet rezervasyonları üzerinden vergi tarh etmeye başlamıştır. Finlandiya’da ise tüketiciler; tatlılar, tatlı gıdalar, dondurma ve alkolsüz içeceklerin tüketiminde ayrıca vergi ödemektedir.

Üye devletlerin yarısından fazlası kriz süresince hem KDV standart oranlarını (Portekiz, İngiltere, Kıbrıs, İrlanda, Macaristan, Polonya, Slovakya ve İtalya) hem de indirimli oranları (Letonya, Polonya, Fransa, Bulgaristan, Yunanistan, Çek Cumhuriyeti) artırmıştır. Kriz döneminde ülkeler ayrıca mal ve hizmet kategorilerine göre oran farklılaştırmasına da oldukça sık başvurmuşlardır. Bazı ülkeler vergi muafiyetlerini kaldırmış (Kıbrıs, Belçika, Danimarka, Finlandiya), bazıları ise indirimli oranların muafiyet alanını daraltmıştır (Yunanistan, Letonya, Portekiz ve Finlandiya).

Tablo 8, AB ülkelerinde 2007–2012 döneminde hem standart hem de indirimli vergi oranlarını göstermektedir. Güney Kıbrıs 2012 yılında standart KDV oranını %15’ten %17’e yükseltmiştir. Finlandiya indirimli KDV oranını %17 uygulamakta iken, 2009 yılından itibaren bu oranı %12’e çekerek azaltmıştır. İtalya ise standart KDV oranını 2012 yılında %1 arttırarak %21 olarak uygulamaya başlamıştır. AB–27 ülkelerinde standart KDV oranlarına bakıldığında AB’nin küresel krizde azalan vergi gelirlerini KDV oranını arttırarak, arttırmaya çalıştığı açık bir biçimde görülmektedir.

KDV oranlarında yükseliş 2010 yılından bu yana devam etmektedir. Giderek daha fazla ülke KDV oranlarını değiştirmektedir. Örneğin, 2013 yılında dokuz ülke standart KDV oranlarında değişikliğe gitmiştir. Kuzey üye ülkeleri hariç, özellikle 2013 yılında standart KDV oranlarını arttıran üye ülkelerin çoğunun mali sıkıntı içerisinde ve konsolidasyon baskısı altında kalan ülkeler olduğu görülmektedir (European Commission, 2013b: 17).

Tablo 8: AB Ülkelerinde KDV Oranlarındaki Değişim (%)

| Üye Ülkeler      | KDV Oranı | 2007          | 2008          | 2009          | 2010          | 2011          | 2012            |
|------------------|-----------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|-----------------|
| Çek Cumhuriyeti  | Standart  | 19            | 19            | 19            | 20            | 20            | 20              |
|                  | İndirimli | 5             | 9             | 9             | 10            | 10            | 14              |
| Estonya          | Standart  | 18            | 18            | 20            | 20            | 20            | 20              |
|                  | İndirimli | 5             | 5             | 9             | 9             | 9             | 9               |
| İrlanda          | Standart  | 21            | 21            | 21,5          | 21            | 21            | 23              |
|                  | İndirimli | 13,5<br>(4,8) | 13,5<br>(4,8) | 13,5<br>(4,8) | 13,5<br>(4,8) | 13,5<br>(4,8) | 13,5/9<br>(4,8) |
| Yunanistan       | Standart  | 19            | 19            | 19            | 23            | 23            | 23              |
|                  | İndirimli | 9 (4,5)       | 9 (4,5)       | 9 (4,5)       | 5,5/11        | 6,5/13        | 6,5/13          |
| İspanya          | Standart  | 16            | 16            | 16            | 18            | 18            | 18              |
|                  | İndirimli | 7 (4)         | 7 (4)         | 7 (4)         | 8 (4)         | 8 (4)         | 8 (4)           |
| Fransa           | Standart  | 19,6          | 19,6          | 19,6          | 19,6          | 19,6          | 19,6            |
|                  | İndirimli | 5,5<br>(2,1)  | 5,5<br>(2,1)  | 5,5<br>(2,1)  | 5,5<br>(2,1)  | 5,5<br>(2,1)  | 5,5/7<br>(2,1)  |
| İtalya           | Standart  | 20            | 20            | 20            | 20            | 20            | 21              |
|                  | İndirimli | 10 (4)        | 10 (4)        | 10 (4)        | 10 (4)        | 10 (4)        | 10 (4)          |
| Güney Kıbrıs     | Standart  | 15            | 15            | 15            | 15            | 15            | 17              |
|                  | İndirimli | 5/8           | 5/8           | 5/8           | 5/8           | 5/8           | 5/8             |
| Letonya          | Standart  | 18            | 18            | 21            | 21            | 22            | 22              |
|                  | İndirimli | 5             | 5             | 10            | 10            | 12            | 12              |
| Litvanya         | Standart  | 18            | 18            | 19            | 21            | 21            | 21              |
|                  | İndirimli | 5/9           | 5/9           | 5/9           | 5/9           | 5/9           | 5/9             |
| Macaristan       | Standart  | 20            | 20            | 25            | 25            | 25            | 27              |
|                  | İndirimli | 5             | 5             | 5/18          | 5/18          | 5/18          | 5/18            |
| Malta            | Standart  | 18            | 18            | 18            | 18            | 18            | 18              |
|                  | İndirimli | 5             | 5             | 5             | 5             | 5/7           | 5/7             |
| Polonya          | Standart  | 22            | 22            | 22            | 22            | 23            | 23              |
|                  | İndirimli | 7 (3)         | 7 (3)         | 7 (3)         | 7 (3)         | 5/8           | 5/8             |
| Portekiz         | Standart  | 21            | 20            | 20            | 21            | 23            | 23              |
|                  | İndirimli | 5/12          | 5/12          | 5/12          | 6/13          | 6/13          | 6/13            |
| Romanya          | Standart  | 19            | 19            | 19            | 24            | 24            | 24              |
|                  | İndirimli | 9             | 9             | 5/9           | 5/9           | 5/9           | 5/9             |
| Slovakya         | Standart  | 19            | 19            | 19            | 19            | 20            | 20              |
|                  | İndirimli | 10            | 10            | 10            | 6/10          | 10            | 10              |
| Finlandiya       | Standart  | 22            | 22            | 22            | 23            | 23            | 23              |
|                  | İndirimli | 8/17          | 8/17          | 8/17          | 9/12          | 9/12          | 9/12            |
| Birleşik Krallık | Standart  | 17,5          | 17,5          | 17,5          | 17,5          | 20            | 20              |
| AB-27            | Standart  | 19,5          | 19,4          | 19,8          | 20,4          | 20,7          | 21,0            |

Not: KDV oranları bir yıl boyunca en az altı aydan fazla yürürlükte kalmış oranları ifade etmektedir. Süper azaltılmış oranlar (%5'in altında) parantez içinde gösterilmiştir.

Kaynak: European Commission, (2012b: 28).

## Çevre Vergileri

Son zamanlarda AB ülkelerinde olduğu gibi küresel düzeyde de çevreci vergilendirmeye olan ilgi artmıştır. Çevre vergisi kısaca, çevreye olumsuz etkileri olduğu saptanan fiziksel bir birimin vergilendirmesi anlamına gelmektedir. Enerji ürünleri üzerindeki özel tüketim vergileri, motorlu taşıtlar vergisi ve sanayi tesisleri için uygulanan kirlilik vergileri çevre vergilerinin tipik örnekleridir. AB alanında çevreci vergilendirme, kriz sürecinde ve krizle mücadelede önemli bir politika önerisi olarak sunulmuştur. AB Komisyonu çevreci vergilendirmeye ağırlık verilerek, emek ve sermaye üzerindeki vergi yükünün azaltılabileceğini, böylece mali bir alan yaratılabileceğini ifade etmektedir. Bu uygulama sayesinde hem istihdam yaratılmış hem de çevre koşulları iyileştirilmiş olmaktadır (European Commission, 2013: 10).

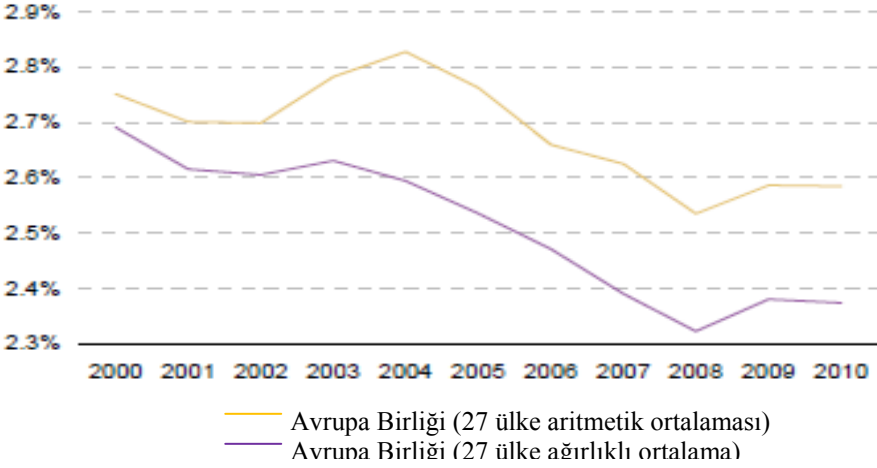
Önce Avro alanı olmak üzere, Birlik üyesi ülkelerin çoğunda, 2004 – 2008 yıllarında, çevre vergilerinin GSYH içindeki yüzdesi, azalma kaydetmiştir. Ancak, krize karşı alınan vergi önlemlerinin etkisiyle 2009 yılından itibaren çevreci vergi gelirleri tekrar artış eğilimine girmiştir. Artış eğilimi bakımından AB-15 ve AB-12 ülkeleri arasında önemli bir fark bulunmamakla birlikte, AB-12 ülkelerinde enerji ihtiyacı yoğunluğunun daha fazla olması, bu ülkelerde çevreci vergi gelirlerinin artması ve ÖTV oranlarının düşürülmesi eğilimini ön plana çıkarmaktadır. Enerji vergileri, üye devletlerde özellikle ulaşımda kullanılan yakıtlar üzerinden alınmaktadır. Bazı üye ülkelerde ulaşım üzerinden alınan vergiler çevre vergileri içinde nispeten önemli bir paya sahiptir. Örneğin Danimarka, İrlanda, Kıbrıs ve Malta'da çevre vergilerinin %36-44'ü bu vergilerden oluşmaktadır. AB genelinde 2010 yılında çevre vergilerinden elde edilen vergi gelirlerinin GSYH'ya oranı %0,1 düzeyine ulaşmıştır (European Commission, 2013a: 41; European Commission, 2013b: 10).

Başarılı çevre vergisi reformları gerçekleştiren Almanya, Danimarka, Finlandiya, Hollanda, İngiltere, İsveç ve Slovenya gibi ülkelerde, GSYH ve istihdamın yaklaşık %0,5 kadar arttığı tahmin edilmektedir. Örneğin, Slovenya'nın 1997 yılından beri uyguladığı CO2 vergisi ülkede çevre vergilerinden elde edilen gelir 2009 yılında GSYH'sinin %3,6'sına ulaşmasını sağlamıştır. Çevre vergisi reformu konusunda Alman modelini izleyen Çek Cumhuriyeti'nde yakıt ve elektrik üzerinden alınan vergiler sosyal güvenlik ödemelerinde çalışanlar için %1'lik, işverenler için %1,5'lik bir azalma sağlanabilmiştir (Deichmann ve Zhang, 2013: 50,51).

Grafik 4 ise, AB-27 ülkelerinde 2000-2010 döneminde çevre vergilerinin GSYH içinde aritmetik ve ağırlıklı ortalamasını yüzde cinsinden

göstermektedir. Çevre vergileri 2008 küresel krizinden etkilenecek, GSYH içinde dönemin en düşük oranını yaşamıştır. 2009 yılı itibariyle vergi oranı %0,1 arttırılarak, toplam vergi gelirlerinin arttırılması amaçlanmıştır.

Grafik 4: AB 27 Ülkelerinde 2000–2010 Döneminde Çevre Vergilerinin Gelişimi (GSYH'nın%)



Kaynak: European Commission (2012b: 40).

## Servet Vergileri

AB genelinde servet vergilendirmesi rejimi giderek artan bir biçimde politika yapıcılarının ilgisini çekmektedir. Bunun birkaç nedeni bulunmaktadır: Bunlardan ilki, yakın zamanda gerçekleştirilen vergi reformları üzerinde yapılan bilimsel çalışmalarda, GSYH üzerinde en az zararlı verginin servet vergileri olduğu yönünde bulgular elde edilmiş olmasıdır (Johansson, vd., 2008: 9).

Birçok ülkenin yeni gelir kaynağına ihtiyaç duyduğu ve çoğu ülkede servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının düşüklüğü dikkate alındığında (Tablo 9'da görüldüğü üzere); hazinelerin gelirlerini kısa vadede arttırabilmeleri konusunda servet vergilerine başvurulması rasyonel bir çözüm olarak görülmektedir. Özellikle bazı servet vergisi türleri, bir kez sistem kurulduktan sonra, mükellefler için düşük uyum maliyetleri sunmakta ve vergi idareleri açısından da ılımlı yönetsel maliyetlere yol açmaktadır (European Commission, 2012b: 19–21).

Bir servet vergisi türü olarak alınan emlak vergisinin yaygın olarak uygulandığı ülkeler Birleşik Krallık, Fransa ve Danimarka'dır. Malta'da ise bu türden bir vergi alınmamaktadır. Son yıllardaki gelişmelere bakıldığında, emlak vergisinden elde edilen gelirlerde önemli bir değişiklik olmamıştır. Özgün bir uygulama sonucunda emlak vergisi gelirlerinde en büyük artış Yunanistan'da gözlemlenmiştir. Ülkede 2010 yılındaki vergi reformuyla, gayrimenkul varlıkların vergi oranları, artan oranlı olarak, %0,2'den %1'e yükseltilmiştir (European Commission, 2012b: 50-51).

2008 krizinin başladığından bu yana AB üyesi ülkelerin vergi sistemlerinde vergi türleri bakımından önemli değişimler olmuştur. Tüketim vergilerinin GSYH'ya oranı, 2009 yılında %10,7'den, 2011 yılında %11,2'ye yükselmiştir. Bunun nedeni esas olarak KDV oranlarındaki artıştır. Buna karşılık, emek üzerinden alınan vergiler, 2009-2010 yılları arasında azalırken, 2011 yılında hafif bir yükseliş (%0,1) kaydetmiştir. Kurumlar vergisi oranlarındaki düşüş eğilimi ise durmuştur.

Tablo 9: 1995–2010 Döneminde Servet Vergilerinin Toplam Vergilere Oranı (%)

|         | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
|---------|------|------|------|------|------|------|
| AB (27) | 3,9  | 4,0  | 4,0  | 3,8  | 3,6  | 3,6  |
| AB (17) | 4,3  | 4,3  | 4,3  | 3,9  | 3,7  | 3,6  |

Kaynak: European Commission (2012b: 49).

### Vergi Teşvik Sistemleri

Ülkelerin krize karşı politika tepkilerinin üçüncü ve en önemli ayağını mali teşvik paketleri oluşturmuştur. ABD ilk adım olarak 2008'de Ekonomik Mali Destek Paketi Yasası'nı yürürlüğe sokmuştur. Bu yasa ile mükelleflere 150 milyar ABD doları çeşitli vergi kredilerinin sağlanması amaçlanmıştır. Avrupa Komisyonu ise 2008 tarihinde, reel ekonomiyi desteklemek ve piyasalarda güveni artırmak için vergi ve harcama teşviklerinin bir karışımını içeren Kalkınma ve İstihdam İçin Avrupa Ekonomi Kurtarma Planını (EERP) kabul etmiştir. Söz konusu önlem paketi ile 200 milyar Avro'luk bir mali teşvik önerilmiş, bu paketin 30 milyar Avro'su Avrupa Komisyonu bütçesinden, 170 milyar Avro'su da üye devletlerin bütçelerinden karşılanması öngörülmüştür. Bununla birlikte üye ülkeler eylem demetlerinden kendilerine uygun olanı seçmekte özgür bırakılmıştır. Teşvik kapsamında alınan ulusal önlemler toplamda AB GSYH'sının yaklaşık %1,8'ine tekabül etmektedir (European Commission, 2009b: 19).

Mali teşvik paketlerin vergisel boyutta kullanım biçimlerine bakıldığında; genellikle ülkelerin var olan vergileri azaltmaya yöneldiği, Letonya, Litvanya ve İrlanda gibi ülkelerin ise bütçe pozisyonlarının durumuna göre var olan vergileri artırdıkları görülmektedir. Önlemlerin genellikle kişisel gelir vergisi oranlarının düşürülmesine, istihdam üzerindeki teşviklerin artırılmasına ve emek üzerindeki vergi yükünün azaltılmasına yönelik olarak uygulandığı görülmektedir. Vergisel önlemlerin diğer önemli bir ayağını kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesine yönelik önlemler oluşturmuştur. Burada vurgulanması gereken diğer bir olgu ise bu süreçte hemen hemen hiçbir ülkenin tüketimi teşvik edici bir KDV oran indirimine gitmemiş olmasıdır. Kriz sürecinde vergi sistemlerinin teşvik mekanizmaları, daha çok istihdamı artırmaya ve düşük gelirli ailelerin vergi yükünü azaltarak ekonomileri canlandırmaya odaklanmıştır.

### **Türkiye'nin Küresel Kriz Sürecindeki Vergi Politikaları**

Küresel kriz Türkiye ekonomisini ticaret, finansman ve beklenti kanallarından etkilemiştir. Özellikle AB bölgesine olan ihracatın azalması ve diğer gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi net sermaye çıkışlarının artması sonucunda reel sektörde finansman zorlukları yaşamaya başlamıştır. Küresel kriz tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de belirsizlikleri artırmıştır. Artan belirsizlik, hem güven ortamını, hem de ileriye dönük beklentileri olumsuz etkileyerek yatırım ve tüketim kararlarının ertelenmesine ve ekonomik etkinliklerin önemli düzeyde yavaşlamasına neden olmuştur. Bu gelişmeler doğrultusunda, 2002-2007 döneminde yıllık ortalama %6,8 oranında büyüyen Türkiye ekonomisi 2008 yılında ancak %0,9 oranında büyüme kaydetmiştir. 2008 yılının son çeyreğinde başlayan daralma 2009 yılının ilk dokuz ayında da devam etmiş ve bu dönemde GSYH %8,4 oranında azalmıştır (DPT, 2010a: 1).

Türkiye'de vergi gelirlerinin küresel krizin yaşandığı 2008 yılında çok fazla etkilenmediği ileri sürülebilir. 2008 yılında vergileri 171 milyar TL hedeflenmiş ve bu hedefin 168 milyar TL'si gerçekleşmiştir. Diğer bir ifadeyle 2008 yılında hedeflenen vergi gelirleri %98 oranında gerçekleşmiştir. Ancak 2009 yılında ekonomideki faaliyetlerde meydana gelen daralma sonucu 2009 yılında hedeflenen vergi gelirlerine ulaşılamamıştır. 2009 yılında 202 milyar TL vergi gelirleri hedeflenmesine rağmen 172 milyar TL vergi gelirleri elde edilerek, hedeflenen vergi gelirlerinin %85'ine ulaşılmıştır (Ay ve Şahbaz, 2010: 1298). Bununla birlikte Türkiye'de vergi yükünün gelişimi, küresel krizin yaşanmaya başladığı 2008 yılında %24,2 olarak gerçekleşmiş, 2009 yılında %24,6 ve 2010 yılında %25,7 olarak artış göstermiştir (URL1).



Türkiye’de küresel ekonomik krizin ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerini sınırlandırmak amacıyla harcama ve gelir önlemlerini devreye sokmuş, ayrıca Merkez Bankası, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Sermaye Piyasası Kurumu (SPK) tarafından bütçe dengesi üzerinde doğrudan ve acil etkisi olmayan başka önlemler de almıştır. Alınan bu temel önlemlerle, kriz ortamı nedeniyle baskı altında olan ekonomik etkinliklerin rahatlatılması, krizin üretim kapasitesi üzerindeki etkilerinin belirli ölçüde sınırlandırılarak büyümeye geçiş sürecinin desteklenmesi ile istihdam ve üretim düzeyinin korunması amaçlanmıştır (DPT, 2010a:1).

Kriz sürecinde hazırlanan devletin resmi plân ve programları (Orta Vadeli Program (OVP), Orta Vadeli Malî Plân (OVMP) ve Katılım Öncesi Ekonomik Program (KEP) dikkate alındığında; ekonomik ve malî politikaların temel amacının ekonominin yeniden istikrarlı büyüme dönemine girmesini sağlamaya yönelik olduğu görülmektedir. Söz konusu plân ve programlarda kamu kesimi gelir ve harcama politikaları yoluyla küresel ekonomik krizin büyüme üzerindeki olumsuz etkilerini en az düzeye indirmek ve istihdamı artırmak temel hedefler olarak öngörülmüştür. Gelir ve vergi politikalarının temel amacı bu plân ve programlarda; vergilemede adalet ve etkinliğin artırılması, istihdamın ve yatırımların teşviki, bölgesel gelişmişlik farklarının azaltılması, rekabetin geliştirilmesi ve daha etkin bir vergi sisteminin oluşturulması olarak açıklanmıştır. Bu çerçevede, vergi kanunları ile uygulamalarında istikrarı ve sadeliği sağlayıcı düzenlemeler yapılması, vergiye gönüllü uyumun artırılması ve vergi tabanının genişletilmesine yönelik çalışmalara devam edilmesi temel politikalar olarak belirlenmiştir.

Türkiye’de kriz döneminde ve bundan sonraki süreçte vergi politikasında öne çıkan eğilimler şu şekilde özetlenebilir<sup>4</sup>:

- Vergi mevzuatı ve uygulamalarının sadeliği ve basitliğini sağlayacak düzenlemelerin yapılması,
- Kayıt dışı ekonomi azaltılarak vergi tabanının genişletilmesi ve vergiye gönüllü uyum artırılması
- Vergi denetimlerinin ve etkinliğinin artırılması,
- Yerel yönetimlerin öz gelirlerinin artırılması,
- Maktu vergi ve harçların güncellenmesi,

---

<sup>4</sup> 2008 – 2011 döneminde yayımlanan Orta Vadeli Program (OVP), Orta Vadeli Malî Plân (OVMP) ve Katılım Öncesi Ekonomik Program (KEP)’da yer alan politikalarından derlenmiştir.

- Enerji KİT'lerinin vergi ve benzeri ödemelerde temerrüde düşmemeleri ve geçmiş yıllara ilişkin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeleri doğrultusunda gerekli önlemlerin alınması,
- Ekonominin rekabet gücünü artırıcı üretim yapısının oluşturulmasına, doğrudan yabancı yatırımların ülkeye girişinin hızlandırılmasına, bölgeler arası gelişmişlik farklarının azaltılmasına ve Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik vergi politikalarının uygulanması.
- Enerji tasarrufunu teşvik edici ve iklim değişikliğiyle mücadeleyi temel alan bir vergi politikasının oluşturulması,
- Bireysel ve kurumsal tasarrufları teşvik edici ve sermaye birikimini özendirici bir vergi politikası uygulanması.

Türkiye küresel finansal krizin etkilerini azaltmak için vergi politikası alanında çeşitli önlemler almıştır. Bunlar şu şekilde özetlenebilir (Gedik, 2010: 94–96; Mutlu ve Polat, 2011: 61):

- Vadesi gelen vergi alacaklarının ertelenmesi ve taksitlendirilmesi (%3 faizle)
- Hisse senedi alım satımlarından elde edilen kazançlara uygulanan stopaj oranının sıfırlanması,
- Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunun (Varlık Barışı) kabul edilmesi ve daha sonra uygulama süresinin uzatılarak yurt dışındaki varlıkların yurt içine getirilmesinin sağlanması,
- Tescilli silinecek veya hurdaya çıkarılacak eski model motorlu araçlar için vergi ve ceza affı uygulamasına gidilmesi,
- Kanunda belirlenen esaslar çerçevesinde kurumlar vergisi muafiyet ve indirim uygulamalarıyla KOBİ birleşmelerinin özendirilmesi,
- Serbest bölgelerin tanım ve kapsamının yeniden düzenlenerek, Gümrük Kanunu ile uyumsuzlukları giderilmesi, AB'ye tam üyeliğin gerçekleşeceği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar serbest bölge kullanıcılarına vergi avantajları getirilmesi,
- Tarımsal desteklerden mal ve hizmet alımlarından ve yatırımlardan kesintiler yapılarak bu gelirlerin sosyal sigorta prim indirimlerinde, alt yapı yatırımlarında, belediyelere yapılacak mali transferlerde kullanılması,
- Geliri azaltıcı veya erteleyici önlemlerin kamu açıklarını arttırıcı etkisini kısmen azaltabilmek için, tarımsal destekleme ödemelerinin birim fiyatlarında kısıtlamalar yapılması,

Kriz sürecinde konut, işyeri ve dayanaklı tüketim malları satışlarındaki düşüşü önlemek için geçici olarak KDV, ÖTV, diğer vergi ve harçlarda indirimler uygulanmıştır. Bu indirimler sırasıyla şöyledir: Özel İletişim Vergisi %15'den %5'e, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu kesintisi oranı %15'den %5'e, yeni ve yüz ölçümü 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konutların satışında KDV oranı %18'den %8'e düşürülmüştür. Ayrıca beyaz eşya ve otomotiv sektöründe de aşağıdaki oranlarda indirim yapılmıştır. Bu indirimler Tablo 10'da özetlenmiştir.

Küresel krizin etkilerini sınırlandırmaya yönelik önlemler diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de başlangıçta likiditeyi artırıcı para politikası ağırlıklı olmuştur. Ancak, krizin derinleşme kaygısının artması, kapasite kullanım oranlarındaki önemli düşüş ve işsizlik oranındaki artışlar maliye politikası temelinde mali canlandırma paketi önlemlerini zorunlu hale getirmiştir. Kriz sürecinde alınan önlemlerin tamamına yakını maliye politikası araçlarından olan gelir ve harcama politikası dayanaklı olmuştur. Krize karşı başlangıçtaki Merkez Bankasının faiz indirimi ve likidite desteği politikalarına ek olarak hükümet bazı sektörleri kapsayan KDV ve ÖTV indirimleri ve son olarak da Türkiye'yi dört bölgeye ayıran, bölgesel ve sektörel bazda uygulanacak olan istihdamı teşvik ağırlıklı mali paket açıklanmıştır (Karakurt, 2010; 186). Bu paket çerçevesinde teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar için indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması yürürlüğe girmiştir (Tablo 11).

Tablo 10: ÖTV Oranlarında Yapılan Değişiklik (%)

|                                                          | 15.03.2009'dan<br>itibaren | 15.05.2009'a<br>kadar | 30.09.2009'a<br>kadar |
|----------------------------------------------------------|----------------------------|-----------------------|-----------------------|
| Motor Silindir Hacmi<1600 cm <sup>3</sup>                | 37                         | 18                    | 27                    |
| Üstü Kapalı Kasalı Ticarî Araçlar                        | 10                         | 1                     | 3                     |
| Açık Kasalı Ticarî Araçlar                               | 4                          | 1                     | 3                     |
| Çekiciler, Minibüsler, Özel Amaçlı Taşıtlar ve Kamyonlar | 4                          | 1                     | 2                     |
| Otobüsler                                                | 1                          | 0                     | 0                     |
| Minibüsler                                               | 9                          | 2                     | 4                     |
| Motosiklet < 250 cm <sup>3</sup>                         | 22                         | 11                    | 16                    |
| Beyaz Eşya                                               | 6,7                        | 0                     | 2                     |
| Mobilya ve Bilgisayar                                    | 18                         | 8                     | 8                     |
| Motor Silindir Hacmi<1600 cm <sup>3</sup>                | 37                         | 18                    | 27                    |

Kaynak: Gedik (2010), Mutlu ve Polat (2011).

Teşvik belgeli yatırımlarla ilgili olarak Bakanlar Kurulu; istatistiki bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir ve sosyoekonomik gelişmişlik düzeyini dikkate alarak illeri gruplandırmaya ve gruplar itibariyle teşvik edilecek sektörleri ve bunlara ilişkin yatırım, istihdam büyüklüklerini belirlemeye yetkili kılınmıştır. Buna göre her bir il grubu için yatırıma katkı oranının %25'i, yatırım tutarı 50 Milyon TL'yi aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise %45'i geçmemek üzere belirlemek ve kurumlar vergisi oranında %90'a kadar indirim uygulamak için Bakanlar Kurulu yetkilendirilmiştir. Tekstil, hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunanlarla sınırlı olmak koşulu ile üretim tesislerini 31.12.2010 tarihine kadar Bakanlar Kurulu'nca belirlenen illere nakleden ve asgarî 50 kişilik istihdam sağlayan mükellefler için, kurumlar vergisi oranının %75'i geçmemek üzere indirimli olarak uygulanması düzenlenmiştir. İndirimli oran, Bakanlar Kurulunca belirlenen illerdeki işletmelerden sağlanan kazançlar için, nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren beş yıl süreyle uygulanacaktır (Vergi Konseyi, 2009: 31). Ayrıca 17.03.2009 tarihinden 15.06.2009 tarihine kadar uygulanmak üzere açıklanan üç aylık KDV, ÖTV ve istihdam vergilerinde indirim içeren geçici vergi indirim paketi ile kişilerin harcanabilir gelirini arttırma yoluna gidilmiştir. Vergi indirimleri, hedef sektörler açısından ilk etkisini göstermiş ve özellikle dayanıklı tüketim ve otomotiv sektöründe canlanmaya neden olmuştur. Toplam talep yoluyla oluşturulan bu etki maliye politikasını ekonomik istikrarı sağlamanın bir aracı haline getirebilmektedir. Buna ek olarak 30 Haziran 2009'a kadar geçerli olmak üzere KDV oranı bazı malların satışında %18'den %8'e indirilmiştir (Vergi Konseyi, 2009: 35). Ayrıca, 30 Eylül 2009'a kadar indirimli olarak uygulanan ÖTV oranlarının bazı taşıtlar için aynen, bazı taşıtlar için indirim oranı azaltılarak ve bazı araçlar için ise indirim oranının tamamen kaldırılarak yeniden düzenlenmiştir. Bu kararlar, beyaz eşya ve elektrikli ev aletleri için daha önce %0'a indirilen ÖTV oranını %2 olarak, işlemci, yazıcı, bellek, kesintisiz güç kaynakları gibi bazı elektronik âletler ile mobilyaların KDV oranı %8 olarak yeniden belirlenmiştir (Vergi Konseyi, 2009: 33).

Tablo 11: İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı

| Bölgeler | Yatırıma Katkı Oranı(%) | Uygulanacak Kurumlar Vergisi (%) |
|----------|-------------------------|----------------------------------|
| 1        | 20                      | 10                               |
| 2        | 30                      | 8                                |
| 3        | 40                      | 4                                |
| 4        | 60                      | 2                                |

Kaynak: DPT (2009c), Karakurt (2010: 187).

Vergi indirimlerinin etkisi; indirimlerin harcanabilir geliri ne ölçüde etkilediği ve indirimlerin ekonominin bütününe yönelik olup olmadığı ile ilişkilidir. İndirimler, ilgili sektörler açısından piyasada bir canlılık sağlamış olmakla birlikte tüm sektörlerle yönelik olamaması nedeniyle tüketici harcamalarının uyarıcı etkisi sınırlı kalmıştır. Buna ek olarak, genişlemeci maliye politikasının uzun dönemde sürdürülebilirliğine ilişkin bütçe kısıtı vergi indiriminin daha uzun süreli olarak uygulanmasını engellemiştir. Kısa dönemde uygulandığı sektörlerde canlılık meydana getiren indirimler, uzun dönemde fiyat artışları ve borçlanma biçiminde kendini göstermektedir. Bu yüzden uygulanan vergi indirimlerinin istikrar sağlayıcı rolü enflasyon ve borçlanmanın malî canlandırma paketi uygulandığı dönem öncesine göre değişmemesine ve özel tüketim ve yatırım harcamalarını uyarmasına bağlı olmaktadır (Karakurt, 2010: 189).

Küresel kriz birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de kamu mali dengelerini olumsuz etkilemiştir. Ekonomik faaliyetlerdeki düşüş vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilerken, diğer yandan krizin etkilerini en aza indirmek için alınan genişlemeci maliye politikası önlemleri, harcamaları artırmıştır. Küresel krizin Türkiye ekonomisi üzerindeki etkilerini hafifletmek amacıyla 2008 yılı sonlarından itibaren uygulamaya konulan önlemler ve bunların maliyeti Tablo 12’de gösterilmektedir.

Tablo 12: Türkiye’de Küresel Krize Karşı Alınan Mali Önlemler ve Maliyeti

|                                                                         | 2008  | 2009   | 2010   | 2008–2010 |
|-------------------------------------------------------------------------|-------|--------|--------|-----------|
| Gelir Önlemleri                                                         | 30    | 4,077  | 1,748  | 5,855     |
| Harcama Önlemleri                                                       | 7,880 | 17,217 | 21,141 | 46,237    |
| Bütçe Dengesi Üzerinde Doğrudan veya Hemen Etkisi Olmayan Mali Önlemler | 1,445 | 11,318 | 0      | 12,773    |
| Genel Toplam                                                            | 9,365 | 32,612 | 22,889 | 64,865    |
| GSYH Payı (%)                                                           | 0,99  | 3,44   | 2,22   | 6,66      |

Kaynak: DPT (2010a: 38).

Tablo 12’ye göre Türkiye’de küresel krize karşı bireysel vergilerden, işletmeler üzerindeki vergilerden, mal ve hizmetler üzerindeki tüketim vergilerinden oluşan gelir önlemleri, kamu tüketim ve yatırımlarından, istihdama ve sosyal güvenlik ödemelerine katkılardan, hane halkına ve işletmelere transferlerden oluşan harcama önlemleri ve son olarak ta finansal kuruluşlar için garanti ve sigorta programlarından, şirketlere yönelik kredilerden oluşan bütçe dengesi üzerinde doğrudan veya hemen etkisi olmayan mali önlemlerden oluşan bir mali paket uygulamıştır. Bu harcama

ve gelir önlemlerini içeren mali paketlerin bütçeye maliyeti, 2008, 2009 ve 2010 yılları için sırasıyla GSYH'nın %0,99, %3,4 ve %2,2 düzeyinde gerçekleşmiştir.

### **AB Vergi Sistemlerinde Yeni Eğilimlerin Değerlendirilmesi**

Öteden beri finansal liberalizasyon ve küreselleşmeyle birlikte ortaya çıkan kısa vadeli sermaye hareketlerinin olumsuz etkilerini azaltmak için önerilen çözümler arasında döviz işlem vergisi bulunmaktadır. Döviz işlemlerini konu alan böyle bir vergi ilk olarak 1970'li yıllarda Tobin tarafından önerildiği için, çoğunlukla Tobin vergisi adıyla anılmaktadır. Söz konusu vergi ile döviz piyasalarındaki spekülasyon alım satımları azaltmak amacıyla bütün spot döviz değişim işlemleri üzerinden uluslararası düzeyde uzlaşma sağlanması durumunda, %1 oranlı yeknesak bir vergi alınması öngörülmektedir (Tobin, 1974: 89). Özellikle, 1990'lı yılların ortalarına doğru döviz değişim işlemlerinin çok yüksek hacimlere ulaşması ve dünya ölçeğinde kalkınmanın kamusal finansmanı için fon arayışlarının gündeme gelmesi, Tobin vergisi önerisine olan ilgiyi birdenbire arttırmıştır. Aynı dönemde Tobin, döviz değişim işlemlerinin çok fazla artmış olmasının bu işlemlerde verginin normal komisyon ücretlerini baskılayacağını gerekçe göstererek başlangıçta önerdiği %1'lik vergi oranını %0,1-%0,25 aralığına çekmiştir (Tobin, 1996: 1).

Tobin vergisi, küresel düzeyde döviz kurlarında istikrarı sağlamak, ekonomileri zarara uğratan mali krizleri önlemek ve hükümetlere gelir sağlamak amacıyla önerilmiştir. Finans sektörünün büyümesi sonucunda alınacak bir vergi hükümetlere önemli ölçüde gelir sağlayabileceği gibi bu sektördeki istikrarsızlıkları da önleyebilecektir. Ancak Tobin vergisi önerildiği şekliyle dünya ekonomileri içinde uygulama alanı bulamamıştır. Dünya ekonomilerinin finansal işlem vergisi uygulamada isteksiz davranmalarının iki temel nedeni bulunmaktadır: Bunlardan ilki vergiye konu olan işlemleri gerçekleştirenlerin vergi cennetlerini kullanarak vergiden kaçınma eğilimine girmeleridir (Eker, 2009: 15). İkincisi ise Tobin vergisinin, uluslararası sermaye piyasası küreselleştikçe, ülkelerin akışkan sermayeyi yurt dışındakinden daha yüksek bir oranda vergilendirmesini zorlaştıracağından sermaye çıkışı riskini arttırabilmesidir. Bu sorun hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde çözümlenemediğinden, Tobin vergisi mali literatürde sadece bir öneri olarak kalmıştır (Şimşek, 2008: 202).

Tobin vergisi önerildiği şekliyle uygulama alanı bulmamasına rağmen küresel kriz sürecinde uygulanabilirlik açısından yeniden ülkelerin en önemli vergisel tartışma gündemlerinde biri haline gelmiştir. AB Komisyonu da 2011 yılında, 01.01.2014'ten itibaren 27 AB üyesi ülkenin tamamında

uygulanmak üzere finansal işlemler üzerinde vergi uygulanması önerisini tartışmaya açmıştır. Komisyon menkul kıymet alım satımlarında alış fiyatı üzerinden %0,01 oranında, türev araçların nominal alım satım fiyatları üzerinden ise %0,01 oranında vergi alınmasını önermiştir. Ancak, 22 Haziran 2012 tarihinde yapılan Ekonomi ve Mali İşler Konseyi (The Economic and Financial Affairs Council, ECOFIN) toplantısında, üye devletlerin münhasır yetki alanına giren bir konu olması dolayısıyla yasalaşması için oybirliği aranan Finansal İşlem Vergileri önerisi üzerinde henüz anlaşma sağlanamamıştır (Güler vd., 2012: 36).

AB'nin 2014–2020 bütçesi çerçevesinde sunulan Finansal İşlemler Vergisi tasarısının amaçları kısaca şöyledir (Güler vd., 2012: 37):

- Kriz sonrasında ortaya çıkan finansal sektöre ilişkin maliyetlerin bir kısmının karşılanması için finans sektörünün bütçeye âdil ve uygun miktarda katkı yapmasının sağlanması,
- Bu sayede üye devletlerin AB bütçesine yaptıkları katkılarının hafifletilmesi,
- Piyasada krize yol açacak yüksek riskli/hızda ve sıklıkta işlemlerin bir ölçüde sınırlanması olarak sayılmaktadır.

AB Komisyonunun önerdiği finansal işlemler vergisi aslında AB ülkeleri içerisinde yeni bir vergi türü değildir. AB ülkelerinden Belçika, Güney Kıbrıs, Fransa, Finlândia, Yunanistan, İrlanda, İtalya, Romanya, Polonya ve İngiltere'de benzeri mali işlem vergilerinin çeşitli uygulamaları bulunmaktadır. Ancak, AB Komisyon'u tarafından önerilen vergi tasarısı hali hazırdaki uygulamalara göre yetki ve kapsam açısından daha geniş bir uygulama alanına sahiptir. AB Komisyonu'nun finansal işlem vergisi tasarısında, finansal kurum veya tacirin işleme dâhil olan mali kurumun yerleşik olduğu varsayılan üye ülkelerde gerçekleşmesi öngörülmüştür. Bu yöntem, AB dışına yapılan işlemlerde oluşan sermaye çıkışı (relocation) riskini azaltmaya da yardım etmektedir. Ana yükümlülerin, mali işlemleri yöneten finansal kurumlar, bankalar, yatırım firmaları, sigorta kurumları, hisse senedi brokerleri, yatırım ve emeklilik fonları olması öngörülmüştür (Gelir Politikası Genel Müdürlüğü, 2012: 2). Bu açıdan finansal işlem vergisinin geniş bir uygulama alanına sahip olacağı ileri sürülebilir.

Komisyon, bu verginin işleme dâhil olan taraflardan birinin bile AB'de Kurulu olması durumunda, mali kurumlar arasında olan, mali işlemlerdeki tüm mali araçlara uygulanmasını önermektedir. Bahsi geçen mali araçlar, hisse senedi, türev ürün, paylar ve yapılandırılmış mali ürünlerdir. Komisyon önerisinde verginin sadece finansal araçlarla ilgili işlemleri kapsamaması önerilmiştir (Gelir Politikası Genel Müdürlüğü, 2012: 3). Bunun temelinde

vergiden kaçınmanın engellenmesinin, sermayenin piyasadan kaçışının azaltılmasının ve hükümete gelir sağlanmasının olduğu söylenebilir.

Komisyonun sunduğu teklifte; menkul kıymet ve tahvil alım satımı üzerinden %0,1, türev sözleşmeler üzerinden ise %0,01 oranında vergi alınması öngörülmektedir. Tasarıda verginin 27 üye ülke için uygulanması ve işlem yapan taraflardan en az birinin AB’de yerleşik olması koşulu aranmaktadır. Bu verginin, tarafların herhangi birinin AB üyesi ülkelerde yerleşik olması durumunda her mali işlemde uygulanması gerekir. AB üyesi ülkelerin, ayrıca ulusal bir vergi de uygulaması durumunda, bu vergi de AB kurallarına uygun olmak zorundadır (Gelir Politikası Genel Müdürlüğü, 2012: 3).

AB düzeyindeki vergilendirmede, elde edilecek gelirin bir kısmının AB bütçesine, bir kısmının da üye ülkelerin kendi bütçelerine tahsis edilmesi öngörülmektedir. Tasarı, Komisyon tarafından vurgulanan vergi gelirleri açısından değerlendirildiğinde, %0,01 oranında bir vergi uygulanmasının bir yıl içerisinde 16,4 milyar Avro ile 43,4 milyar Avro arasında gelir yaratacağı tahmin edilmektedir. Vergi oranının %0,1’e yükseltilmesi durumunda ise tahmin edilen gelir 73,3 milyar Avro ile 433,9 milyar Avro arasında değişmektedir. Türev işlemlerden %0,02 oranında vergi alınması halinde, işlem hacminin %75 oranında düşeceği ve 38 milyar Avro gelir elde edileceği hesaplanırken, hisse senedi ve tahvil alım satımından %0,1, türev işlemlerden ise %0,01 oranında vergi alınması durumunda ise 53,3 milyar Avro vergi geliri elde edileceği tahmin edilmektedir. Sermayenin, vergilendirmenin olmadığı ya da daha düşük oranda yapıldığı piyasalara kaçışının sınırlandırılması için “düşük oran, geniş taban ve ikamet prensibi” söz konusu olduğunda türev piyasalardaki işlem hacimlerinin %70 ile %90 arasında düşebileceği öngörülmektedir. Bununla birlikte uygulama neticesinde mevcut işlemlerin %40’ını oluşturan yüksek hızda ve sıklıkta işlemlerin azalması, teklifin amaçlarından biri olan risklerin ve piyasa volatilitesinin düşürülmesi hedefine ulaşılabilmektedir (Güler vd., 2012: 45).

Öte yandan; AB Komisyonunun, vergi raporlarında vurgulandığı üzere (European Commission, 2012; European Commission, 2012b); AB ülkelerdeki mevcut vergi bileşenlerinin değişiminin gerekliliği konusunda görüş birliğine varılmıştır. Bu değişim isteği Avrupa Komisyonu tarafından da özellikle desteklenmekte ve Komisyon tarafından AB ülkelerine değişik önerilerde bulunmaktadır. Önerilen vergi bileşimi değişikliklerinin tümünde; başta eşitlik olmak üzere iyi bir vergi sisteminde bulunması gereken bazı nitelikleri ihmal ederek, daha çok vergilerin etkinlik ve verimliliğini artırılmasına odaklanıldığı görülmektedir.



AB Komisyonu tarafından desteklenen ve süreçte öne çıkan eğilimlerden bir diğeri; emek ve istihdam üzerinden alınan vergilerden, büyüme üzerindeki kısıtlayıcı etkileri daha az olan; tüketim ve çevre üzerinden alınan vergiler ile servet üzerinden alınan vergilere yönelme isteğidir. Bu süreçte özellikle bazı üye devletlerin kayıt dışı ekonomi ve KDV yolsuzluğu gibi olumsuzlukları gidererek, vergi yönetimlerini geliştirmeleri ayrıca istenmektedir.

Komisyon, özellikle KDV'nin etkinliğinin artırılmasına yönelik olarak istisna ve indirimli oran uygulamalarında uyum sorunlarının giderilmesini, KDV prosedürlerinin birleştirilmesini ve basitleştirilmesini önermektedir. Üye ülkeler arasında çevre politikası kapsamında da vergi politikalarının uyumuna ilişkin sorunlar bulunmaktadır. Bu çerçevede, gerekli politika araçlarının AB genelinde uyumlu bir biçimde tasarlanması, enerji ve çevre vergilerinin sera gazı emisyonlarının azaltılmasını teşvik edecek şekilde oluşturulması öngörülmektedir. Bu çerçevede, üye ülkelerin; çevre vergilerinde genel bir düzenleme yapmaları, özellikle fosil yakıtlar üzerindeki vergi oranlarının, bu yakıtların karbon ve enerji içeriklerine göre belirlenmesi, enerji ürünleri üzerindeki indirimli KDV oranlarının gözden geçirmeleri, işletme araçlarına sağlanan vergi desteklerini azaltmaları, motorlu taşıt vergilerinin karbondioksit emisyonlarına göre belirlemeleri gerekmektedir.

Avrupa Komisyonu, 2011 yılında AB'de faaliyet gösteren işletme ve kurumların vergi matrahını hesaplamayı amaçlayan ortak bir kurumlar vergisi sisteminin oluşturulması yönünde önemli bir yönerge yayınlamıştır. Önerinin temel gerekçesi, tek pazarda büyümenin önündeki engellerin kaldırılmasıdır. Yönerge, Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı (Common Consolidated Corporate Tax Base-CCCTB) olarak ifade edilmekte ve AB düzeyinde ortak bir kurumlar vergisi sistemi oluşturulmasını öngörmektedir. CCCTB'nin Avrupa 2020 stratejisinde (Europe 2020- A Strategy for Smart, Sustainable and Inclusive Growth) savunulan yeni vergi tasarımları, büyüme dostu ve yeşil vergilendirme ile de uyumlu olduğu belirtilmektedir (European Commission, 2011: 4).

Öneri, AB içinde işletmelerin vergiye tabi kazançlarının saptanmasında 27 ülkenin farklı ulusal kurumlar vergisi sistemlerine uyum gösterme zorunluluğunun yarattığı idari güçlükleri, uyum masraflarını ve yasal belirsizlikleri gidererek yeknesak bir yapı önermektedir. CCCTB teklifi, şirketlerin vergi iadelerinin doldurulmasının tek bir kurum tarafından yerine getirilmesi ve AB ülkelerinden elde ettikleri tüm kar ve zararları konsolide edebilmelerine olanak sağlamaktadır. CCCTB, AB'de faaliyet gösteren

işletmelerin vergilendirilebilir karlarını hesaplamada kullanabilecekleri yeknesak bir kurallar bütünü sunmaktadır. Buna göre, AB’de faaliyet gösteren işletmeler vergilendirilebilir karlarını hesaplarken 27 farklı üye Devletin ulusal kurumlar vergisi sistemi yerine tek bir sisteme tabi olacaklardır. Birden fazla üye Devletle faaliyette bulunan işletmeler AB genelindeki tüm faaliyetleri için tek bir beyanname vereceklerdir. Ancak, üye devletler, kendilerine ait kurumlar vergisi oranlarını belirleyebilmektedir. Komisyon, CCCTB’nin AB içinde, uyum masraflarını azaltarak işletmelere her yıl 700 milyon Avro, konsolidasyon sayesinde ise 1,3 milyar Avro maliyet tasarrufu sağlayacağını tahmin etmektedir. Öte yandan, sınır ötesi genişlemeyi hedefleyen işletmeler bu uygulamayla tasarruflarında 1 milyar Avro’ya kadar artış sağlayabilecekler. CCCTB’nin, AB’yi yabancı yatırımcılar için daha çekici bir piyasa haline getireceği belirtilmektedir (Maliye Bakanlığı, 2011: 9,10).

## Sonuç

Küresel kriz hızlı bir biçimde AB vergi sistemlerini etkilemiş ve bu etki hem kısa dönemde hem de izleyen süreçte devam etme eğiliminde olmuştur. AB’de vergi politikası; ekonomik krizin aşılmasında, üye ülkelerde iktisadi eşgüdümün sağlanmasında, büyümenin ve gelir eşitsizliğinin azaltılmasında anahtar kavramlardan biri olmuştur. AB ülkeleri vergi politikalarıyla hem ekonomik krizin yarattığı kırılganlığı düzeltmeye çalışmakta, hem de büyüme ve istihdamı özendirici politika önlemleri almaya yönelik vergi politikaları izlemektedirler. Vergi politikası kısa dönemde vergi muafiyet ve indirimler yoluyla toplam talebi canlandırarak krizin reel ekonomi üzerindeki etkisini gidermeye yönelik olarak kullanılmış, orta ve uzun vadede ise vergi politikasının temel amacı mali konsolidasyonun sağlanabilmesi amacıyla vergi gelirlerinin artırılması olmuştur. Bu süreçte uygulanan vergi politikaları ile üye ülkeler arasında ekonomik ve mali istikrarın sürdürülebilirliği açısından eşgüdüm sağlanmaya çalışılmıştır.

Küresel düzeyde yaşanan mali ve ekonomik kriz AB genelinde vergi gelirlerinin düzeyini, vergi sisteminin yapısını ve gelecekteki vergi eğilimlerini önemli derecede etkilemiştir. AB Komisyonu tarafından hazırlanan “*AB Üye Devletlerinde Vergi Reformları ve Vergilendirme Eğilimleri*” raporlarında vurgulandığı üzere; küresel ekonomik ve mali krizin vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkileri 2008 yılında hissedilmeye başlanmış, 2009 yılında GSYH’de yaşanan ciddi daralma nedeniyle özellikle istihdam ve sermaye üzerinden alınan vergilerdeki kesintiler nedeniyle toplam vergi yükü son on yılın en düşük düzeyine inmiştir. 2010 yılı itibarıyla sınırlı da olsa yaşanan ekonomideki toparlanma vergi gelirlerinde de bir miktar artışa neden olmuştur. Kriz sürecinde kamu maliyesindeki

bozulma ve özellikle borç piyasasındaki dalgalanmalar nedeniyle 2011-2013 döneminde mali politikaların genel olarak üye ülkelerin kamu maliyelerinin sürdürülebilirliğine odaklandığı görülmektedir.

Kriz sürecindeki vergi politikaları genel olarak değerlendirildiğinde; çoğu AB üyesi ülke mali konsolidasyonu sağlayabilmek için daha fazla gelir kaynağına ihtiyaç duyulmuş, bunun sağlanmasına yönelik olarak da AB genelinde vergi gelirleri arttırılmıştır. Öte yandan özellikle 2011-2013 döneminde üye devletlerde kişisel gelir vergisi oranları yükseltilmiş, dezavantajlı grupların istihdam edilmesini teşvik etmek amacıyla emek gelirleri üzerinden alınan vergiler düşürülmüş, genel olarak sosyal güvenlik katkıları ise çoğu ülkede arttırılmıştır. Bu süreçte kurumlar vergisi oranlarındaki genel düşüş eğilimi ise devam etmiştir. Kriz sürecinde ortaya çıkan temel değişimlerden biri de tüketim vergilerinde yaşanan artıştır. Söz konusu süreçte üye devletlerin yaklaşık yarısından fazlası KDV oranlarını yükseltmiştir. Benzer şekilde yine AB ülkelerinin çoğunda çevre, enerji, alkollü içecekler ve tütün ürünleri üzerindeki ÖTV oranları arttırılmıştır. İlerleyen süreçte vergi sisteminde yapılan bu değişikliklerin, dolaylı vergilerin GSYH'ya oranında %1'lik bir artışa neden olacağı tahmin edilmektedir.

Ekonomik kriz sürecinde AB düzeyinde yeni vergi önerileri de tartışılmaya başlanmıştır. Bunların başında finansal işlem vergisinin uygulanabilirliği ile ilgili tartışmalar gelmektedir. Diğer taraftan yeşil vergilendirme ve servet vergilendirmesine ağırlık verilerek istihdam üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi öngörülmektedir. Birlik, üye ülkeler arasında vergi uyumlaştırmasına da büyük önem vermektedir. Bu çerçevede Avrupa Komisyonu 2011 yılında yayınladığı bir yönerge ile AB düzeyinde ortak bir kurumlar vergisi sistemi oluşturmayı hedeflemiştir.

Türkiye'de küresel kriz süresince alınan önlemlerin tamamına yakını maliye politikası araçlarından olan gelir ve harcama politikası dayanaklı olmuştur. Türkiye'de de özellikle 2009 yılında küresel krizin ekonomik faaliyetlerde daralmaya yol açması nedeniyle, vergi gelirlerinde önemli bir düşüş yaşanmıştır. Bu dönemde yurt içi talebin canlandırılması ve ekonomik faaliyetlerin teşvik edilmesi amacıyla; KDV ve ÖTV oranlarında geçici vergi indirimleri, AB'nin yatırımları teşvik sistemiyle uyumlu olarak az gelişmiş bölgelerde kurumlar vergisi oranı indirimler ve gelir vergisinde, hisse senedi kazançlarında yerli yatırımcılara vergi indirimleri uygulanmıştır.

Küresel kriz Türk Vergi Sistemi'nin yapısı ve bileşimi üzerinde önemli bir değişim yaratmamıştır. Ancak, küresel krizle başlayan AB vergi sistemi

reform sürecinden, aday ülke konumundaki Türkiye'nin de etkileneceği açık bir biçimde görülmektedir. Özellikle AB Komisyonu tarafından AB genelinde uygulanması öngörülen finansal işlem vergisi ile KDV, ÖTV, kurumlar vergisi ve servet vergilerindeki gelişme ve uyumlaştırma çalışmalarını, Türkiye'nin de dikkate alması gerekmektedir. Ayrıca, bu süreçte ortaya çıkan ve çevre politikalarının önemli bir unsuru olan çevre vergilendirmesinde Türkiye'nin AB tarafından öngörülen düzenlemeleri yapması önemli hale gelmektedir. Buna ek olarak, Türkiye'nin halen devam eden vergi reform sürecinde, vergi kayıp ve kaçaklarını azaltıcı, vergi tabanını ulusal ve uluslararası düzeyde genişletici ve vergi adaletini sağlayıcı çağdaş bir vergi sistemi oluşturması zorunlu hale gelmiştir.

## KAYNAKÇA

- Arnold, J. (2008). "Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth? Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries", OECD Economics Department Working Papers, No. 643, OECD Publishing.
- ABGS (2011). "Avrupa Birliği'nde Küresel Finansal Krize Karşı Alınan Önlemler ve Birliğin Rekabet Gücünün Arttırılmasına Yönelik Girişimler: "Euro Rekabet Paktı", Ankara, Erişim: 12.01.2013. [http://www.abgs.gov.tr/files/EMPB/euro\\_plus\\_pact.pdf](http://www.abgs.gov.tr/files/EMPB/euro_plus_pact.pdf),
- Ay, H.M., Şahbaz, N. (2010). "Küresel Krizin Türkiye'de Vergi Gelirlerine Yansımaları", 15-16 Nisan 2010 Turgut Özal Uluslararası Ekonomi ve Siyaset Kongresi-I, Küresel Krizler ve Ekonomik Yönetişim, Malatya.
- Bakar, F., Tokathoğlu Yıldız, M. (2012). "Küresel Finansal Kriz Sürecinde Avrupa Birliği Vergi Politikaları", Maliye Dergisi, Sayı 163, Temmuz-Aralık.
- Bernardi, L. (2011). "Economic Crisis and Taxation in Europe", Munich Personal RePEc Archive, MPRA Paper No: 31007, 652: 2-26.
- Blechová, B. (2011). "The Influence of Tax Policy on The Emergence of Financial Crisis", 13<sup>th</sup> International Conference on Finance and Banking: Lessons Learned From The Financial Crisis, Ostrava, Czech Republic, 12-13October 2011.
- Deichmann, U., Zhang, F. (2013). "Growing Green: The Economic Benefits of Climate Action", Europe and Central Asia Reports, International Bank for Reconstruction and Development, the World Bank.

- Demir, F., Karabıyık, A., Ermişoğlu, E., Küçük, A. (2008). “ABD Mortgage Krizi”, BDDK Çalışma Tebliği, Sayı: 3, <http://www.bddk.org.tr>.
- DPT (2007). Orta Vadeli Program (2008–2010), Ankara
- DPT (2008). Orta Vadeli Program (2009–2011), Ankara
- DPT (2009a). 2008 Yılı Katılım Öncesi Ekonomik Program, Ankara
- DPT (2009b). Orta Vadeli Program (2010–2012), Ankara
- DPT (2009c). “Yatırım Teşvik, İstihdam ve Kredi Garanti Desteği Paketi”, Ankara.
- DPT (2010a). 2009 Yılı Katılım Öncesi Ekonomik Program, Ankara.
- DPT (2010b). Orta Vadeli Program (2011–2013), Ankara
- DPT (2011). 2011–2013 Dönemi Katılım Öncesi Ekonomik Program, Ankara.
- Eğilmez, M. (2010). Küresel Finansal Krizi: Piyasa Sisteminin Eleştirisi, Remzi Kitapevi, İstanbul.
- Eker, A. (2009). “Küreselleşme Sürecinde Kamu Maliyesinde Yaşanan Dönüşüm”, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/392.
- European Commission (2009a). “Monitoring Revenue Trends and Tax Reforms in EU Member States”, European Economy 4.
- European Commission (2009b). “Social Situation Observatory, Income Distribution and Living Conditions”, European Commission Annual Monitoring Report, 2009.
- European Commission (2010). “Monitoring Tax Revenues and Tax Reforms in EU Member States 2010: Tax Policy After the Crisis”, Working Paper, No. 24.
- European Commission (2011). European Commission, “A Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base(CCCTB)”, Erişim: 20.05.2014.
- [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/com\\_2011\\_121\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf)
- European Commission (2012a). “Tax Reforms in EU Member States, Tax Policy Challenges for Economic Growth and Fiscal Sustainability 2012 Report”, Taxation Papers, Working Paper, No. 34. Luxembourg.

- European Commission (2012b). "Taxation Trends in the European Union 2012", Luxembourg.
- European Commission (2013a). "Taxation Trends in European Union", Eurostat Statistical Book.
- European Commission (2013b). "Tax Reforms in EU Member States, Tax Policy Challenges for Economic Growth and Fiscal Sustainability 2013 Report", Taxation Papers, Working Paper, No. 5. Luxembourg, s.20
- Gedik, M.A. (2010). "Türkiye'nin Kriz Geleneği ve Küresel Krizin Türkiye Ekonomisine Yansımaları", içinde: Küresel Kriz ve Türkiye, Karahan Kitabevi, Adana.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2013). "Vergilendirme/Taxation Bülteni Ağustos 2013", Sayı: 7.
- Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü (2012). "Finansal İşlem Vergisi", Bülten, Nisan, 2012/1.
- Güler, B., Keleş, E., Uçar, Ö. (2012). "Finansal İşlem Vergileri ve Avrupa Birliği Uygulaması", TC Avrupa Birliği Bakanlığı, Ankara.
- Hemmelgan, T., Nicodeme, G. (2010). "The 2008 Financial Crisis and Taxation Policy, EU Commission Taxation Papers", The EU Commission, WP No. 20-2010, Brussels.
- IMF (2009). "Fiscal Implications of the Global Economic and Financial Crisis", IMF Staff Position Note, SPN/09/13.
- Johanson, A., Heady C., Arnold, J., Brys B., Vartia, L. (2008). "Taxation and Economic Growth" OECD Economic Department Working Paper, No: 620.
- Kalkınma Bakanlığı (2011). Orta Vadeli Program (2012–2014), Ankara.
- Karakurt, B. (2010). "Küresel Mali Krizi Önlemede Maliye Politikasının Rolü ve Türkiye'nin Krize Maliye Politikası Cevabı", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 24(2): 67-195.
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Malî Kontrol Genel Müdürlüğü (2006). 2007-2009 Orta Vadeli Plân, Resmî Gazete, Sayı: 26229.
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Malî Kontrol Genel Müdürlüğü (2007). 2008-2010 Orta Vadeli Plân, Resmî Gazete, Sayı: 26571.
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Malî Kontrol Genel Müdürlüğü (2008). 2009-2011 Orta Vadeli Plân, Resmî Gazete, Sayı: 26930 (Mükerrer).

- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Malî Kontrol Genel Müdürlüğü (2009). 2010–2012 Orta Vadeli Plân, Resmî Gazete, Sayı: 27353.
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Malî Kontrol Genel Müdürlüğü (2010). 2011–2013 Orta Vadeli Plân, Resmî Gazete, Sayı: 27725.
- Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı (2011). Bülten, Sayı: 55, Erişim: 20.05.2014.  
<http://www.abmaliye.gov.tr/Blten/2011%20Y%C4%B1%C4%B1/09.pdf>
- Mutlu, A., Polat, E. (2011). “2007 Küresel Finansal Krizin Türkiye’nin Maliye Politikalarına Yansıması”, İnönü Üniversitesi Turgut Özal Uluslararası Ekonomi ve Siyaset Kongresi II., Malatya, 2012.
- Nadaroğlu, H. (1996). Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (2010). “Tax Policy Reform and Economic Growth”, OECD Publications, Tax Policy Study, No. 20.
- Öztürk, S., Sözdemir, A. (2011). “Küresel Krizin Ekonomik Etkileri: Küreselleşmenin Krizi”, İnönü Üniversitesi Turgut Özal Uluslararası Ekonomi ve Siyaset Kongresi II., Malatya, 2012.
- Şimşek, H. (2008). “Küreselleşme Sürecinde Finansal Krizler ve Maliye Politikaları: Teorik Bir Değerlendirme”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisâdi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 13: 1.
- Tobin, J. (1974). The New Economics One Decade Older, Princeton: Princeton University Press.
- Tobin, J. (1996). “Prologue”, M.ulHaq, I. Kaul ve I. Grunberg (eds), The Tobin Tax: Coping with Financial Volatility, Oxford: Oxford University Press.
- Tong, H., Wei, S. (2008). “Real Effects of Subprime Mortgage Crisis: Is It a Demand or a Finance Shock?”, NBER Working Paper14205, <http://www.nber.org>.
- URL1. [www.stats.oecd.org](http://www.stats.oecd.org), Erişim: 10.12.2012.
- Vergi Konseyi (2009). Küresel Kriz ve Türkiye, [www.vergikonseyi.org](http://www.vergikonseyi.org), (tamamlanan çalışmalar)

Zai, P. (2012). “The Economic Crisis and Fiscal Trends in EU Member States”, *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, No. 35 E/2012, pp. 256–268.

Zipfel, F. (2007). “One Europe, One Tax? EU Monitor49”, *Deutsche Bank Research*, Frankfurt am Main.