Ekonomik Bütünleşme Amaçlı Bölgesel Birliklerde Vergi Uyumlaştırması

Gökhan SARIÇİMEN

Doktora Tezi

Eskişehir, 2023

EKONOMİK BÜTÜNLEŞME AMAÇLI BÖLGESEL BİRLİKLERDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI

Gökhan SARIÇİMEN

T.C.

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

DOKTORA TEZİ

Eskişehir, 2023

T.C.

ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Gökhan SARIÇİMEN tarafından hazırlanan "**Ekonomik Bütünleşme Amaçlı Bölgesel Birliklerde Vergi Uyumlaştırması"** başlıklı bu çalışma 19/06/2023 tarihinde Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

Üye: Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA

(Danışman)

Üye: Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU

Üye: Doç. Dr. Halil Semih KİMZAN

Üye: Dr. Öğr. Üy. Süleyman KASAL

ONAY

.../... /202..

Prof. Dr. Oytun MEÇİK

Enstitü Müdürü

19/06/2023

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi hükümlerine göre hazırlandığını; bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmanın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Eskişehir Osmangazi Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla taranmasını kabul ettiğimi ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim. Yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması halinde ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Gökhan SARIÇİMEN

ÖZ

EKONOMİK BÜTÜNLEŞME AMAÇLI BÖLGESEL BİRLİKLERDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI

SARIÇİMEN, Gökhan

Doktora, 2023

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA

Çalışmada, ekonomik bütünleşme amacıyla kurulan bölgesel birliklerde; çeşitli zorlukları, ekonomik etkileri ve günümüz birliklerindeki durumu göz önünde bulundurularak, bütünleşme süreçlerinin bir parçası olan vergilerin uyumlaştırılması sorunu Avrupa, Afrika ve Orta ve Güney Amerika'da bulunan bölgesel birlikler özelinde ele alınmaktadır. Bir bölgesel birlikte, vergi uyumlaştırması sürecinin merkezi karar mekanizmaları ile yürütülmesinin zor ve karmaşık olacağı; bu sebeple benzer vergi yapılarına sahip ülke gruplarının belirlenerek, sürecin aşamalı bir şekilde yürütülmesinin daha başarılı olacağı düşünülmektedir. Bu bağlamda, çalışmanın temel amacı: bölgesel birliklerde benzer vergi sistemlerine sahip ülkelerden oluşan işbirliği gruplarının tespit edilerek, uyumlaştırma süreçlerinin tüme varacak şekilde yürütülebilmesine yönelik bir öneri sunabilmektir. Bu amaç doğrultusunda, çeşitli vergi yükü verilerinden faydalanarak Ward kümeleme yöntemiyle vergi yükleri benzer ülke kümeleri tespit edilmiştir. Daha sonra elde edilen kümeler ve kümelere atanan ülkelerin vergi sistemi özellikleri kıyaslanmıştır. Bulgulara göre, küme içi başarılı benzerliklerden dolayı; vergi yükü verilerinin, kümeleme veya türev algoritmalarda, vergi sistemlerindeki benzerlikleri açıklarken kullanılabilir bir veri olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte Avrupa örnekleminden elde edilen kümelerin benzer vergi sistemlerine sahip ülkelerden oluşması; tümevarıma dayanan uyumlaştırma sürecinin Avrupa örneklemi için uygulanabilir olduğunu göstermiştir. Ayrıca TFEU'da yer alan güçlendirilmiş işbirliği sunulan öneriyi desteklemektedir. Afrika ile Orta ve Güney Amerika'da ise coğrafi temellere dayanarak kurulan bölgesel birliklerde, vergi özellikleri itibariyle önemli ayrışmaların olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Şöyle ki, bölgesel birliğe üye ülkelerin atandığı kümeler farklılaştıkça vergi özelliklerindeki genel uyumun azalması bunu desteklemektedir. Bu bölgelerde, vergi uyumlaştırmasına yönelik işbirliği gruplarının, vergi sistemi benzerliklerine göre yeniden organize edilmesi, başarılı uyumlaştırma süreçleri için gerekli görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Ekonomik Bütünleşme, Vergi Uyumlaştırması, Hiyerarşik Kümeleme Analizi

ABSTRACT

TAX HARMONIZATION IN REGIONAL ECONOMIC INTEGRATION BLOCS

SARICIMEN, Gokhan

Doctoral Degree, 2023

Department of Public Finance

Supervisor: Prof. Dr. Ali CELİKKAYA

The study focuses on the harmonization of taxes as part of the integration processes in regional blocs established for the purpose of economic integration, taking into account various challenges, economic effects, and the current situation in regional blocs in Europe, Africa, and Central and South America. In a regional bloc, it is believed that the process of tax harmonization would be difficult and complex to be carried out through central decision-making mechanisms. Therefore, it is thought that identifying country groups with similar tax structures and gradually implementing the process would be more successful. In this context, the aim of the study is to provide an inductive recommendation regarding the harmonization processes by identifying groups of countries within the regional bloc that have similar tax systems. In line with this objective, similar clusters of countries with comparable tax burdens have been identified using the Ward clustering method based on various tax burden data. Subsequently, the obtained clusters and the tax system characteristics of the countries assigned to each cluster were compared. According to the findings, it has been concluded that tax burden data can be used as a valuable source of information in explaining similarities in tax systems in clustering or similar algorithms. This conclusion is drawn based on the successful similarities within the clusters. Moreover, the fact that the clusters obtained from the European sample consist of countries with similar tax systems demonstrates the feasibility of implementing an inductive-based harmonization process for the European sample. Furthermore, the recommendation is supported by the enhanced cooperation provisions outlined in the TFEU. In Africa and Central and South America, regional blocs established on geographical grounds have been found to exhibit significant divergences in terms of tax characteristics. Specifically, as the clusters assigned to member countries within the regional bloc become more differentiated, there is a decrease in the overall coherence of tax characteristics, which supports this observation. In these regions, it is deemed necessary to reorganize collaboration groups for tax harmonization based on tax system similarities to achieve successful harmonization processes.

Keywords: Economic Integration, Tax Harmonization, Hierarchical Cluster Analysis

İÇİNDEKİLER

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ iii
ÖZ v
ABSTRACT vi
İÇİNDEKİLER vii
TABLOLAR LİSTESİ x
ŞEKİLLER LİSTESİ xii
EKLER xiv
KISALTMALAR LİSTESİ xv
GİRİŞ 1
BİRİNCİ BÖLÜM 5
EKONOMİK BÜTÜNLEŞME VE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI 5
1.1. EKONOMİK BÜTÜNLEŞME KAVRAMI 5
1.1.1. Benzer Kavramlar 7
1.1.2. Bölgesel Ekonomik Bütünleşme 8
1.1.3. Uluslararası Ekonomik Bütünleşme 9
1.2. EKONOMİK BÜTÜNLEŞMENİN AŞAMALARI 9
1.2.1. Serbest Ticaret Anlaşmaları 10
1.2.2. Gümrük Birliği 12
1.2.3. Ortak Pazar 13
1.2.4. Ekonomik Birlik 13
1.2.5. Siyasi Birlik 16
1.3. EKONOMİK BÜTÜNLEŞMENİN TARİHİ GELİŞİMİ 17
1.3.1. Avrupa Kıtası 17
1.3.2. Asya Kıtası 24
1.3.3. Amerika Kıtası 26
1.3.4. Afrika Kıtası 28
1.3.5. Avustralya Kıtası 30
1.3.6. Küresel Fikir ve Uygulamalar 30
1.3.6.1. Bretton Woods Konferansı 32
1.3.6.2. GATT Süreci ve DTÖ'nün Kurulması 32
1.4. VERGİ UYUMLAŞTIRMASI: TANIM VE SINIFLANDIRMA PROBLEMİ 34
1.5. EKONOMİK BÜTÜNLEŞME VE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI İLİŞKİSİ 40
1.6. VERGİ UYUMLAŞTIRMASININ ZORLUKLARI 43
1.7. VERGİ UYUMLAŞTIRMASININ İKTİSADİ ETKİLERİ 48
1.7.1. Kaynakların Etkin Tahsis Edilmesi Meselesi 49
1.7.1.1. Vergilerin Sermaye Faktörü Üzerindeki Etkileri 49
1.7.1.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Sermayenin Tahsisine Etkileri 50
1.7.1.2.2. Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Sermayenin Tahsisine Etkileri 61
1.7.1.2. Emek Faktörü Üzerindeki Etkileri 63
1.7.2. Tüketim Üzerindeki Etkileri 64
1.7.3. Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri 67
1.7.4. Maliye Politikası Üzerine Etkileri 68
1.7.5. Diğer Etkiler 68

İKİNCİ BÖLÜM 69
EKONOMİK BÜTÜNLEŞME AMAÇLI BÖLGESEL BİRLİKLER VE VERGİ UYUMLAŞTIRMASINA YÖNELİK DÜZENLEMELERİ 69
2.1. AVRUPA BİRLİĞİ 69
2.1.1. Kurucu Antlaşmalarda Ekonomik Bütünleşme ve Vergi Uyumlaştırmasının Gelişimi 70
2.1.2. Avrupa Birliği Hukukunun Kaynakları 72
2.1.3. Avrupa Birliği Hukukunda Vergi Konularına Dair Düzenlemeler 74
2.1.3.1. Birincil Mevzuat 74
2.1.3.2. İkincil Mevzuat 83
2.1.3.2.1. Dolaylı Vergiler Alanında Yapılan Düzenlemeler 83
2.1.3.2.2. Doğrudan Vergiler Alanında Yapılan Düzenlemeler 86
2.2. AFRİKA KITASI 89
2.2.1. Afrika Birliği 90
2.2.2. Afrika Ekonomi Topluluğu ve Abuja Antlaşması 93
2.2.3. Sahra Devletleri Topluluğu (CEN-SAD) 96
2.2.4. Batı Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu (ECOWAS) ve Batı Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği (WAMEU-UEMOA) 97
2.2.5. Doğu Afrika Topluluğu (EAC) 98
2.2.6. Güney Afrika Kalkınma Topluluğu (SADC) ve Güney Afrika Gümrük Birliği (SACU) 99
2.2.7. Doğu ve Güney Afrika Ortak Pazarı (COMESA) 100
2.2.8. Orta Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu (ECCAS) ve Orta Afrika Ekonomik ve Para Topluluğu (CEMAC) 100
2.3. AMERİKA KITASI 102
2.3.1. Amerika Birleşik Devletleri-Meksika-Kanada Anlaşması (USMCA) 103
2.3.2. Latin Amerika ve Karayipler Ekonomik Sistemi (SELA) ve Latin Amerika Entegrasyon Topluluğu (ALADI) 103
2.3.2.1. Güney Ortak Pazarı (MERCOSUR) 104
2.3.2.2. And Milletler Topluluğu (CAN) 106
2.3.2.3. Pasifik İttifakı 106
2.3.3. Orta Amerika Entegrasyon Sistemi (SICA) 107
2.3.4. Karayip Topluluğu (CARICOM) 107
2.3.5. Doğu Karayip Devletleri Örgütü (OECS) 108
2.4. ASYA KITASI 110
2.5. GENEL DEĞERLENDİRME 112
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 118
EKONOMİK BÜTÜNLEŞME AMAÇLI BÖLGESEL BİRLİKLERDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASINA YÖNELİK BİR YAKLAŞIM: KÜMELEME ANALİZİ 118
3.1. ARAŞTIRMA DESENİ 119
3.1.1. Çalışmanın Konusu ve Amacı 119
3.1.2. Literatür Taraması 120
3.1.3. Önem ve Katkı 126
3.1.4. Kapsam 131
3.1.5. Araştırma Soruları 133
3.1.6. Sınırlılıklar 135
3.2. UYGULAMA: KÜMELEME ANALİZİ 136
3.2.1. Kavramsal Çerçeve 136
3.2.2. Kümeleme Analizinin Aşamaları 139
3.2.2.1. Veri Matrisinin Elde Edilmesi ve Standardizasyon 139

3.2.2.2. Benzerlik Katsayısının Seçilmesi ve Benzerlik Matrisinin Oluşturulması 141
3.2.2.3. Kümeleme Yönteminin Seçilmesi ve Uygulanması 144
3.2.2.4. Dendrogramların Elde Edilmesi ve Sınanması 147
3.2.2.5. Hiyerarşik Yöntemlerde Küme Sayısının Seçilmesi 148
3.3. BULGULAR VE DEĞERLENDİRME 149
3.3.1. Avrupa Örneklemine Dair Bulgular 153
3.3.1.1. Avrupa Örneklemi Küme 1 Bulguları 159
3.3.1.2. Avrupa Örneklemi Küme 2 Bulguları 167
3.3.1.3. Avrupa Örneklemi Küme 4 Bulguları 173
3.3.1.4. Avrupa Örneklemi Küme 5 Bulguları 177
3.3.1.5. Avrupa Örneklemi Küme 6 Bulguları 183
3.3.1.6. Avrupa Örneklemi Küme 7 Bulguları 187
3.3.2. Afrika Örneklemine Dair Bulgular 191
3.3.2.1. Doğu Afrika Topluluğu'na (EAC) Dair Bulgular 200
3.3.2.2. Orta Afrika Ekonomik ve Para Topluluğu'na (CEMAC) Dair Bulgular . 204
3.3.2.3. Güney Afrika Gümrük Birliği'ne (SACU) Dair Bulgular 209
3.3.3. Orta ve Güney Amerika Örneklemine Dair Bulgular 213
3.3.3.1. Güney Ortak Pazarı'na (MERCOSUR) Dair Bulgular 221
3.3.3.2. And Milletler Topluluğu'na (CAN) Dair Bulgular 227
3.3.3.3. Pasifik İttifakı'na (PA-Pacifik Alliance) Dair Bulgular 230
3.3.3.4. Orta Amerika Entegrasyon Sistemi'ne (SICA) Dair Bulgular 234
3.3.3.5. Karayip Topluluğu Ortak Pazar ve Ekonomisi'ne (CSME) İlişkin Değerlendirmeler 241
3.3.4. Elde Edilen Bulgulara Dair Değerlendirmeler 245
3.3.4.1. Avrupa Örneklemine Dair Değerlendirmeler 250
3.3.4.2. Afrika Örneklemine Dair Değerlendirmeler 256
3.3.4.3. Orta ve Güney Amerika Örneklemine Dair Değerlendirmeler 262
SONUÇ 269
Kaynakça 276
EKLER 300

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: *Ekonomik Bütünleşmenin Aşamaları (Genişletilmiş)* 10

Tablo 2: *Ekonomik Bütünleşmenin Aşamaları İçin Öngörülen Koşullar*..... 10

Tablo 3: *Ekonomik Birlik Kapsamında Uyumlaştırılması Gereken Politikalar* 14

Tablo 4: *İkamet ve Kaynak İlkeleri ile Vergi Uyumlaştırmasının Karşılaştırılması*.. 60

Tablo 5: *Avrupa Birliği Hukukunun Kaynakları*..... 73

Tablo 6: *TFEU Birlik Politikası ve İç İşleyiş Kısmının Başlık Düzeni* 76

Tablo 7: *Çeşitli Antlaşma, Karar, Direktiflerden Hareketle Ekonomik Bütünleşme Amaçlı Bazı Bölgesel Birliklerin Bütünleşme Düzeyleri ve Vergi Uyumlaştırmasına Yönelik Alınan Tedbirler* 113

Tablo 8: *Regis, Cuestas ve Chen (2015) Elde Ettiği Küme Grupları*..... 123

Tablo 9: *Delgado vd.(2019) Elde Ettiği Küme Grupları*..... 123

Tablo 10: *Lukáčová vd.,(2020)Elde Ettiği Küme Grupları*..... 124

Tablo 11: *Alena, Lucia ve Slavomíra (2017) Elde Ettiği Küme Grupları*..... 124

Tablo 12: *Rastlantısal Örneğe Ait Küme Dağılımları*..... 129

Tablo 13: *Birleştirici Hiyerarşik Kümeleme Yöntemleri*..... 145

Tablo 14: *Avrupa Örneklemine Ait Bilgiler* 153

Tablo 15: *Avrupa Örneklemi Optimum Küme Sayısının Belirlenmesi*..... 156

Tablo 16: *Avrupa Örneklemi Küme Dağılımları*..... 157

Tablo 17: *Avrupa Örneklemi Küme 1(a) Genel Vergi Özellikleri* 160

Tablo 18: *Avrupa Örneklemi Küme 1(b) Genel Vergi Özellikleri* 163

Tablo 19: *Avrupa Örneklemi Küme 2 Genel Vergi Özellikleri* 168

Tablo 20: *Avrupa Örneklemi Küme 4 Genel Vergi Özellikleri* 173

Tablo 21: *Avrupa Örneklemi Küme 5 Genel Vergi Özellikleri* 178

Tablo 22: *Avrupa Örneklemi Küme 6 Genel Vergi Özellikleri* 183

Tablo 23: *Avrupa Örneklemi Küme 7 Genel Vergi Özellikleri* 187

Tablo 24: *Afrika Örneklemine Ait Bilgiler* 192
Tablo 25: *Afrika Örneklemi Optimum Küme Sayısının Belirlenmesi* 195
Tablo 26: *Afrika Örneklemi Küme Dağılımları* 195
Tablo 27: *Afrika Kıtası Bölgesel Birliklere Üye Ülkelerin Küme Dağılımları* 198
Tablo 28: *EAC Ülkeleri Vergi Sistemlerinin Genel Özellikleri* 201
Tablo 29: *CEMAC Ülkeleri Vergi Sistemlerinin Genel Özellikleri* 205
Tablo 30: *SACU Ülkeleri Vergi Sistemlerinin Genel Özellikleri* 210
Tablo 31: *Orta ve Güney Amerika Örneklem Ülkeleri* 213
Tablo 32: *Orta ve Güney Amerika Örneklemi Optimum Küme Sayısının Belirlenmesi* 216
Tablo 33: *Orta ve Güney Amerika Örneklemi Küme Dağılımları* 216
Tablo 34: *Orta ve Güney Amerika'da Bölgesel Birliklere Üye Ülkelerin Küme Dağılımları* . 219
Tablo 35: *MERCOSUR Ülkeleri Vergi Sistemlerinin Genel Özellikleri* 222
Tablo 36: *CAN Ülkeleri Vergi Sistemlerinin Genel Özellikleri* 228
Tablo 37: *PA Ülkeleri Vergi Sistemlerinin Genel Özellikleri* 231
Tablo 38: *SICA Ülkeleri Vergi Sistemlerinin Genel Özellikleri* 236
Tablo 39: *CSME Ülkeleri Vergi Sistemlerinin Genel Özellikleri* 242
Tablo 40: *Avrupa Örneklemi İçin Kümeleme Analizinin Başarısı* 250
Tablo 41: *Afrika Örneklemi İçin Kümeleme Analizinin Başarısı* 256
Tablo 42: *Orta ve Güney Amerika Örneklemi İçin Kümeleme Analizinin Başarısı* 262

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: *Sermaye Üzerinden Alınan Verginin Kaynak Tahsisi Üzerindeki Etkisi* 55

Şekil 2: *Rastlantısal Örneğe Ait Saçılım Grafiği* 128

Şekil 3: *Rastlantısal Örneğe Ait Dendrogram Grafiği* 129

Şekil 4: *Avrupa Örneklemine Ait Saçılım Grafiği* 154

Şekil 5: *Avrupa Örneklemine Ait Dendrogram Grafiği* 155

Şekil 6: *Avrupa Örneklemi Küme Sayısı – Birleşme Katsayısı Grafiği* 156

Şekil 7: *Avrupa Örneklemi Kümelerinin Coğrafi Dağılımları* 158

Şekil 8: *Avrupa Örneklemi Küme 1 Dendrogram Grafiği* 159

Şekil 9: *Avrupa Örneklemi Küme 2 Dendrogram Grafiği* 168

Şekil 10: *Avrupa Örneklemi Küme 4 Dendrogram Grafiği* 173

Şekil 11: *Avrupa Örneklemi Küme 5 Dendrogram Grafiği* 177

Şekil 12: *Avrupa Örneklemi Küme 6 Dendrogram Grafiği* 183

Şekil 13: *Avrupa Örneklemi Küme 7 Dendrogram Grafiği* 187

Şekil 14: *Afrika Örneklemine Ait Saçılım Grafiği* 193

Şekil 15: *Afrika Örneklemine Ait Dendrogram Grafiği* 194

Şekil 16: *Afrika Örneklemi Küme Sayısı – Birleşme Katsayısı Grafiği* 194

Şekil 17: *Afrika Örneklemi Kümelerinin Coğrafi Dağılımları* 197

Şekil 18: *Ülkelerin Bölgesel Birlik Üyeliklerine Göre Saçılım Grafiği* 199

Şekil 19: *Afrika Örneklemine Ait Küme 5 ve Küme 6 Dendrogramı* 200

Şekil 20: *Afrika Örneklemine Ait Küme 4, Küme 5 ve Küme 7 Dendrogramları* 205

Şekil 21: *Afrika Örneklemine Ait Küme 2, Küme 3 ve Küme 6 Dendrogramları* 209

Şekil 22: *Orta ve Güney Amerika Örneklemi Saçılım Grafiği* 214

Şekil 23: *Orta ve Güney Amerika Örneklemine ait Dendrogram* 215

Şekil 24: *Orta ve Güney Amerika Örneklemi Küme Sayısı–Birleşme Katsayısı Grafiği* ... 215

Şekil 25: *Orta ve Güney Amerika Örneklemi Kümelerinin Coğrafi Dağılımları* 218

Şekil 26: *Ülkelerin Bölgesel Birlik Üyeliklerine Göre Vergi Yükü Saçılım Grafiği*..... 220

Şekil 27: *Orta ve Güney Amerika Örneklemine Ait Küme 2, Küme 3 ve Küme 6 Dendrogramları* 221

Şekil 28: *Orta ve Güney Amerika Örneklemine Ait Küme 6 Dendrogramı* 227

Şekil 29: *Orta ve Güney Amerika Örneklemine Ait Küme 2 ve Küme 6 Dendrogramları* 230

Şekil 30: *Orta ve Güney Amerika Örneklemine Ait Küme 2, Küme 5 ve Küme 6 Dendrogramları* 235

Şekil 31:*Orta ve Güney Amerika Örneklemine Ait Küme 2, Küme 4 ve Küme 5 Dendrogramları* 241

EKLER

Ek 1. Özet Literatür Tablosu 300

Ek 2. Örneklemlere Dahil Ülkeler Ve Ülkelere Ait Bilgiler 302

Ek 3. Avrupa Örneklemi Uzaklık Katsayıları 304

Ek 4. Afrika Örneklemi Uzaklık Katsayıları 305

Ek 5. Orta Ve Güney Amerika Örneklemi Uzaklık Katsayıları 306

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AFTA	: Güneydoğu Asya Ülkeleri Birliği Serbest Ticaret Bölgesi
ALADI	: Latin Amerika Entegrasyon Topluluğu
APEC	: Asya-Pasifik Ekonomik İşbirliği Teşkilatı
ASEAN	: Güneydoğu Asya Ülkeleri Birliği
CACM	: Orta Amerika Ortak Pazarı
CAN	: And Milletler Topluluğu
CARICOM	: Karayip Ortak Pazarı
CARIFTA	: Karayipler Serbest Ticaret Birliği
CEEAC/ECCAS	: Orta Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu
CELAC	: Latin Amerika ve Karayip Devletleri Topluluğu
CEMAC	: Orta Afrika Ekonomik ve Para Topluluğu
CEN-SAD	: Sahra Devletleri Topluluğu
COMESA	: Doğu ve Güney Afrika Ortak Pazarı
CSME	: Karayip Topluluğu Ortak Pazar ve Ekonomisi
ÇVÖA	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
DIT	: Dual Income Tax (İkili Gelir Vergisi)
DTÖ/WTO	: Dünya Ticaret Örgütü
EAC	: Doğu Afrika Topluluğu
ECO	: Ekonomik İşbirliği Örgütü
ECOWAS	: Batı Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu
EFTA	: Avrupa Serbest Ticaret Anlaşması
GATT	: Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
ITO	: Uluslararası Ticaret Örgütü

KDV	: Katma Değer Vergisi
LAFTA	: Latin Amerika Serbest Ticaret Birliği
MERCOSUR	: Güney Ortak Pazarı
OAS	: Amerikan Devletleri Örgütü
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı
OECS	: Doğu Karayip Devletleri Örgütü
OSCE/AGİT	: Avrupa Güvenlik ve İşbirliği Teşkilatı
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
PA	: Pasifik İttifakı
SAARC	: Güney Asya Bölgesel İşbirliği
SACU	: Güney Afrika Gümrük Birliği
SADC	: Güney Afrika Kalkınma Topluluğu
SELA	: Latin Amerika ve Karayipler Ekonomik Sistemi
SICA	: Orta Amerika Entegrasyon Sistemi
SSCB	: Sovyetler Birliği
TFEU	: Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma
USMCA/NAFTA	: Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması
WAMEU	: Batı Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği

GİRİŞ

Coğrafi olarak birbirine yakın ülkelerin askeri, siyasi, iktisadi gibi çeşitli amaçlarla ve çeşitli düzeylerde bölgesel birlikler oluşturma fikri yüzyıllardan beri süregelmektedir. Bunlardan biri olan ekonomik bütünleşme, 15. yüzyılda Machiavelli, Erasmus ve Thomas More tarafından fikir olarak öne sürülmüştür. Ekonomik bütünleşmenin teori olarak sistemli bir hale getirilmesi ise İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra bölgeselleşme eğilimlerinin ortaya çıkmasıyla Friedrich List, Karl Henrich Rau, Robert Mundell, Bela Balassa, Jan Tinbergen ve Jacop Viner gibi araştırmacılar tarafından gerçekleştirilmiştir.

Günümüzde kullanılmakta olan, Balassa'nın önerdiği bütünleşme süreçlerine göre; serbest ticaret aşamasının tamamlanabilmesi için; ithalat ve ihracat işlemleri üzerindeki miktar kısıtlamaları ve mali yükümlülükler ile gümrük işlemlerine yönelik mali yükümlülüklerin kaldırılmasına dair vergi düzenlemelerinin gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Serbest ticaret alanları, bu yönleriyle gümrük birliğine benzemekle birlikte, gümrük birliği aşamasında, birlik üyesi ülkeler kendi aralarında gümrük tarifelerini ve miktar kısıtlamalarını tamamen kaldırmakta, birlik dışındaki ülkelere karşı uygulanmak üzere ortak bir gümrük tarifesi belirlemektedirler. Ortak pazar aşamasında, birlik içi ticarete dair engeller ortadan kaldırılmış olmakla birlikte emek, sermaye, girişimci gibi üretim faktörlerinin dolaşımında mali, hukuki, idari engellerin kaldırılarak, birlik içerisinde serbest dolaşımının sağlanmasına yönelik düzenlemelere yer verilmektedir. Ekonomik birlik aşamasında, birliğe üye ülkeler ekonomi, ticaret, sosyal, maliye, çevre, uyuşmazlık, rekabet gibi pek çok alanda ortak politikalar oluşturmakta ve bu politikaların uyumlu bir şekilde hareket etmesi için, genellikle uluslar üstü kurumlar aracılığıyla, gayret göstermektedirler. Bütünleşme sürecinin son aşaması olan siyasi birlikte ise, birlik üyesi ülkeler arasında ulusal ekonomik bağımsızlıkların ortadan kaldırılması, ülkelerin tüm politika alanlarını uyumlaştırmış olması ve hatta birliğin yönetimi için bağlayıcı kurallar koyma yetkisine sahip uluslar üstü kurumların oluşturulması gerekmektedir.

Ekonomik bütünleşmenin aşamalarına bakıldığında, her bir aşamanın vergi kuralları ile çok yakın ilişki içerisinde olduğu görülmektedir. Bu ise vergi kurallarını, ekonomik bütünleşme aşamalarının tamamlanmasında bir araç olarak ortaya çıkarmakta; bölgesel birliklerin bütünleşme süreçlerinde vergi kurallarına yönelik kararlar almalarını gerekli kılmaktadır. Bu bağlamda vergilerin uyumlaştırılması,

ekonomik serbestleşme sonucunda vergilerin ortaya çıkaracağı bir takım etkilerin (serbest rekabeti bozma, ayrımcılık, çifte vergilendirme, bilgi değişimi gerekliliği, serbest dolaşım engelleri gibi); vergi sistemlerindeki hangi temel unsurlar veya araçlar (kapsam, tanım, matrah hesaplama, oranlar, vergi indirimleri, vergi harcamaları gibi) kullanılarak giderileceğine dair süreci içermektedir. Vergi uyumlaştırması her ne kadar ekonomik bütünleşmenin bir aracı olarak görülse de; bu süreç bütünleşmeye kıyasla daha yavaş ilerlemektedir. Çünkü vergi uyumlaştırmasının sağlanması konusunda idari, hukuki, etnik ve politik pek çok sebepten kaynaklanan zorluklar bulunmaktadır. Bu zorluklar ise vergi uyumlaştırmasının tanımlanmasına ve kapsamının belirlenmesine yönelik farklı yaklaşımların doğmasına yol açmaktadır. Buna göre bazı yaklaşımlar; her ülkenin vergi mevzuatına ait vergi oranları, istisnalar, muafiyetler gibi bir takım kurallar saklı kalmak koşuluyla; mükellef, mal, hizmet, sermaye, emek tanımlarındaki farklılıkları gidererek; birlik üyesi mükelleflerin bulundukları ülkede, aynı vergi muamelesine tabi olmasının gerektiğini ifade etmektedir. Bazı yaklaşımlar ise vergi sistemlerini bir bütün olarak değerlendirerek, birlik üyesi ülkelerin vergi mevzuatlarının bütünüyle birbirine benzer hale getirilmesini (hatta bazıları tek bir vergi sisteminin oluşturulmasını) ve birlik içerisinde mükelleflerin, ülke fark etmeksizin, aynı veya benzer vergi kurallarına tabi olması gerektiğini ifade etmektedir.

Bu çalışmada, özellikle ortak pazar aşamasından sonra bölgesel birliklerde; oranlar, istisnalar, muafiyetler, indirimler, teşvikler gibi vergi yükünün farklılaşmasını doğrudan etkileyen vergi kurallarındaki farklılıkların iktisadi aktörlerin kararlarını etkileyerek, kaynakların etkin olmayan bir şekilde tahsis edilmesine; etkin olmayan kaynak tahsisinin ise fiyat istikrarı, ekonomik büyüme gibi diğer iktisadi unsurları etkileyerek birlik refahını azaltacağına vurgu yapılmaktadır. Bu sebeple bölgesel birliklerin, ortak pazar aşamasından sonra serbest dolaşım hakkı elde eden mal, hizmet, emek, sermaye, girişim unsurlarının birlik genelinde aynı veya benzer vergi uygulamalarına tabi olması gerektiği ifade edilmektedir. Böylelikle iktisadi kararlar, vergi kurallarına dair farklılıklardan etkilenmeyerek, iktisadi faydalar göz önüne alınacak ve çoğu bölgesel birliğin kuruluş amaçlarında ifade edilen kaynak tahsisinde veya piyasaların işleyişinde etkinlik sağlanacaktır.

İkinci Dünya Savaşı sonrasında artan küreselleşme fikri, Avrupa Birliği yapısının işlerlik kazanması ve dünyanın çeşitli yerlerinde ülkelerin bağımsızlıklarını elde etmeye başlamaları, bölgesel birliklere yönelik ilgi, istek ve girişimleri arttırmıştır. Günümüzdeki ekonomik bütünleşme amaçlı bölgesel birliklere ait hukuki metinler incelendiğinde; Asya ve Kuzey Amerika kıtasındakilerin, Avrasya Ekonomik Birliği hariç, serbest ticaret alanı oluşturmaktan ileriye gidemediği; Avrupa, Güney Amerika ve Afrika kıtasındaki birliklerin çoğunun gümrük birliği aşamasını tamamladıkları; büyük bir kısmının ise ortak pazar ve ekonomik birlik aşamasında olduğu görülmektedir. Bu bölgesel birliklerin çoğunda, gümrük birliği aşamasına kadar ithalat ve ihracat üzerinden alınan vergilerin kapsam, oran, matrah, istisnalar ve diğer uygulanma usul ve esasları bakımından uyumlaştırıldığına dair düzenlemeler bulunmaktadır. Ortak pazar ve sonraki bütünleşme aşamalarında ise bahsedilen uyumlaştırma tedbirleri yeterli olmayıp dolaylı ve doğrudan vergiler alanında kapsamlı uyumlaştırma tedbirlerinin uygulanması gerekmektedir. Ancak bölgesel birlikler tarafından bu konuda uzlaşılan tedbirler genellikle piyasanın düzgün işleyebilmesi için serbest dolaşımın önündeki idari ve teknik zorlukları azaltmaya yöneliktir. Oranların uyumlaştırılmasına dair örnekler ise, standart ve indirilmiş oranlar ile azami/asgari oran uygulaması şeklinde dolaylı vergiler alanında düzenlenmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin iktisadi karalarında etkili olan vergi oranı, istisnalar ve muafiyetler gibi vergi yükünü doğrudan etkileyen konularda, mali sınırlar halen korunmaktadır. Bu durum, vergi kaynaklı sebepler ile etkin olmayan iktisadi ortamın varlığını sürdürmesine; hatta Sinn (1990)'in ifade ettiği gibi yeni çarpıklıkların ortaya çıkmasına sebep olacaktır. Bu sebeple bölgesel birliklerin, bütünleşme süreçlerini derinleştirirken; oran, istisna, muafiyet, matrah gibi vergi yükü farklılıklarına sebep olacak unsurları da uyumlaştırması gerekmektedir.

Çalışmada, ekonomik bütünleşme amacıyla kurulan bölgesel birliklerde; çeşitli zorlukları, ekonomik etkileri ve günümüz bölgesel birliklerindeki durumu da göz önünde bulundurularak, bütünleşme süreçlerinin ayrılmaz bir parçası olarak görülen vergilerin uyumlaştırılması sorunu Avrupa, Afrika ile Orta ve Güney Amerika kıtalarında kurulan bölgesel birlikler özelinde ele alınmaktadır. Bu bağlamda, çalışmanın temel amacı: vergilerin uyumlaştırılması sürecinin en az soruna yol açacak şekilde yürütülebilmesi amacıyla, bölge içi işbirliği gruplarına dayanan bir çözüm önerisi sunabilmektir. Bu amaç doğrultusunda, Avrupa

örnekleminden hareketle, bölgesel işbirliklerine dayalı bir sürecin, merkezi bir uyumlaştırma sürecine kıyasla daha başarılı olabileceği gösterilecektir. Avrupa, Afrika ile Orta ve Güney Amerika örneklemlerinden hareketle; gelir vergisi, kurumlar vergisi, servet vergileri, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi yükleri veri olarak kullanılarak, kümeleme algoritmaları ile benzer ülke kümeleri ortaya konacaktır. Daha sonra elde edilen benzer ülke kümeleri kendi içerisinde, mevcut vergi sistemi özellikleri ile kıyaslanarak; önerilen kümeleme yönteminin işlerliği ve vergi yükü verilerinin benzerlik ölçütü olarak kullanılıp kullanılamayacağı sorgulanacaktır. Bu sayede; bölgesel birliklerde vergi uyumlaştırmasına yönelik hem uyumlaştırma problemini çözen hem de uyumlaştırmanın zorluklarını en aza indirmesi beklenen bir öneri sunulacaktır. Bununla birlikte Afrika ile Orta ve Güney Amerika'da kurulmuş bölgesel birliklerin ekonomik bütünleşme ve vergi uyumlaştırmasına yönelik girişimleri kapsama alınarak; bu konuda literatürde az çalışılan bir alana katkı sağlanacaktır.

Bu bağlamda çalışmanın birinci bölümünde kavramlar tanıtılmaktadır. İlk olarak, ekonomik bütünleşmenin kavramsal ve teorik çerçevesi, dünya üzerindeki ekonomik bütünleşme girişimlerinden örneklere de yer verilerek izah edilmektedir. İkinci olarak ise ekonomik bütünleşme süreçlerinde vergi uyumlaştırmasının önemi ve vergi uyumlaştırmasına yönelik politik ve ekonomik zorluklar ile serbestleşen ekonomiler karşısında vergi uyumlaştırmasına yönelik zorlukların yol açabileceği iktisadi etkiler teorik ve ampirik çalışmalardan yola çıkılarak açıklanmaktadır. İkinci bölümde, siyasi varlığını sürdüren bölgesel birliklerin, ekonomik bütünleşme ve vergi uyumlaştırması yönünden kurumsal ve yasal yapıları incelenmektedir. Bu bağlamda bölgesel birliklerin yapıları, antlaşma metinleri, karar mekanizmaları ve kararlarından yola çıkılarak mevcut durum ortaya konmaktadır. Üçüncü bölümde ise araştırma deseni izah edilmekte olup, çalışmanın konusu ve amacına yer verilmekte, bu doğrultuda literatür tartışması yapılarak konu ve amacın işlerliği sorgulanmaktadır. Literatür tartışmasından elde edilecek bilgilerden hareketle, araştırmanın kapsamı tanıtılmakta ve araştırma soruları ile hipotezler kurgulanarak, çalışmanın sınırlılıklarına değinilmektedir. Daha sonra, vergi uyumlaştırması sorununa bir çözüm olarak öne sürülen kümeleme algoritmaları tanıtılmakta ve uygulanmaktadır. Nihayetinde elde edilen bulgulara dayanarak bu yaklaşımın ne kadar başarılı olabileceği tartışılmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

EKONOMİK BÜTÜNLEŞME VE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI

İnsanlar, taahhütte bulundukları ahitleri yerine getirmelidirler; bu olmazsa, ahitler beyhudedir ve hiçbir anlama sahip olmayan sözcüklerden ibarettir; çünkü herkesin her şey üzerindeki hakkı devam etmekte, bu durumda ise insanlar hala savaş halindedir.

Thomas Hobbes, "Leviathan", ss. 106.

1.1. EKONOMİK BÜTÜNLEŞME KAVRAMI

Bütünleşme, birlikte işleyebilmesi için birbirinden ayrı iki veya daha fazla şeyi birleştirme eylemi veya süreci olarak ifade edilmektedir (Balassa, 1969: 1; Oxford Learner's Dictionaries). Ernst B. Haas (1968) ise bütünleşmeyi, birbirinden bağımsız sosyal birimler arasındaki ilişkileri, her bir birimin özerkliğini aşındıracak ve onu daha büyük bir toplamın parçası yapacak şekilde değiştiren ve gönüllülük esasına dayanan süreç olarak tanımlamaktadır. Bütünleşmenin bu tanımıyla, ülkeler veya idari birimler arasında ortaya çıkmasının Antik Yunan dönemine dayandığı; bununla birlikte ekonomi ile ilgili bilimsel yazında kavram olarak ilk kullanımının 20. Yüzyılın başlarında endüstriyel organizasyonlarda yatay ve dikey bütünleşme ile ilgili konularda olduğu düşünülmektedir (Haas, 1968: 522; Machlup, 1977: 3-4). Machlup'un (1977) çalışmasına göre bilimsel yazında ekonomik bütünleşme teriminin ilk kullanıcıları Eli Hecksher[1] ile Herbert Gaedicke ve Gert von Eyern[2] olarak gösterilmektedir. Ekonomik bütünleşme kelimesinin resmi belgelerde ve açıklamalarda yer alması ise 1940'ların sonlarında görülmektedir.

Bütünleşme eylemi, ülkeler arasında bir takım iktisadi amaçlar doğrultusunda yapıldığı zaman ekonomik bütünleşme[3] ortaya çıkmaktadır. Ekonomik bütünleşme kavramına ilişkin yaklaşımlara bakıldığında; Tinbergen (1954), ekonomideki yapay engellerinin kaldırılarak optimum ekonomik politikaya ulaşmak amacıyla, ülkeler tarafından kasıtlı olarak istenen bütün koordinasyon veya birleşme unsurlarının oluşturulması olarak tanımlamıştır. Henderson (1992), siyasi sınırların ekonomik ilişkiler açısından öneminin azalması eğilimi olarak görmektedir.

---

[1] Machlup (1977) tarafından, "*Markantilismen (1931)*" eserinde kullanıldığı ifade edilmektedir.

[2] Machlup (1977) tarafından, "*Die produktionswirtschaftliche Integration Europas (1933)*" eserinde kullanıldığı ifade edilmektedir.

[3] Ekonomik bütünleşme, İngilizce literatürde "economic integration"; Türkçe literatürde ise ekonomik entegrasyon veya ekonomik bütünleşme şeklinde yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu çalışmada *"ekonomik bütünleşme"* şeklinde kullanımı tercih edilmiştir.

Ekonomik bütünleşme, McCarthy (2006)'ye göre hem ekonomik hem de politik bir karşılıklı süreç olarak ifade edilmekte olup; Balassa (1969) ise hem süreç hem de durum olarak nitelendirmektedir. Balassa'ya göre süreç olarak ekonomik bütünleşme, farklı uluslara ait ekonomik birimler arasındaki ayrımcılığı ortadan kaldırmaya yönelik önlemler bütünüdür; durum olarak ekonomik bütünleşme ise farklı uluslara ait ekonomik birimlerin arasında çeşitli ayrımcı uygulamalarının olmamasını ifade etmektedir. Farklı yaklaşımlar bulunsa da, genel bir ifadeyle ekonomik bütünleşme, iki veya daha fazla ülkenin, bir takım iktisadi hedefleri yerine getirmek veya korumak amacıyla karşılıklı anlaşma yoluna giderek aralarındaki ticari, hukuki ve politik engelleri azalttığı süreç olarak tanımlanabilmektedir.

Ekonomik bütünleşme, çeşitli yaklaşımlar çerçevesinde sınıflandırılmaktadır. McCarthy (2006), ekonomik bütünleşmenin aktörlerini kamusal ve özel sektör olarak ikiye ayırmış olup: Kamusal nitelikte olanları, sömürge imparatorlukları, serbest ticaret bölgeleri, gümrük birlikleri ve ortak pazarlar; özel nitelikte olanları, ticari dernekler, dini imparatorluklar ve suç imparatorlukları olarak sınıflandırmıştır. Tinbergen (1954), bütünleşme sürecini; ekonomi politikalarında, parasal işlemlerde ve kalkınma konularında bütünleşme ile uluslararası ekonomik işbirliğine yönelik kurumların oluşturulması olarak sınıflandırmıştır. Balassa (1969), ekonomik bütünleşmeyi süreç olarak değerlendirip, sırasıyla, serbest ticaret bölgeleri, gümrük birlikleri, ortak pazar, ekonomik birlik ve tam ekonomik bütünleşme olarak sınıflandırmıştır. Balassa'ya göre tam ekonomik bütünleşme evresinde, üye ülkeler arasında parasal, mali, sosyal ve konjonktüre dayalı politikalar birleştirilmiştir ve üye ülkeler için bağlayıcı uluslar üstü bir otorite kurulmuştur. Machlup'a (1977) göre piyasaların tam bütünleşmesi, piyasadan sağlanan bütün ürün ve hizmetlerin yeterli hareketliliğe (mobiliteye) sahip olduğu ve ne satıcıların ne de alıcıların, alınan veya satılan şeyin kaynağından varış noktasına kadar herhangi bir ayrımcılıktan etkilenmediği bütünleşme düzeyi olarak ifade edilmektedir. Bu yaklaşımlardan hareketle ekonomik bütünleşmenin temel unsurlarına dair üç uzlaşının olduğu görülmektedir. Bunlar: işbölümü (veya işbirliği), malların ve/veya üretim faktörlerinin serbest dolaşımı ile mal ve üretim faktörleri üzerindeki muamelelerde ayrımcılık yapmama olarak sıralanmaktadır (Haberler, 1964: 2; Machlup, 1977: 14).

1.1.1. Benzer Kavramlar

İşbirliği, politika koordinasyonu, uyumlaştırma ve yakınsama ekonomik bütünleşme literatüründe sıklıkla karşılaşılan kavramlardır. Hatta bazı çalışmalarda ekonomik bütünleşmenin sırasıyla işbirliği, koordinasyon ve tam bütünleşmeden oluşan bir süreç olduğu da ifade edilmektedir (Kitamura, 1962: 487).

İşbirliği, Türk Dil Kurumu tarafından, amaç ve çıkarları bir olanların oluşturduğu çalışma ortaklığı olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan hareketle ekonomik işbirliği, iki veya daha fazla ülkenin, ortak iktisadi hedefler doğrultusunda ve bu hedefleri başarabilmek amacıyla ortak hareket etme taahhütlerini içeren ve anlaşmalara dayanan girişimleri olarak tanımlanabilmektedir. Ekonomik işbirliğinin sağladığı faydalardan birisi, ülkelerin politikalarını belirlerken ve uygularken, diğer ülkelerin politika belirsizliğini ortadan kaldırması ve uygulanacak bir politikanın hem iç hem de dış etkilerini tahmin edebilme kabiliyeti kazandırmasıdır. Bilgi değişimi, uluslararası ticari gözetim, belirli ürünlere ilişkin gümrük tarifesi anlaşmaları ekonomik işbirliği örnekleri olarak gösterilmektedir (Horne ve Masson, 1988: 261-262). Balassa'ya göre ise işbirliği, ekonomik bütünleşme sürecinde ayrımcılığın azaltılmasına fayda sağlayan önlemleri içermektedir. Örneğin, ticaret politikaları ile ilgili uluslararası anlaşmalar işbirliğinin kapsamına girmekteyken; ticaret engellerinin kaldırılması bütünleşmenin konusuna girmektedir. Ekonomik işbirliği ve bütünleşme arasındaki farkları Ertürk (1998) şu şekilde belirtmiştir:

i) Bütünleşme sonucunda bir bölge oluşmaktadır. İşbirliğinde ise bölge oluşturulması zorunlu değildir.

ii) Bütünleşmeye ülkelerin ekonomik yapılarında köklü değişimler meydana getirir. İşbirliğinde ise bir dizi iktisadi amaç için uzlaşı söz konusudur.

iii) Bütünleşme, sosyal ve ekonomik altyapıları birbirine yakın ülkeler arasında başarıya ulaşmaktadır. İşbirliği için iktisadi amaçların örtüşmesi yeterlidir.

iv) Bütünleşme sonucunda, birlik adına çalışan uluslar üstü kurumlar oluşturulmaktadır. İşbirliğinde ulusal hâkimiyet büyük ölçüde korunmaktadır.

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı (OECD), Şangay İşbirliği Teşkilatı, Karadeniz Ekonomi İşbirliği Örgütü, Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (ECO) günümüz işbirliği örneklerini oluşturmaktadır.

Politika koordinasyonu, uluslararası karşılıklı bağımlılıkların, ortak politikalar doğrultusunda ülkeler arası anlaşmalar kullanılarak; ortak refahı en üst düzeye çıkarmayı ve ortak hedefleri gerçekleştirmeyi sağlayan karar alma sürecini ifade eder. Ülkeler tarafından ekonomik işbirliğine yönelik yapılan eylemlerin her birisi politika koordinasyonunu ifade etmektedir (Horne ve Masson, 1988: 261-262).

Ekonomik politikaların uyumlaştırılması, ülkelerin ekonomik yapıları arasında daha büyük bir tekdüzelik sağlamak amacıyla ortak veya benzer ulusal politikaların uygulanmasını ifade eder (Horne ve Masson, 1988: 262). Başka bir ifade ile ulusların iç ve dış politikaları yürütme haklarından vazgeçerek, karar alma mekanizmalarını ortak hareket eden merkezi organlara devretmeye çalıştıkları süreç olarak ifade edilmektedir (Nelsen ve Stubb, 1994: 103). Avrupa Birliği'nde kabul edilen çeşitli ortak vergi kuralları, ortak gümrük tarifesi ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ekonomik politikaların uyumlaştırılmasına örnektir.

Yakınsama; politikada, davranışsal dönütlerde veya fiili performansta daha benzer hale gelme anlamını taşır. Bir başka tanıma göre ise, ekonomik göstergelerin zaman içinde birbirine yakınlaşmasını ifade eder. Yakınsamanın ölçülmesi için politika girdileri, performans verileri veya tanımlayıcı davranış istatistikleri kullanılabilir. Ancak politikalardaki veya ekonomik göstergelerdeki yakınsama, her zaman koordineli veya işbirliğine dayalı politikalar gerektirmez. Yani politika koordinasyonu sonucunda, politika veya performans düzeylerinin mutlaka yakınsayacağı veya ekonomik değişkenleri yakınsayan ülkelerin mutlaka işbirliği halinde olacağı düşünülmemelidir (Artis, 1987: 187; Horne ve Masson, 1988: 262).

1.1.2. Bölgesel Ekonomik Bütünleşme

Bölgesel ekonomik bütünleşme, ekonomik bütünleşme aşamalarının bölgesel düzeye indirgenmiş halidir. Dar anlamda, bölgesel düzeyde ülkelerin egemenliklerini uluslar üstü kurumlara devrettiği süreç olarak tanımlanmaktadır. Geniş anlamda ise, bölgesel düzeyde, aslilik taşıyan ve usule uygun kurumlar veya anlaşmalar ağının genişleyerek yinelenen bir işbirliği sürecinin oluşturulması olarak ifade edilmektedir (Krapohl, 2017: 4). Günümüzde bölgesel bütünleşmenin en gelişmiş örneğini Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa Birliği oluşturmaktadır. Bölgesel ekonomik bütünleşme aşamaları: serbest ticaret bölgeleri, gümrük birliği, ortak pazar, ekonomik birlik ve siyasi birlikten oluşmaktadır.

1.1.3. Uluslararası Ekonomik Bütünleşme

Rodrik (2000)'in tanımına göre uluslararası ekonomik bütünleşme mal, hizmet ve üretim faktörleri piyasalarının mükemmel bir şekilde bütünleştiği bir dünya düzenidir. Bu tanımdan hareketle Tinbergen (1954)'in çalışmasına bakıldığında uluslararası ekonomik bütünleşme konusunda üç ana unsur olduğu görülmektedir. Bunlar ulusal ekonomi politikaları, para piyasaları ve kalkınmadır. Henderson (1992) ise tam bütünleşmeyi serbest ticaret, serbest sermaye hareketleri ve serbest göç koşullarının gerçekleşmesi olarak sınıflandırmıştır. Tinbergen (1954) ile kıyaslandığında Henderson (1992)'un koşullarının ulusal ekonomi politikaları, para piyasaları ve kalkınma başlıklarının alt kategorisi olduğu görülmektedir. Bölgesel ekonomik bütünleşme tanımında da belirtildiği gibi, esasında uluslararası ekonomik bütünleşme de ekonomik bütünleşme teorisinin gelişiminde belirtilen aşamalardan oluşmaktadır. Ekonomik bütünleşmenin aşamalarını, Jan Tinbergen, Dani Rodrik gibi yazarların bir kısmı küresel düzeyde ifade etmeye çalışırken; Richard E. Baldwin ve Anthony J. Venables ile Michele Fratianni gibi yazarların bir kısmı[4] da bölgesel düzeyde ifade etmeye çalışmışlardır. Henderson'a (1992) göre günümüzde ekonomik bütünleşme, tüm ulusları içeren tek bir varlık olma fikrinden oldukça uzaktır.

1.2. EKONOMİK BÜTÜNLEŞMENİN AŞAMALARI

Balassa'nın ifade ettiği gibi ekonomik bütünleşme bir süreçtir. Bu süreç, ülkelerin bütünleşme düzeylerine göre çeşitli aşamaları içermektedir. Her bir aşama ise kendi içerisinde bir takım ortak politika araçlarını barındırmaktadır. Tinbergen (1954), bu politika araçlarını incelediği eserinde maliye politikası ve iktisat politikası araçlarının ekonomik bütünleşmenin sağlanmasında kullanılacak iki temel araç olduğunu ileri sürmektedir. Bu doğrultuda ekonomik bütünleşmenin aşamaları ve bu aşamalar için öngörülen koşullar Tablo 1 ve Tablo 2'de gösterilmiştir.

[4] Baldwin R.E. ve Venables A.J.'nin 1995 tarihli *Regional Economic Integration* ve Fratianni M.'nin editörlüğünü yapmış olduğu 2006 tarihli *Regional Economic Integration* kaynaklarında ifade edilmektedir.

Tablo 1: *Ekonomik Bütünleşmenin Aşamaları (Genişletilmiş)*

Bütünleşme Düzeyi	Aşama	Özellikleri
0	Bölgesel Etkileşimler	İkili Ticaret Anlaşmaları
A	Serbest Ticaret Anlaşmaları	Taraflar arasında gümrük tarifeleri ve kotalar kaldırılır.
B	Gümrük Birlikleri	Taraflar arasında gümrük tarifeleri ve kotalar kaldırılır. Taraf olmayanlara karşı ortak tarife uygulanır.
C	Ortak Pazar	Taraflar arasında üretim faktörlerinin, malların ve hizmetlerin serbest dolaşımı sağlanır.
D	Ekonomik Birlik	Taraflar arasında bazı ulusal politikaların koordinasyonu veya uyumlaştırılması sağlanır.
E	Parasal Birlik	Ortak para birimi ve Merkez Bankası gerektirir. Ortak para politikasının yürütülmesi gerekir.
F	Mali Birlik	Vergilerin uyumlaştırılmasını ve bölgesel mali egemenliğin kurulmasını gerektirir.
G	Siyasi Birlik	Uluslarüstü düzeyde etkili ve demokratik yapının kurulması ile sağlanır.

Kaynak: Crowley (2006).
Not: Bazı kaynaklarda, örneğin Balassa (1969), EI-Agraa (1989), Gavin ve Langenhove (2003) gibi, parasal birlik ve mali birlik aşamaları ekonomik birlik içerisinde değerlendirilmiştir.

Crowley (2006), ekonomik bütünleşmenin aşamalarını *"0"* düzeyinden başlayıp *"G"* harfine kadar sıralamakta olup; her bir düzey daha ileri aşamadaki bir bütünleşmeyi ifade etmektedir.

Tablo 2: *Ekonomik Bütünleşmenin Aşamaları İçin Öngörülen Koşullar*

Bütünleşme Düzeyi	Ticaret Serbestisi	Ortak ticaret politikaları	Faktörlerin serbest dolaşımı	Ortak para ve maliye politikaları	Ortak yönetim
Serbest Ticaret Anlaşmaları	√				
Gümrük Birlikleri	√	√			
Ortak Pazar	√	√	√		
Ekonomik Birlik	√	√	√	√	
Siyasi Birlik	√	√	√	√	√

Kaynak: Gavin ve Langenhove (2003: 279).

Tablo 2'den hareketle ekonomik bütünleşme düzeyleri arasında vergi uyumlaştırması sorunu ortak pazar aşamasında ortaya çıkmakta olup; bu sorunlara dair politika çözümleri ekonomik birlik aşamasında gerçekleşmektedir.

1.2.1. Serbest Ticaret Anlaşmaları

Serbest ticaret anlaşmaları, genellikle coğrafi açıdan yakın ülkeler arasında mal ve hizmet ticaretinin serbestleştirilmesi ve bu serbestleştirmenin önündeki engellerin kaldırılması amacıyla imzalanan anlaşmalardır. Bu anlaşmalar, ikili

olabileceği gibi çok taraflı da olabilmektedir. Serbest ticaret anlaşmaları neticesinde bölgesel serbest ticaret alanları ortaya çıkmaktadır.

Bölgesel serbest ticaret alanlarının oluşturulması ile taraf ülkeler arasında işbölümü, uzmanlaşma ve karşılaştırmalı üstünlükler yoluyla ticaret hacminin arttırılması amaçlanmaktadır (Kalaycı, 2017: 134-135). Ayrıca anlaşmaya taraf ülkeler arasında rekabetin dengelenmesi, diğer ülkelere kıyasla rekabet üstünlüğünün sağlanması da bir diğer amaç olarak görülmektedir. Bu anlaşmalar genellikle ithalat ve ihracat üzerindeki gümrük tarifesinden kaynaklanan veya tarifeye bağlı olmadan ortaya çıkan engellerin en aza indirilmesine yönelik tedbirleri kapsamaktadır.

Serbest ticaret anlaşmalarının 20. yüzyılın ortalarından itibaren hızla arttığı görülmektedir. Bu bağlamda serbest ticaret anlaşmalarında göze çarpan özellikler aşağıda sıralanmaktadır. Buna göre yakın zamanda müzakere edilen serbest ticaret anlaşmaları (Nomura v.d., 2016: 4):

i) İkili anlaşmalar şeklindedir.

ii) Serbest ticaret anlaşması niteliğindedir.

iii) Benzer ülkeler (coğrafi, kültürel, dini vs.) arasında yapılan geçmiş uygulamaların aksine, farklı niteliklere sahip ülkeler arasında da yapılmaktadır.

Avrupa Serbest Ticaret Anlaşması (EFTA), Doğu ve Güney Afrika Ortak Pazarı (COMESA), Latin Amerika Serbest Ticaret Birliği (LAFTA), Karayipler Serbest Ticaret Birliği (CARIFTA); Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve Meksika Arasındaki Anlaşma (USMCA[5]); ASEAN Serbest Ticaret Bölgesi (AFTA) bölgesel nitelikte ve geniş çaptaki serbest ticaret anlaşması örnekleridir.

Bölgesel serbest ticaret anlaşmaları, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'nın (GATT) en çok kayrılan ülke prensibinin istisnalarından birisidir. Bununla birlikte bölgesel serbest ticaret anlaşmalarının, GATT gibi, çok taraflı ticaret serbestleşmesi ile uyumlu olduğu algısı vardı. Ancak son zamanlarda bölgesel anlaşmaların, çok taraflı işbirliğini amaçlayan müzakerelerde bir takım ticari anlaşmazlıklara yol açması sebebiyle uyumsuz olduğu görüşü daha fazla önem kazanmıştır (Bagwell ve Staiger, 1997: 315).

[5] 1989 yılında yürürlüğe giren Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması (NAFTA)'nın güncellenmiş halidir.

1.2.2. Gümrük Birliği

Gümrük birliği, ekonomik bütünleşme sürecinin ikinci aşaması olarak görülmektedir. İlk aşama olan serbest ticaret anlaşmasına taraf olan ülkelerin; ithalat ve ihracat tarifelerinde ortak bir politika belirleyerek, anlaşmaya taraf olmayan üçüncü ülkelerle yapılacak ithalat ve ihracat işlemlerine karşı bu ortak tarifeyi uygulaması gümrük birliğini ifade etmektedir. Balassa (1969)'ya göre gümrük birliği, birlik içerisindeki mal ve hizmet hareketleri üzerindeki ayrımcılığın önlenmesini ve birlik üyelerinin, birlik dışındaki ülkelere karşı uygulamış oldukları dış ticaret tarifelerinin eşitlenmesini içermektedir. McCarthy (2006)'ye göre ise gümrük birliğine katılanlar, yalnızca iç ticaretin serbestleştirilmesi için değil, aynı zamanda dış ticarette de ortak bir tarife birliği için çaba göstermektedirler. Eksiksiz bir gümrük birliğinin koşullarını Viner (2014) şu şekilde belirtmiştir[6];

i) Üye ülkeler arasındaki ithalat ve ihracat tarifelerinin tamamen kaldırılması;

ii) Birlik dışı ithalatlarda uygulanacak tek tip bir tarifenin oluşturulması;

iii) Gümrük vergisi gelirlerinin bir formüle göre birlik içerisinde paylaştırılması.

Terminolojik açıdan bakıldığında, tüm yazarların gümrük tarifesi tanımında, ortak dış ticaret tarifesinin oluşturulması hususunda uzlaştığı görülmektedir.

Dünya tarihinde ilk ve en kapsamlı gümrük birliği olarak 1834 yılında kurulan Zollverein (Alman Gümrük Birliği) örnek gösterilebilir. Bununla beraber esas gelişmelerin ise Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun kurulması ile 1950 yılından sonra gerçekleştiği söylenebilir. 19. Yüzyıl sonlarında İngilizler tarafından temelleri atılan Güney Afrika Gümrük Birliği (SACU) günümüzde faal en eski gümrük birliği örneğidir (Ertürk, 1998: 8; McCarthy, 2006: 134).

Gümrük birliği teorisi literatürde genellikle ticaret etkileri ve genel denge analizi gibi iktisadi etkileri açısından sıklıkla ele alınmaktadır[7]. Özellikle Viner'in geliştirdiği model ile beraber gümrük birliğinin iktisadi yaklaşımı günümüze kadar geliştirilmeye devam etmiştir.

[6] Viner bu koşulları oluştururken; *Reports of Committees and Discussions Thereon (1890)* ve *The International Conferences of American States 1889–1928 (1931)* kaynaklarından faydalanmıştır.

[7] Gümrük birliği teorisinin iktisadi detaylarına ilişkin bkz.: Viner (2014) ve EI-Agraa (1989)

1.2.3. Ortak Pazar

Serbest ticaret bölgeleri ve gümrük birliklerinde üretim faktörleri, üye ülkeler arasında serbest dolaşıma sahip değillerdir. Ortak pazar, ilk iki aşamanın aksine, mal ve hizmetlerle birlikte üretim faktörlerinin (emek, sermaye ve girişim) de üye ülkeler arasında serbest dolaşımının sağlanmasını içerir ve böylece üretim faktörlerinin bütünleşmesini sağlamayı amaçlar (Robson, 1998: 72). Ortak pazarda, gümrük birliğine kıyasla daha yüksek bir bütünleşme düzeyi söz konusudur. Şöyle ki ortak pazar, sadece ticaret kısıtlamaları değil aynı zamanda faktör hareketleri üzerindeki kısıtlamaların da kaldırıldığı bir bütünleşme düzeyidir (Balassa, 1969: 2). Ortak pazar, diğer aşamalara kıyasla daha kapsamlı özgürlükler içerdiğinden ekonomik sorunlar bu aşamada daha fazla ortaya çıkmaktadır. Bu sorunların çözümü ise ekonomik birlik aşamasının konularını oluşturmaktadır. Bu sebeple ortak pazar ve ekonomik birlik aşamaları birbirini tamamlayıcı niteliktedirler.

ABD ve Avrupa Birliği, günümüze kadar en büyük ve gelişmiş ortak pazar örnekleridir. ABD'nin ortak pazar konusundaki yasal dayanağı 1787'de yazılan Amerika Birleşik Devletleri Anayasası'dır. Avrupa Birliği'nin ortak pazar konusundaki yasal dayanağı ise 1957 yılında imzalanan Roma Antlaşması'dır (McCarthy, 2006: 164-165). Karayip Ortak Pazarı (CARICOM), Orta Amerika Ortak Pazarı (CACM) ve Doğu ve Güney Afrika Ortak Pazarı (COMESA) diğer ortak pazar örneklerini oluşturmaktadır (Hoon Oh, 2006: 173-175).

1.2.4. Ekonomik Birlik

Ekonomik birliğin oluşturulması, bölgesel birlik üyesi devletlerin ulusal ekonomi politikalarını uyumlaştırması gereken süreçtir. Bu süreçte bölgesel birliğe üye ülkeler, bütünüyle maliye ve para politikaları ile beraber sosyal ve ticaretin işleyişine ilişkin politikaları daha uyumlu hale getirme çabası içerisindedirler (Balassa, 1969: 2; EI-Agraa, 1989: 2; Ertürk, 1998: 9). Ortak pazar aşamasına gelmiş bir bölgesel birliğin, ortak pazarı sağlıklı yürütebilmesi için bahsedilen politikalarını uyumlaştırması gerekmektedir. Örneğin, kişilerin serbest dolaşımının önündeki engellerin tam olarak kaldırılabilmesi için kamu harcamaları ve kamu gelirleri üye ülkeler arasında uyumlu yapıya sahip olmalıdır. Çünkü kamu harcamaları veya vergilendirme bir kişinin birlik içerisinde başka bir devlete yerleşmesinde belirleyici faktör olmamalıdır. Başka bir örnek vermek gerekirse; sermayenin serbest

dolaşımının sağlanabilmesi için üye ülkeler arasında faiz oranlarının uyumlu olması gerekmektedir. Çünkü ortak pazarın sağlıklı işleyebilmesi için para politikası araçları sermayenin hareketinde belirleyici rol oynamamalıdır. Ekonomik birlik, ekonomik bütünleşmenin diğer aşamalarının daha optimal düzeyde sürdürülebilmesi için gerekli politikaların uyumlaştırılmasını içermektedir. Tablo 3'de ekonomik birlik kapsamında uyumlaştırılması gereken politikaların bazılarına yer verilmiştir.

Tablo 3: *Ekonomik Birlik Kapsamında Uyumlaştırılması Gereken Politikalar*

Ekonomik Birlik			
Maliye Politikaları (Mali Uyumlaştırma)	**Para Politikaları**	**Ticareti Düzenleyen Politikalar**	**Ekonomi ile İlgili Diğer Politikalar**
• Kamu gelirlerinin uyumlaştırılması (Vergi uyumlaştırması) • Kamu giderlerinin uyumlaştırılması • Sosyal güvenlik sistemlerinin uyumlaştırılması • Kamu maliyesine ilişkin makro politikaların uyumlaştırılması	• Ortak para birimi kullanımı • Ortak bağımsız merkez bankasının kurulması • Ortak para politikasının uygulanması ve para politikalarına ilişkin farklılıkların giderilmesi • Ödemeler dengesine ilişkin farklılıkların giderilmesi	• Ücret farklılıklarının giderilmesi • Rekabetin düzenlenmesine ilişkin hukuki kuralların uyumlaştırılması • Ticari engellerin kaldırılması ve ticarette ayrımcılığın engellenmesi	• Yerleşme ve ikamet kurallarının uyumlaştırılması • Ulaşım politikaları • Çevre politikaları • İş sağlığı ve güvenliği politikaları

Kaynak: Balassa (1969), EI-Agraa (1989), Ertürk (1998) ve Molle (2003) yararlanılarak oluşturulmuştur.

Ekonomik birlik ile kıyaslandığında; ortak pazar aşamasında mal ve faktör hareketleri üzerinde engel bulunmamakta, ancak bölgesel birlik üyesi ülkeler mali egemenliklerini büyük ölçüde korumaktadırlar. Bu sebeple ekonomik birliğin bir süreci olan mali uyumlaştırmadan bahsetmeden önce mali uyumlaştırma ve mali bütünleşme kavramlarının farklılıklarına değinilmesi gerekmektedir. Mali uyumlaştırma, bir bölgesel birlik içerisinde kamu harcamaları, kamu gelirleri ve diğer maliye politikası araçlarının üye ülkeler arasında benzer ve uyumlu olacak şekilde kullanılmasının sağlanmasını ifade etmektedir. Örneğin bir bölgesel birlikte; katma değer vergisi uygulamasına geçilmesi, varış yeri ilkesinin benimsenmesi, vergi oranlarının uyumlaştırılması, bütçe harcama kalemlerinin uyumlaştırılması gibi. Mali bütünleşme kavramı ise bir bölgesel birlikte, üye ülkelerin maliye politikaları üzerindeki egemenliklerinin büyük bir kısmı veya tamamını, birliğe bağlı kurulan merkezi bir otoriteye devretmesi neticesinde oluşur. Mali bütünleşme, Balassa'nın bahsettiği gibi birliğe ait uluslarüstü bir kurumsallaşma veya federal hükümet

gerektiren ve mali egemenlik üzerinde keskin sınırları olan bir kavramdır. Buna karşın Corden'e göre bir bölgesel birlikte, bütçedeki tüm harcama ve gelir kalemlerinin mali bütünleşme düzeyinde olmasına gerek yoktur. Çünkü ülkelerin mali egemenliklerini koruma isteği düşüncesinden hareketle bunu gerçekleştirmek oldukça güçtür. Ayrıca serbest piyasa ekonomisinin hâkim olduğu dünya düzeninde ülkelerin, mal ve faktör hareketlerinin serbestleştirilmesi ve ayrımcı uygulamaların önlenmesini içeren uyumlaştırmaya yönelik kurallardan ayrılmamak kaydıyla özgür olması esastır. Dolayısıyla ticaret ve faktörlerin serbest hareketini engelleyen ve ayrımcı politika oluşturan unsurların uyumlaştırılması ekonomik birlik aşamasında mali uyum için yeterli görülmektedir (Balassa, 1969: 231-256; Corden, 1972: 34). Balassa, maliye politikalarının uyumlaştırılması konusunda, bir bölgesel birlikte, ödeme gücü veya fayda ilkesine göre ülkelerin, iç düzenlerinde elde ettikleri kamu gelirlerinin bir kısmını birliğe ait uluslarüstü bir kuruma veya federal hükümete aktararak, kamu harcamalarının ortak birlik harcaması şeklinde uyumlaştırılmasının daha az güçlükle karşılaşacağını belirtmektedir (Balassa, 1969: 236). Ancak ortak pazarın asli unsurları olan, mal ve faktör hareketlerinin serbest olması ve ayrımcı politikaların önlenmesi açısından bakıldığında; sadece kamu harcamalarının uyumlaştırılmasına yönelik politikaların eksik kalacağı söylenebilmektedir. Çünkü bir bölgesel ekonomik birliğe üye ülkelerin kendilerine özgü uyguladıkları vergi politikaları gerek hareket serbestisinin sağlanması gerekse ayrımcı uygulamaların önlenmesi açısından, kişi ve kurumların kararlarını etkileyen kurallar içermektedir.

Ekonomik birliğin bir diğer konusu ise parasal bütünleşmenin sağlanmasıdır. Parasal bütünleşme, bölgesel birliğe üye ülkeler arasında katı bir sabit kur rejimi (görünüşte döviz kuru birliği) ya da birlik içerisinde ortak bir para birimi benimsenerek, ortak bir merkez bankası aracılığı ile rezervlerin kontrol edildiği bir sistemin kurulması (tam döviz kuru birliği) şeklinde tanımlanabilmektedir. Bir bölgesel birlikte tam döviz kuru birliği ile parasal bütünleşmenin sağlanmasının daha avantajlı olduğu düşünülmektedir (Corden, 1972: 2-7; Mundell, 1961: 663).

Ekonomik birlik, para ve maliye politikalarının uyumlaştırılmasının yanında, ortak pazarın esas amacı olan mal ve faktör hareketlerinin serbestleştirilmesi ve ayrımcı politikaların engellenmesi konularına ilişkin ticari, sosyal ve diğer düzenlemelerin de uyumlaştırılmasını da içermektedir. Bir birlik içerisinde, rekabet piyasasına ilişkin düzenlemelerin uyumlaştırılması, ticari engellerin kaldırılması ve

ticarette ayrımcılığın önlenmesi, çalışan kişilere sağlanan hakların uyumlaştırılması, yerleşme ve ikamet politikalarının uyumlaştırılması, ulaşım politikalarının uyumlaştırılması, çevre politikalarının uyumlaştırılması gibi örnekler ekonomik birlik kapsamında değerlendirilmesi gereken hususlardır.

Zollverein, 1834 yılında kurulan en eski kısmi ekonomik birlik örneklerindendir. Şöyle ki, esasında tam bir gümrük birliğine örnek olmakla beraber üye devletlerin para birimleri arasında her devletin parasal bağımsızlığını koruyacak şekilde sabit bir düzen kurulması ve taşımacılığa, posta teşkilatının işleyişine, kambiyo senetlerine ilişkin anlaşmalar yapılması bir gümrük birliği olmanın ötesinde olduğunu göstermektedir (McCarthy, 2006: 158). Günümüzde Avrupa Birliği; ortak para birimi ve merkez bankasına sahip olması, kurucu antlaşmalarda vergilendirmeye dair uyumlaştırmayı destekleyen düzenlemelere yer verilmesi, sosyal ve ekonomik alanlarda ortak politikaların benimsenmesi gibi özellikleri ile tam ekonomik birliğe en yakın bölgesel birliklerden birisidir.

1.2.5. Siyasi Birlik

Ekonomik bütünleşme sürecinin nihai aşaması olarak görülen siyasi birlik, bazı yazarlar tarafından tam ekonomik bütünleşme olarak da ifade edilmektedir. Henderson (1992) tam bütünleşme için iki koşulun gerçekleşmesi gerektiğine değinmiştir. Bunlardan ilki; malların, sermayenin ve emeğin serbest dolaşımının sağlanması ve böylece tüm mal ve hizmetler için tek bir birleşik pazar kurulmasıdır. İkincisi ise; ayrımcı politikaların tamamen ortadan kaldırılması ve böylece ekonomik açıdan bakıldığında piyasada hiç yabancı statüsünün olmamasıdır. Balassa'ya göre bu aşamada parasal, mali ve sosyal politikaların tamamının uyumlaştırılması gerekmekte ve birlik kararları, tüm üye devletler için bağlayıcılığı olan uluslarüstü bir otorite tarafından verilmektedir. Al-Agraa ise siyasi birliği, üye devletlerin tam anlamıyla tek bir devlet haline geldiği ve merkezi bir parlamento ile yönetildiği aşama olarak tanımlamaktadır.

Siyasi birlik, ulusal özerklik ve egemenliğin temel konularına temas ettiği için ciddi ve önemli bir süreçtir (Henderson, 1992: 641). Zollverein'in, Bismarck'ın çalışmaları ile Birleşik Almanya olarak siyasi bütünlüğe ulaştırılması geçmiş yıllara ait örneklerden birisidir (Ertürk, 1998: 9-10).

1.3. EKONOMİK BÜTÜNLEŞMENİN TARİHİ GELİŞİMİ

Tarihsel sürece bakıldığında uluslararası işbirliklerinin ve bütünleşme hareketlerinin önündeki en önemli engellerden birinin savaşlar olduğu görülmektedir. Tinbergen (1954), Haberler (1964), Machlup (1977) ve Henderson (1992) gibi yazarların çalışmalarında da ekonomik bütünleşme süreçlerinde savaşların önemli bir belirleyen olduğu vurgulanmaktadır. Ekonomik bütünleşmenin lehine veya aleyhine fikir ve uygulamalar tarihi süreç içerisinde savaşlara göre şekillenmiştir. Ekonomik bütünleşmenin tarihi gelişimi incelenirken, öncelikle coğrafi kıta sınıflandırması yapılmış olup daha sonra ekonomik bütünleşmenin tarihi gelişimi hem fikri akımlar hem de ülkeler arası uygulamalar göz önüne alınarak incelenmiştir. Ayrıca ekonomik bütünleşmeye yönelik küresel fikirler ve uygulamalara ise son alt başlıkta değinilmiştir.

1.3.1. Avrupa Kıtası

Avrupa bütünleşme hareketlerinin ilk örnekleri 2. yüzyılda Roma İmparatorluğu zamanında görülmektedir. Ancak bu bütünleşme hareketleri, fetihlerin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Akdeniz'e kıyısı olan yerleşimlere yapılan fetihler sonucunda kıyı ticaret bölgesi oluşturulmuş; Roma Hukuku ve Latince'nin bu bölgede benimsenmesi için uğraşılmıştır (McCarthy, 2006: 15-17). Rönesans dönemine kadar bütünleşmeye örnek teşkil edecek uygulamaların imparatorlukların genişleme, savunma ve yönetme hedeflerinden kaynaklandığı görülmektedir.

Ekonomik bütünleşme kavramının fikir olarak öne sürülmesi ise 15. yüzyılda Machiavelli, Desirerius Erasmus ve Sir Thomas More tarafından gerçekleştirilmiştir. Böylece Avrupa birleşmesi fikri bir takım politikacılar ve filozoflar tarafından ilerleyen dönemlerde de benimsenmiştir (Shan, 2004: 587). 16. ve 19. yüzyıllar arasında Maximilien de Bethune (1560-1641), bir konseye bağlı olacak şekilde Avrupa'nın siyasi ve ekonomik birleşmesine dayanan bütünleşme tasarısı hazırlamıştır. John Digby (1580-1654), İngiltere ve İskoçya'nın Büyük Britanya olarak bütünleşmesini tartıştığı bir eser yazmıştır. Jean Baptiste Colbert (1619-1683), Fransa krallığına bağlı eyaletler arasında gümrük birliği oluşturmayı planlamış hatta 1664 yılında tek tip tarife yayınlamıştır. Royas Spinola (1626-1695) ve Johann Joachim Becher (1635-1682), Avusturya, Bavyera, İspanya ve bazı Alman eyaletlerini kapsayan bir gümrük birliği önermiştir. Jean Jacques Rousseau (1712-

1778) ise Avrupa devletlerinin siyasi birliğini öneren iki kitap yazmıştır. Son olarak Amerika Birleşik Devletleri'nin kurulmasına yönelik fikir öncülerinden, William Penn (1644-1718), 1693-94 tarihinde yazdığı "*An Essay Towards the Present and Future Peace of Europe*" eserinde Avrupa Birleşik Devletleri'nin kurulması konusuna değinmiş olup, bu eser modern Avrupa Birliği'nin kurumsal tanımlamasını yapan ilk eser olarak kabul edilmektedir (Machlup, 1977: 139, 157-161; Penn, 1896: 280-283).

Avrupa kıtasında ilk ekonomik bütünleşme örneği, ekonomik bütünleşme fikrinden önce görülmektedir. Avrupa kıtasında iki yüze yakın şehir ve kasabanın bir araya gelmesiyle oluşan ve 13. yüzyıldan 17. yüzyıla kadar varlığını sürdüren Hansa Birliği, ekonomik bütünleşmenin ilk örneği olarak görülmektedir. Hansa Birliği, Kuzey Avrupa'da tüccar loncaları ve onların ticaret merkezlerini bir araya getiren bir serbest ticaret bölgesi örneğidir (Uçkan Dağdemir, 2016: 62). Bununla birlikte Machlup'un (1977) çalışmasına göre Hansa Birliği dışında ekonomik bütünleşmeye yönelik başka çabalar da bulunmaktadır. Bu çabalardan birisi; 1703 yılında İskoçya ve İngiltere Birliği Kanunu'nun taraflarca kabul edilmesiyle kurulan bölgesel birliktir. 1801 yılında ise İngiltere, İrlanda ile kısmi bir ticari birlik kurmuş olup gümrük birliğini 1826 yılında tamamlamışlardır (Machlup, 1977: 106).

19. yüzyılın başına gelindiğinde Avrupa'da Napolyon Savaşları ortaya çıkmış ve yaklaşık 15 yıl boyunca devam etmiştir. Bu süreç Avrupa'da bütünleşme hareketlerine önemli bir darbe vurmuş olsa da savaş döneminden sonra bütünleşme fikirleri ve uygulamaları devam etmiştir. Napolyon Savaşları'nın sona ermesinden (1815) Birinci Dünya Savaşı'nın sonuna kadar (1918) olan süreçte ekonomik bütünleşme hakkında çeşitli düşünürlere ilişkin görüşler ve devlet uygulamaları varlığını sürdürmüştür. Napolyon Savaşları'ndan sonra Alman Gümrük Birliğinin kurulmasına yönelik fikirler ön plana çıkmaya başlamıştır. Döneminin ekonomistlerinden Carl F. Nebenius, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun fikir öncülerinden Friedrich List ve Alman politik iktisatçı Karl Heinrich Rau Alman devletleri için serbest ticaret, serbest dolaşım ve gümrük birliğini içeren bütünleşme fikirleri öne sürmüşlerdir (Lee, 1975: 101; Machlup, 1977: 140). Takibinde ise 1818 yılında ilk kurumsal ekonomik bütünleşme örneği olan ve Almanya'nın birleşmesini ile sonuçlanan Zollverein'in temelleri atılmıştır. Zollverein'de tüm Prusya için ortak bir gümrük tarifesinin oluşturulması amaçlanmıştır. 1833 yılında Güney

Almanya'nın Avusturya dışındaki eyaletleri ve birçok küçük ülkenin taraf olması ile kurulmuştur. İlerleyen yıllarda Alman politik iktisatçı Albert E. F. Schaffle (1831 – 1903), Zollverein'in genişletilerek Almanya, Avusturya, Macaristan ve Rusya arasında kurulabilecek bir gümrük birliği fikrini öne sürmüştür. Ancak, 1871 yılında Avrupa'da sömürge ittifaklarının oluşturulması ile Alman İmparatorluğu kurulmuş olup, Zollverein imparatorluğa dâhil olan eyalet ve ülkeler ile gümrük birliğinin ötesine geçerek son bulmuştur. Zollverein hareketinden farklı olarak Avrupa'da başka bütünleşme önerileri de sunulmuştur. Fransız politikacı ve ekonomist Leon J. Faucher (1803 – 1854), Fransa, Belçika, İspanya ve İsviçre arasında kurulabilecek bir gümrük birliğini ileri sürmüştür. Faucher'e göre gümrük birliği küresel serbest ticarete giden yolda ilk adımdır ve uluslar bütünleşme hareketleri ile kapasitelerini birleştirerek daha üretken hale gelmektedirler. Alman ekonomist August Sartorius Freiherr von Waltershausen (1852 – 1938), Orta Avrupa Gümrük Birliği ve hatta Avrupa Birliği için çeşitli planlar önermiştir. Ancak kurulacak birliklerde siyasi engellerin var olacağını dile getirmiştir (Henderson, 1934: 16-18; Machlup, 1977: 141-143; Uçkan Dağdemir, 2016: 62).

Birinci Dünya Savaşı sonrası ve İkinci Dünya Savaşı öncesi Avrupa kıtasında oluşan kutuplaşmalar ve 1929 Ekonomik Buhranı sonrası uygulanan izole politikalar ekonomik bütünleşme hareketlerine yönelik aksaklıklara yol açmıştır. Buna rağmen, Birinci Dünya Savaşından sonra, özellikle devlet adamları (ekonomik bütünleşme yönünde) ve iş adamları (endüstriyel bütünleşme, kartelleşme yönünde) tarafından ekonomik bütünleşme yönünde düşünceler ve uygulamalar varlığını sürdürmeye devam etmiştir. Birinci Dünya Savaşı esnasında Alman siyaset bilimci Friedrich Naumann, Almanya, Avusturya ve Macaristan'ı kapsayan bir Orta Avrupa Bütünleşme Hareketi için çabalamış olup savaşın meyvesi ve serbest ticaret için bir adım olarak gördüğü *Mitteleuropa* eserinde bölgesel bütünleşme fikrini detaylıca ele almıştır. Döneminin Fransa Başbakanı ve Nobel Barış Ödülü sahibi Aristide Briand, Avrupa Birleşik Devletlerinin kurulması için Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra 26 ülkeye konu ile ilgili 1919, 1924, 1929 ve 1930 yıllarında bildiri göndermiştir. Bildiride, Avrupa Ortak Pazarının ve Gümrük Birliğinin kurulması ve ayrıca korumacı politikaların kurulacak birlik nezdinde üçüncü ülkelere karşı oluşturulması gerekliliklerinden bahsedilmiştir. Aristide Briand'ın fikri, döneminin Fransa başbakanı Edouard Herriot, Fransa'nın ekonomik modernleşmesinde önemli rol

oynayan Louis Loucheur, Alman Şansölyesi ve Dış İşleri Bakanı ve Briand'ın Nobel Ödülü ortağı Gustav Stresemann ve Coudenhove-Kalergi kontu Richard Nikolaus Eijiro tarafından da desteklenmiştir. Özellikle Richard Nikolaus Eijiro bu fikirden hareketle oluşturduğu kendisine ait Paneuropa fikrinin yayılmasında ve benimsenmesinde önemli bir rol oynamıştır. Richard Nikolaus Eijiro'ya göre kurulacak bir Avrupa Birliği (Paneuropa) yeni bir dünya savaşının önüne geçecek, ekonomik ve sosyal rahatsızlığı çözecek ve Bolşevik tehdidine karşı koyacaktır. Bu doğrultuda Briand başkanlığında bir komisyon kurulmuş ancak;

i) Hemen hemen tüm devletlerin sınırsız egemenliklerini korumak istemesi,

ii) Milletler Cemiyeti'nin hali hazırda sınırlı olan gücünün yıpranacağı düşüncesi,

iii) Konfederal yapının hantal olacağı öngörüsü,

iv) Siyasi işbirliğine öncelik verilmesine karşı çıkılması,

v) Bazı ülkelerin Sovyetler Birliği ve Türkiye'nin dışlanmasını istememesi,

sebeplerinden dolayı Avrupa'nın bütünleştirilmesi fikri komisyon tarafından askıya alınmıştır. İki savaş arası dönemde Elemer Hantos ve Paul van Zeeland Avrupa bütünleşmesi fikrinin başlıca savunucularından olmuşlardır. Bununla birlikte James Arthur Salter, Avrupa'nın bütünleşmesi yönünde politik ve ekonomik güçlerin oluşturulması gerektiğini savunmuş olup; *The United States of Europe and Other Papers (1933)* başta olmak üzere Avrupa'nın bütünleşmesine yönelik önemli çalışmalar yapmıştır. Altiero Spinelli, Avrupa'nın federal bir yapıda bütünleşmesi için *Ventotene Manifestosu (1941), Cenevre Belgesi (1944)* ve *Avrupa Birliği Antlaşması Taslağı (1984)* gibi pek çok belgeye katkıda bulunmuştur. İki Dünya Savaşı arası dönemde sayılan düşünürlerin fikirlerine karşı çıkan düşüncelere de rastlanmaktadır. Örneğin, Alman ekonomist Franz Eulenburg, parasal istikrar ve mali düzen sorunlarının var olması ve güçsüz ekonomilerin güçlü ekonomilere yük oluşturacağı gerekçeleriyle Avrupa Gümrük Birliği fikrine karşı çıkmıştır. Gustav Stolper, Avrupalı devletlerin ulus devlet anlayışından ödün vererek yasama, yürütme ve yargıda federal bir güce bağımlı olmayı ret edeceği gerçeği ve iki savaş arası dönemde devlet anlayışlarında millileştirme politikasının etkin olması sebebiyle bir Avrupa Federasyonu'nun kurulamayacağını savunmuştur (Fenwick, 1935: 180; Machlup, 1977: 146-148, 165-166; Maes ve Betancourt, 2018: 2; Meyer, 1955: 199-200; Nelsen ve Stubb, 1994: 69; Roobol, 2002: 40, 43-44; Stolper, 1931: 243-245;).

Bu düşüncelerle birlikte bölgesel ekonomik bütünleşmeye yönelik gelişmelere bakıldığında; 1921 yılında Belçika ve Luxemburg arasında bölgesel birlik kurulmuştur. Almanya ve Avusturya arasında 1931 yılında gümrük birliği anlaşması imzalanmış ancak başarısız olmuştur. Ayrıca Tuna Nehri Devletleri arasında da özellikle tarım ürünleri için bir gümrük birliği planlanmış ancak başarısız olmuştur. Bu sayılanlarla beraber Avrupa kıtasında, 1947 yılına kadar serbest ticarete, gümrük birliğine ve ekonomik birliğe ilişkin başarılı ve başarısız pek çok girişim olmuştur (Bethlen, 1932: 362; Machlup, 1977: 122, 146; Sage, 1931: 121). Avrupa'nın bütünleştirilmesine yönelik etkili fikir ve uygulamalar, İkinci Dünya Savaşı'nın gerçekleşmesiyle bir dönem daha askıya alınmıştır.

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra Avrupa kıtasında bölgesel ve küresel pek çok bütünleşme önerileri tartışılmış ve bir takım bütünleşme uygulamaları gerçekleştirilmiştir. Bunlardan Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu, 18 Nisan 1951 Paris Anlaşması ile kurulmuş ve Avrupa Birliği'nin temelleri atılmıştır. 1957 yılına gelindiğinde ise Roma Anlaşması ile Avrupa Ekonomik Topluluğu kurulmuş olup 1965 yılında imzalanan Brüksel Anlaşması ile Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu ile birleştirilerek Avrupa Toplulukları olarak anılmaya başlanmıştır. Avrupa Birliği'nin kurumsal yapısı ile ilgili detaylara ikinci bölümde değinileceğinden bu aşamada sadece İkinci Dünya Savaşı sonrasında Avrupa kıtasında ekonomik bütünleşmeye ilişkin düşüncelere ve gelişmelere yer verilmiştir. 1929 yılında Briand'ın Avrupa bütünleşmesi planının neden uygulanamadığı ve Avrupa bütünleşmesinin İkinci Dünya Savaşı sonrası yani 1950'li yıllara ötelendiğinin sebeplerine bakıldığında aşağıdaki hususlar ön plana çıkmaktadır (Roobol, 2002: 44-45):

i) Birinci Dünya Savaşı ve 1929 Buhranı'ndan sonra Avrupalı devletler buhrandan nispeten daha az etkilendiklerinden küresel açıdan daha avantajlı bir konumdaydı. Ancak İkinci Dünya Savaşı'ndan sonraki ekonomik çalkantı 1929 yılına kıyasla daha büyük olduğundan ve küresel politikalar ABD ve Sovyetler Birliği'nin oluşturduğu diarşiye yöneldiğinden bütünleşmeye yönelik fikirler daha cazip hale gelmiştir.

ii) Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra Avrupa kendisini toparlamakla meşgulken ve 1929 Buhranının da gerçekleşmesi ile ABD, kendisini Avrupa'dan bir süre izole etmiştir. Ancak İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra ABD, Sovyetler ile olan güç

yarışına karşı Avrupa Birliği'nin kurulması ve liberal anlayışın yayılması için çaba sarf etmeye başlamıştır.

iii) Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra ortaya çıkan Nazizm hareketi Avrupa'da ekonomik birliğin kurulmasında büyük engel oluşturmuşken; İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra Almanya'nın bölünmesi ve Batı Almanya'nın kurulacak bir birliğe yönelik fikirleri tamamen reddetmediğini belirmesi ekonomik bütünleşme yönünde olumlu ortam sağlamıştır.

iv) 1950 yılında Avrupa'nın bütünleşme hareketine öncü olan Schuman ve Monnet, Briand Planı'nın başarısızlığından ders alarak ilk etapta sınırlı sayıda devleti içeren (Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu şeklinde) daha temkinli bir bütünleşme planı oluşturmuştur.

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra Avrupa'nın bütünleşmesine yönelik fikirler giderek önem kazanmaya başlamıştır. Marshall Planı'nın hazırlayıcılarından Willard Long Thorp, Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nun ekonomi direktörü ve Roma Antlaşması'nın hazırlayıcılarından Pierre Uri ve Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun oluşumunda yer alan Robert Marjolin, Avrupa içi ticari engellerin kaldırılması ve çok taraflı ödemeler sisteminin kurulması gibi konularla birlikte Avrupa ülkelerinin gereksinimleri göz önüne alınarak bir bütünleşme programı hazırlanması gerektiğini savunmuşlardır. Bununla birlikte Maurice Allais ve Lionel Robbins ise Avrupa bütünleşme fikrinin, Britanya Adaları ve Kuzey Amerika ülkelerini de kapsayacak şekilde genişletildiği bir Atlantik Topluluğu fikrini savunmuştur. Ancak Nicholas Kaldor, İngilizlerin Avrupa Ekonomik Topluluğuna girişinin maliyetleri üzerine yaptığı araştırmalar sonucu, uzun vadede İngiltere için olumsuz etkilere sebep olacağını ortaya koymuştur. Sir Roy Harrod ise Avrupa'da gümrük ve para birliğine karşı çıkmıştır. Ayrıca tek biçimli vergi sistemleri, sosyal güvenlik sistemleri gibi ülkelerin kurumsal yapılarının bütünleşmeden uzak tutularak serbest bırakılması gerektiğini savunmuştur. Ekonomik bütünleşme kavramı, ülkeleri ve yönetimlerini doğrudan ilgilendirdiğinden bütünleşmeye yönelik tartışmalar akademik camia ile beraber siyasi camiada da ilgi odağı olmuştur. Winston Churchill, Franklin D. Roosevelt, Leon Blum, Alcide de Gasperi, Harry S. Truman, George Catlett Marshall, Robert Schuman, Jean Monnet gibi pek çok Amerikalı ve Avrupalı siyasetçi, Avrupa'nın bütünleşmesi fikrinin yayılması ve benimsenmesi için çalışmışlardır (Machlup, 1977: 168-175). Churchill, 1946 yılındaki Zürih

Üniversitesi'ndeki konuşmasında savaşın yıkıcı etkisinin Avrupa'yı yok etmeden önce Avrupa uluslarının birleşmesi gerektiğine değinmiştir. Churchill'in itibarı ve Avrupa Birleşik Devletleri'nin kurulması gerekliliğine yönelik bu konuşması Avrupa liderlerinin 1948 Lahey Konferansı'nı gerçekleştirmelerinde etkili olmuştur (Nelsen ve Stubb, 1994: 5). 1950 yılında ise Fransız Dışişleri Bakanı Robert Schuman Fransa ve Almanya'nın kömür ve çelik endüstrilerini tek bir çatı altında birleştirmeye yönelik bir planın ana hatlarını oluşturmuştur. Daha sonra Avrupa Topluluğunun kurucusu olarak kabul edilen Jean Monnet tarafından geliştirilen bu planın esas amacı, barışçıl ve birleşik bir Avrupa inşa etmeye başlamak olarak eyleme dökülmüştür. Bu çabaların sonucunda 1952 yılında Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nun kurulmuştur (Nelsen ve Stubb, 1994: 11). Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nun kurulmasından sonra Avrupa'da bütünleşmeye yönelik gelişmeler hız kazanmıştır. 1965 yılında, Brüksel Anlaşması ile Avrupa Topluluğu'nun kurulması ise ekonomik bütünleşme yolunda parasal ve mali birliğe ilişkin düşünceleri ve çalışmaları ön plana çıkarmaya başlamıştır. Raymond Barre, Pierre Warner ve Robert Mundell Avrupa'da parasal birliğin kurulmasına yönelik fikir ve önerilerde bulunmuşlardır. Buna karşın Giovanni Magnifico Werner Raporunda önerilen parasal birliğe karşı çıkan isimler arasında yer almıştır (Machlup, 1977: 148-157).

James E. Meade, Robert Mundell, Fritz Neumark, Carl S. Shoup gibi pek çok iktisatçı Avrupa'nın parasal ve mali bütünleşmesinin gerçekleştirilmesi gerektiğini dile getirmiştir. J. E. Meade'ye göre sadece para birliğine odaklanmak ekonomik birliğin temel hedeflerine ulaşılmasını zorlaştıracaktır; bu sebeple parasal bütünleşmenin sağlıklı ilerlemesi için; merkezileştirilmiş ve bütünleştirilmiş para ve maliye politikası kurulması gerekliliğini ifade etmiştir. Robert Mundell ise parasal bütünleşmeye farklı bir yaklaşım ekleyerek emek ve sermayenin serbest dolaşımı, benzer enflasyon oranları, esnek ücret ve fiyatlar, mali ve ticari uyum gibi temel kriterleri sağlaması öngörülen optimum para alanlarının oluşturulması gerekliliğini savunmuştur. Fritz Neumark, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda mali uyumlaştırmaya yönelik kurulan komiteye başkanlık etmiştir. Komite raporunda mali sistemlerdeki farkların ortak pazara etkisinden ve mali sistemlerin uyumlaştırılmasına yönelik önerilerden bahsetmiştir. Carl S. Shoup, mali uyumlaştırma üzerine araştırma yapmış olup, ekonomik bütünleşme sürecinde vergilere ilişkin uyumlaştırmanın tam bir tekdüzelikten ziyade, verginin alındığı

aşama ve genel oranlar düzeyi ile ilgili olduğu sonucuna ulaşmıştır. Bu yazarlar dışında; Gottfried Bambach, Hans Moller, Douglas Dosser, Clara K. Sullivan gibi pek çok yazar da mali uyumlaştırma konusunda önemli eserler yayınlamıştır (European Economic Community, 1963; Machlup, 1977: 284-299; Meade ve Weale, 1995: 202; Mundell, 1961: 657-665).

İlerleyen yıllarda Avrupa Topluluğu ekonomik bütünleşmeyi daha ileriye taşıyarak 1987 yılında Avrupa Tek Senedini yürürlüğe almıştır. Böylelikle Avrupa Topluluğu 1993 yılına kadar parasal ve mali birliği içeren ortak pazarı oluşturmayı hedefleri arasına almıştır. 1993 yılına gelindiğinde Maastricht Anlaşması ile Avrupa Ekonomik Topluluğu Avrupa Birliği yapısına dahil edilmiştir. Bu anlaşma ile 1999 yılına kadar parasal birliğin tamamlanmasını, Avrupa vatandaşlığı kavramının oluşturulmasını ve ortak ve işbirliğine dayalı iç ve dış politikanın kurulmasını öncelikli hedefleri arasına eklemiştir. Bu doğrultuda Avrupa Birliği, hedeflerinin bir kısmını gerçekleştirerek 1999 yılında Avrupa Merkez Bankasını kurmuş ve daha sonra 2002 yılında Euro para birimini uluslararası dolaşıma dahil etmiştir. 2007 yılında Lizbon Anlaşması ile Avrupa Topluluğu da Avrupa Birliği yapısına dahil edilerek günümüz Avrupa Birliği'nin yapısal temelleri oluşturulmuştur.

1.3.2. Asya Kıtası

Asya kıtası, sınırları içerisinde birbirinden bağımsız ve farklı niteliklerde pek çok ulus barındırmaktadır. Bu farklılıklar ekonomik, sosyolojik, teolojik ve demografik açıdan oldukça heterojen dağıldığından; Asya kıtasında, sınırları içindeki bölgesel bütünleşme çabaları haricinde hiçbir zaman Avrupa Birliği gibi bütünleşme çabası görülmemiştir.

Asya kıtasındaki ilk bütünleşme hareketlerinde, 15. Yüzyıl ve 19. Yüzyıl arasında, İngiltere, Hollanda ve Portekiz'in etkili olmuştur. Bu bütünleşme hareketleri, günümüzdeki tanımından ziyade, askeri ve siyasi ve ekonomik güçler kullanılarak Doğu Asya ve Hint Okyanusu kıyısını kapsayan bir sömürge imparatorluğunun kurulması amacını taşımıştır. İngiltere, Hollanda ve Portekiz tarafından kurulan geniş yetkili veya başka bir ifade ile özerk ve imtiyazlı (anlaşmalara ve ittifaklara girme, savaş açma, vergi ve asker toplama, valiler ve yargı mensuplarını atama gibi yetkilere sahip) şirketler Doğu Asya ve Hint Okyanusu kıyısında bu amaca hizmet etmek üzere çalışmışlardır. Özellikle kendi lehlerine

olacak şekilde, serbest ticaret anlaşmaları dayatarak ekonomik bütünleşmenin gelişiminde rol oynamışlardır (McCarthy, 2006: 58-64).

19. Yüzyıldan sonra, Asya kıtasının yüzölçümü bakımından çok geniş olması, içerisinde çok farklı etnik grupları ve ulusları barındırması ve ekonomik açıdan istikrarlı bir süreç sağlayamaması sebepleriyle ekonomik bütünleşmeye yönelik uygulamalar genellikle Asya kıtası içinde bölgesel nitelikte oluşmuştur. 20. yüzyılda, Avrupa Topluluğu'na yönelik ilerlemeler ve Kuzey Amerika NAFTA gibi bölgesel girişimler Pasifik Havzası'nda da bütünleşmeye yönelik ilgi ve endişelere yol açmıştır (Saxonhouse, 1995: 412).

Asya ve Batı Pasifik bölgesinde serbest ticaret bölgesi oluşturma hedefi olan üç ana bölgesel bütünleşme hareketi görülmektedir. Bunlar, Güneydoğu Asya Ülkeleri Birliği (ASEAN), Güney Asya Bölgesel İşbirliği (SAARC) ve Asya-Pasifik Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (APEC) olarak anılmakta olup günümüzde de varlıklarını sürdürmektedir. ASEAN bölgesel işbirliğini teşvik etmek için 1967 yılında kurulmuştur. 1992 yılında ise ASEAN Serbest Ticaret Bölgesini (AFTA)'ni oluşturmuşlardır. SAARC, 1985 yılında, üye ülkeler arasında ekonomik alanda işbirliğinin sağlanması amacıyla Bangladeş'in başkenti Dakka'da kurulmuştur. Birlik 2004 yılında serbest ticaret bölgesinin kurulması üzerine bir taslakta uzlaşıya vararak ekonomik bütünleşme açısından ilerleme kaydetmiştir. Son olarak APEC ise, 1989 yılında Avustralya başbakanı Bob Hawke'nin bölgede daha güçlü bir ekonomik işbirliği çağrısı üzerine kurulmuştur. Ancak Asya kıtasında, 1997 yılında Tayland'da başlayan mali kriz, Hindistan ve Pakistan arasındaki çatışmalar ve Pakistan'daki 1999 askeri darbesi, ülkeler arasındaki ekonomik gelişmişlik düzeylerinin farklı olması, 1998 yılında Malezya'daki iç siyasi sorunlar, APEC üyelerinin serbest ticaretin sınırları konusunda fikir birliğine varamaması gibi sebeplerle ekonomik bütünleşme süreci genellikle inişli çıkışlı ilerlemiştir (McCarthy, 2006: 129-133).

Asya Kıtası'nın batısına gelindiğinde ise Orta Doğu ülkeleri ve aralarındaki ilişkiler ön plana çıkmaktadır. Orta Doğu'da yer alan milletler, yıllar süren Osmanlı idaresinden ayrıldıktan sonra kendi devlet yapılarını oluşturmaya başlamışlardır. Bu sebeple Orta Doğu'da ekonomik bütünleşmeye yönelik uygulamalar 20. Yüzyılın ortalarından sonra özellikle Avrupa Topluluğu ve NAFTA'nın kurulmasının etkisi ile gelişme kaydetmiştir. Bu doğrultuda 1945 yılında Arap Birliği, 1969 yılında İslam İşbirliği Teşkilatı, 1981 yılında Körfez Arap Ülkeleri Birliği ve 1989 yılında Mağrip

Arap Birliği gibi bölgesel işbirliğine yönelik kurumlar kurulmuştur. 20. Yüzyılın sonlarında İsrail ve Arap ülkeleri arasındaki çatışmalar, Irak ve İran arasındaki anlaşmazlıklar, Körfez Savaşı gibi siyasi çatışmalar bölgede ekonomik bütünleşmenin gelişimine sıkı sıkıya bağlı unsurlar olmuşlardır. Sayılan bölgesel birlikler içerisinde ekonomik bütünleşme süreci birkaç ülke arasında serbest ticaretin sağlanmasından ileriye gidememiştir. Ancak buna rağmen bölge içi hareketlerde mal, emek ve sermaye akışı oldukça mobil olmuştur (Fischer, 1995: 423, 434-439).

Son olarak ise Asya Kıtası'nın kuzey batısında yer alan Türk Cumhuriyetleri ve ekonomik bütünleşme ile olan ilişkileri incelendiğinde; ekonomik bütünleşmeye yönelik girişimlerin 1990'lı yıllara kadar süren SSCB egemenliğinden sonra başladığı görülmektedir. Şöyle ki 1985 yılında Türkiye, İran ve Pakistan tarafından kurulan Ekonomik İşbirliği Teşkilatı ve 1969 yılında kurulan İslam İşbirliği Teşkilatı, 1990'lı yıllardan sonra Türk Cumhuriyetleri'ni kapsayacak şekilde genişlemiştir. 2009 yılında ise Nahcivan Anlaşması ile Türk Dili Konuşan Ülkeler İşbirliği Konseyi kurulmuştur.

Asya Kıtası'na genel itibariyle bakıldığında Avrupa Kıtası'ndaki gibi daha gelişmiş ve sistemli ekonomik bütünleşmeye yönelik kurumların olduğunu söylemek mümkün değildir. Bunun başlıca sebepleri; ülkeler arasında ekonomik büyümenin dengesiz dağılması, farklı kültür, din ve geleneklere sahip oldukça fazla devlete sahip olması, ülkeler arasındaki gerilimler ve ortak çıkarların örtüşmemesi sayılmaktadır (Kang, 2009: 45).

1.3.3. Amerika Kıtası

Amerika Kıtası, kuzey ve güney olmak üzere iki büyük kara parçasından oluşmaktadır. 16. Yüzyıldan önce hem güney hem de kuzeyde birçok yerli kabile toplulukları yaşamlarını sürdürmüşlerdir. 16. Yüzyılın başlarında Amerika kıtasının keşfi ile Birleşik Krallık, İspanya, Portekiz, Fransa ve Hollanda kıta üzerinde sömürge kolonileri kurmuşlardır. 19. Yüzyıla kadar süren bu sistemde çatışmalar yerliler ve Avrupa devletlerinin kendi aralarında sömürge sınırları ile ilgili olmuştur. Uzun süren sömürge döneminden sonra 1776 yılında Kuzey Amerika'daki İngiliz sömürge kolonileri bağımsızlığını ilan etmiş; 1800'den ve 1825 yılına kadar da Güney Amerika devletleri (Paraguay, Şili, Kolombiya, Peru, Brezilya, Bolivya) bağımsızlıklarını kazanmıştır.

İlk olarak Amerika Kıtası'nın kuzeyinden başlanacak olursa; 1775 Bağımsızlık Savaşına kadar olan süreçte Kuzey Amerika'daki sömürge kolonileri için ekonomik bütünleşme yönünde sistemli bir uygulama bulunmamaktadır. Bağımsızlık Savaş'ından öncesine bakıldığında ise ekonomik bütünleşme fikrine yönelik döneminin İngiltere kralı tarafından borca karşılık verilerek Kuzey Atlantik kıyısının sahibi olan William Penn (1644-1718) tarafından Amerika için koloniler birliğini önerilmiştir (Machlup, 1977: 159-160). Penn'in önerisi, döneminde kabul görmemiş olsada 1775 Bağımsızlık Savaşı'ndan sonra Kuzey Amerika için hızlı bir devletleşme ve bütünleşme sürecine girilmiştir. Bu doğrultuda ABD'nin kurucularından ve ilk Hazine Bakanı olan Alexander Hamilton (1757 – 1804) yapmış olduğu çalışmalarda, ABD içindeki on üç devlet için tam ekonomik birliği, dış ticaret için ise ortak bir tarifeyi savunmuştur (Machlup, 1977: 139). 1776 Bağımsızlık Bildirisi'nden sonra koloniler arasında korumacılık ve serbest ticaret tartışmaları başlamıştır. 1789 yılında, Amerika Birleşik Devletleri Anayasası kabul edildikten sonra, ithalat ve ihracata ilişkin vergiler kaldırılmıştır (Machlup, 1977: 107). 1785 yılında parasal birliğe geçilmesi ve 1790 yılında Amerika Birleşik Devletleri Anayasası'nın onaylanması ile ABD, federal bir devlet olarak kurulmuştur. Federal yapıda kurulması esasında Balassa'nın ekonomik bütünleşme aşamalarında nihai hedefe koyduğu aşamayı oluşturmaktadır. Bu sebeple günümüzde her ne kadar Avrupa Birliği en ileri bütünleşmiş kurum olarak görülse de tarihsel süreçte sistemli olarak tam bütünleşmeyi gerçekleştirmiş ilk kurumun ABD olduğu söylenebilir.

Kuzey Amerika'da bir başka büyük ülke olan Kanada'ya bakıldığında ise süreç ABD'ninkine benzer olarak ilerlemiştir. Ancak ilk özerkleşme hareketi 1867 yılında kurulan konfederasyon ile gerçekleşmiştir. Uzunca bir süre Birleşik Krallık himayesinde kalan Kanada'da 1982 yılında özerkliğine sahip olmuştur.

Meksika'nın da aynı şekilde uzun bir sömürge döneminden sonra bağımsızlığını elde etmesi 19. Yüzyılın sonlarına denk gelmiştir. Kuzey Amerika'da uzun sömürge döneminden sonra devlet yapılarının kurulması ile ekonomik ilişkiler artmış olup bütünleşmeye ilişkin somut gelişmeler ise 1950'li yıllarda atılmıştır.

Birleşmiş Milletler teşkilatının kurulmasında önemli katkılar sağlaması nedeniyle Nobel Ödülü'ne layık görülen Amerikalı politikacı Cordell Hull (1871-1955), 1933'ten 1944'e kadar yapmış olduğu ABD Dışişleri Bakanı görevinde, ticaret politikasını korumacı bir duruştan serbest ticarete doğru değiştirmede konusunda

etkin faaliyetlerde bulunmuştur. Başta Latin Amerika ülkeleri olmak üzere birçok karşılıklı ticaret anlaşmasını müzakere etmiş ve Başkan Roosevelt'in Atlantik Tüzüğü ve Karşılıklı Yardım Anlaşmalarında ifade edilen politikalarının başlatıcısı olmuştur (Machlup, 1977: 169). Amerika kıtasında 19. Yüzyılın sonlarına doğru kurulmaya çalışılan işbirliği diyalogları neticesinde 1951 yılında Amerikan Devletleri Örgütü demokrasi, insan hakları, güvenlik ve kalkınma konularında siyasi diyalog ve işbirliğinin sağlanması amacıyla kurulmuştur (OAS, 1948: 3-4). Daha sonra kurulan birliklerin bölgesel olduğu görülmektedir. 1994 yılında Kuzey Amerika ülkeleri arasında serbest ticaretin geliştirilmesi amacıyla Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması (NAFTA); 1993 yılında Orta Amerika ülkelerinin bölgesel bütünleşmenin gerçekleştirilmesi amacıyla Orta Amerika Entegrasyon Sistemi (SICA); 1973 yılında Orta Amerika'nın okyanus açıklarında yer alan Karayip devletlerinin aralarındaki ekonomik bütünleşme ve işbirliğini geliştirmek amacıyla Karayipler Topluluğu (CARICOM); 1991 yılında Güney Amerika ülkeleri arasında serbest ticaret, gümrük birliği ve ortak pazar hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla Güney Ortak Pazarı (MERCOSUR); son olarak 2010 yılında Güney Amerika ve Karayip ülkeleri arasında sosyal, ekonomik ve siyası alanlarda bütünleşmeyi sağlamak amacıyla Latin Amerika ve Karayip Devletleri Topluluğu (CELAC) kurulmuştur (TC. Dışişleri Bakanlığı, 2021).

1.3.4. Afrika Kıtası

15. yüzyıl sonlarında Ümit Burnu'nun keşfi ile Afrika'da Avrupalı devletler tarafından yüzyıllar süren kölelik ve sömürge dönemi başlatılmıştır. Bu dönemde serbest ticaret, ortak pazar ve ortak para birimi gibi ekonomik bütünleşmeye yönelik girişimler; İngiltere, Fransa ve Hollanda tarafından uygulanmaya çalışılmıştır. Ancak bunun esas nedeni, ekonomik bütünleşmenin gerçekleştirilmesinden ziyade sömürge ticaretinin daha kolay hale getirilmeye çalışılması olmuştur[8]. Sömürge dönemi 20. Yüzyılın ortalarına kadar sürmüş olup; Afrika devletlerinin bağımsızlık kazanma süreci 20. Yüzyıl boyunca devam etmiştir. Günümüzde Afrika kıtasında 54 adet bağımsız ülke ve Doğu, Orta, Kuzey, Güney ve Batı Afrika olmak üzere 5 bölge yer almaktadır. Afrika kıtasında ekonomik bütünleşmeye yönelik bölgesel birlikler hem

[8] Royal Niger Company, The Imperial British East Africa Company, The British South Africa Company, Compagnie des Indes Occidentales, The Royal African Company gibi kraliyet şirketleri Afrika'da faaliyetlerde bulunmuşlardır (McCarthy, 2006: 48-58).

sayıca fazladır hem de bütünleşme aşamaları açısından ileridedir. Ancak bölgenin tarihi geçmişinden dolayı siyasi, ekonomik ve sosyal istikrarsızlıklar sağlıklı ve sürdürülebilir bir bütünleşme ortamına izin vermemektedir (Murithi, 2017: 1-2).

Afrika'da sömürge döneminin sonralarına doğru, 1871 ve 1888 yıllarında, Güney Afrika Federasyonu'nun kurulması önerilmiştir. 1903 yılında Cape, Natal, Transvaal ve Oranj Nehri Kolonileri gümrük birliği üzerine anlaşmış olup; 1910 yılında Güney Afrika Birliği'ni; daha sonra bu birlik içindeki koloniler 1961 yılında bağımsızlığını kazanarak Güney Afrika Cumhuriyeti devletini kurmuşlardır. Ekonomik bütünleşmeye yönelik ilk kapsamlı hareket ise yüzyıllardır fikri varlığını sürdüren Pan-Afrikanizm düşüncesinin somut çabası olan ve 1963 yılında kurulan Afrika Birliği'dir. Birlik, Afrika kıtasında politik, sosyal ve ekonomik bütünleşmenin sağlanması amacıyla kurulmuştur. Bununla birlikte ilerleyen yıllarda Afrika Kıtasında çeşitli amaçlar için her bir bölgede ayrı ayrı bölgesel birlikler kurulmaya başlamıştır. Doğu Afrika bölgesinde, Doğu Afrika Topluluğu (EAC) kurulmuştur. İlk ilişkileri 1917 yılında Kenya ve Uganda arasındaki gümrük birliği ile başlayan Topluluk 1977 yılında dağılmış olup 2000 yılında tekrar kurulmuştur. Topluluğun temel amacı; ekonomik, politik, sosyal ve kültürel entegrasyonu genişletmek ve derinleştirmek olarak belirlenmiştir. Batı Afrika bölgesinde, 1975 yılında Batı Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu (ECOWAS), ortak gümrük tarifesi, ortak pazar, ortak para birimi ve malların, hizmetlerin ve insanların serbest dolaşımı hedeflerine ulaşmak böylece üye ülkeler arasında bütünleşmeyi sağlamak amacıyla kurulmuştur. Güney Afrika bölgesinde, 1980 yılında, Güney Afrika Kalkınma Topluluğu (SADC), bölgesel bütünleşmenin kurulması amacıyla kurulmuştur. Orta Afrika bölgesinde, 1983 yılında Orta Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu (CEEAC-ECCAS), bölgesel bütünleşme kurumlarının kurulması amacıyla kurulmuştur. Kuzey Afrika bölgesinde, 1989 yılında Arap Mağrip Birliği, malların, hizmetlerin, sermayenin ve kişilerin serbest dolaşımının sağlanması, gümrük birliğinin oluşturulması ve ekonomik konularda ortak politikaların geliştirilmesi amacıyla kurulmuştur. Son olarak ise, Afrika kıtasının neredeyse üçte ikisi alana sahip olan Doğu ve Güney Afrika Ortak Pazarı 1994 yılında kurulmuştur. Birliğin amacı, üye ülkeler arasında gümrük birliği, serbest ticaret bölgesi ve ortak pazarın kurulmasıdır (Machlup, 1977: 107; Murithi, 2017: 2-3; TC. Dışişleri Bakanlığı, 2021; EAC, 2021; ECOWAS, 2021; SADC, 2021; Arap Mağrip Birliği, 2021; COMESA, 2021).

1.3.5. Avustralya Kıtası

Avustralya'da da ABD'ye benzer bir bütünleşme süreci gerçekleşmiştir. 18. Yüzyılın sonlarına doğru ilk İngiliz kolonileri kurulmuş ve 1931 yılına kadar süren sömürge dönemi başlamıştır. Altı Avustralya kolonisi 1900 yılında Avustralya Federasyonunu kurmuşlardır. 1931 yılında Westminster Yasası sayesinde İngiltere ile yasal bağlarını sonlandırıp bağımsızlığını kazanmıştır (Machlup, 1977: 107).

1.3.6. Küresel Fikir ve Uygulamalar

Ekonomik bütünleşmenin tarihsel gelişimine bakıldığında coğrafi, kültürel, dini, tarihi, iktisadi ve ortak çıkarlardaki yakınlıklar bölgesel birliklerin oluşmasına yol açmıştır. Bölgesel birlikler ile beraber bazı düşünürler küresel düzeyde veya geniş bölgeleri kapsayacak şekilde ekonomik bütünleşme organizasyonlarının kurulması gerektiğini ifade etmişlerdir. İlk olarak uluslararası ilişkiler üzerine çalışmalar yapan Emeric Cruce (1590 – 1648), Avrupa ile beraber, Türkiye, Fas, Çin, Japonya ve Moğolistan'ı içeren bir konfederasyonu savunmuştur. Cruce'nin ana amacı barış olmakla beraber; serbest ticaret ve barış arasındaki karşılıklı bağımlılığa, insanların ve malların özgürce hareket etmesine ve tekdüze bir dünya para biriminin oluşturulmasına da vurgu yapmıştır. Immanuel Kant (1724 – 1804) ise, uluslararası ilişkileri düzenleyen ve savaş önleme gücüne sahip bir uluslarüstü devletler federasyonu önermiştir (Machlup, 1977: 159). İki düşünürün öne sürdüğü fikirlerin özünde, ekonomik olarak bütünleşmiş bir dünya düzeninden ziyade küresel veya bölgesel barışın sağlanmasına yönelik öneriler yer almaktadır. Sadece iktisadi amaca odaklanan düşüncelere bakıldığında ise, ilk olarak Richard Cobden (1804 – 1865) ve Michel Chevalier (1806 – 1879), küresel ve tekyönlü serbest ticareti savunmuşlardır. İngiltere'de Tahıl Yasalarının kaldırılması gibi serbest ticaretin gelişmesine yönelik çalışmalarda bulunmuşlardır. Her ne kadar ana amaç iktisadi olsa da Jordan'a göre, Cobden'in serbestleşme fikrinin altında yine barışın sağlanması yatmaktaydı. Çünkü yine Jordan'ın aktarmasına göre Cobden için savaş, tüm insani etkinliklerin en savurgan, zalim ve ahlaksız türü olarak ifade edilmiştir (Jordan, 1971: 35,38; Machlup, 1977: 141-142). G. C. de Molinari (1819 – 1912) ve Vilfredo Pareto (1848 – 1923), gümrük birliği ve diğer ticari bütünleşme hareketlerinin siyasi ilişkileri iyileştireceği ve barışın korunmasını sağlayacağını ifade etmişlerdir (Machlup, 1977: 142-143). Son olarak ise Alman ekonomist Wilhelm Röpke (1899 – 1966), ekonomik bütünleşmenin, sosyal bütünleşme ile beraber düşünülmesi gerektiğini savunmuştur.

Ayrıca Röpke'ye göre dünya ekonomisinin; çok taraflı, birbirine bağımlı ve birbiri ile iletişim halinde olan fiyat ve ödemeler birliği, uluslararası bir para sistemi, en az düzeyde ithalat ve ihracat kısıtlamaları ve uluslararası serbest dolaşıma sahip emek, sermaye gibi mobil üretim faktörleri ile gerçek bir uluslararası pazar statüsüne sahip olabileceğini ifade etmiştir (Röpke, 1959: 159). Ekonomik bütünleşme fikrine küresel olarak yaklaşan düşünürler ikincil amaç olarak küresel barışın sağlanmasına da vurgu yapmışlardır. Küresel ve kurumsal serbest ticaret fikirlerinin aksine, ekonomik bütünleşme meselesine sadece iktisadi açıdan yaklaşan, Avusturyalı ekonomist Gustav Stolper (1888 – 1947) ise, ülkelerin kendi uygulayacakları serbest ticaret politikaları ile iktisadi faydalarını daha hızlı ve basit şekilde maksimize edebileceklerinden dolayı gümrük birliğinin yararsız olduğunu savunmuştur (Machlup, 1977: 146).

Ekonomik bütünleşmeye yönelik küresel fikirlerin çoğu 19. Yüzyılda ortaya atılmış olmakla beraber kurumsal yapıların ortaya çıkması 20. Yüzyılın ortalarına denk gelmiştir. İkinci Dünya Savaşından sonra bölgesel ve küresel bütünleşme önerileri bilim insanlarınca tartışılmıştır. Avusturyalı-Amerikalı ekonomist Gottfried Haberler, herhangi bir ekonomik bütünleşme eylemi için, iç ticaretteki tüm kısıtlamaları kaldıran ayrıca mali ve parasal bütünleşme sağlayan tam bir gümrük birliği kurulmadığı sürece gümrük birliği veya herhangi bir bölgesel bütünleşme fikrine sıcak bakmamıştır (Haberler, 1949: 433-434). Kiyoshi Kojima, ise 1966 yılında yazmış olduğu makalesinde, Asya'nın gelişmekte olan ülkeleri arasında ekonomik kalkınmayı ve ticari büyümeyi teşvik etmek için ABD, Kanada, Japonya, Avustralya ve yeni Zelanda'dan oluşan Pasifik Serbest Ticaret Bölgesi'nin kurulmasını ve ABD Doları ile tüm döviz kurlarının sabitlendiği Pasifik Para Birimi Bölgesi oluşturulmasını savunmuştur. Kojima döneminin koşullarına göre, kendi sunduğu bu önerinin ekonomik ve politik olarak gerçekleşme olasılığını düşük görmüştür (Kojima, 1966: 17-18). Ancak 1989 yılında kurulan Asya-Pasifik Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (APEC) Kojima'nın önerisini destekler bir adım olmuştur. Amerikalı gazeteci Clarence K. Streit, *Union Now: A Proposal for a Proposal for a Federal Union of the Democracies of the North Atlantic*, adlı kitabında, ilk olarak 15 devlet ile sınırlı bir dünya federasyonunu önermiştir. Bu federasyonun, birlik vatandaşlığı, ortak savunma gücü, gümrüksüz bir ekonomi, tek tip para ve ortak bir posta ve iletişim sistemini içeren bir birlik olması gerektiğini

vurgulamıştır (Machlup, 1977: 168). Son olarak ise Nobel ödüllü Hollandalı ekonomist Jan Tinbergen ise, *International Economic Integration* adlı kitabında, ulus devletlerin nitelikleri bakımından kendi içlerinde her ne kadar heterojen dağılsa da, ekonomik ilişkiler bağlamında birbirine bağımlı olduğu gerçeğinden yola çıkarak; uluslararası ekonomik işbirliği ve uluslararası ekonomik bütünleşmenin sağlanmasına yönelik faaliyetlerin doğasını ve olası problemleri ele almıştır (Tinbergen, 1954: 29-30).

Gerek farklı bölgeleri kapsayan geniş coğrafyaya yayılı gerekse küresel bütünleşme fikirleri özellikle İkinci Dünya Savaşından sonra sıklıkla tartışılan konular arasında olmuştur. Buna karşın günümüzde uluslararası veya geniş bölgeler arasında tam ekonomik bütünleşmenin bir örneği bulunmamaktadır. Asya Pasifik Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (APEC), Avrupa Güvenlik ve İşbirliği Teşkilatı (OSCE), İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD) geniş coğrafyalara yayılan ve çeşitli konularda işbirliği yapmayı amaçlayan küresel organizasyonlar arasında sayılmaktadır. Bunun dışında; Birleşmiş Milletler, Dünya Gümrük Örgütü, Dünya Ticaret Örgütü, Lahey Uluslararası Özel Hukuk Konferansı, Uluslararası Adalet Divanı bunlar günümüzde faaliyet gösteren küresel işbirliği teşkilatlarıdır.

1.3.6.1. Bretton Woods Konferansı

Birleşmiş Milletler Para ve Finans Konferansı, 1944 Temmuz ayında Bretton Woods kasabasında yapılmıştır. ABD ve İngiltere öncülüğünde 44 ülke temsilcisi ile toplanılan konferansta, H. D. White ve J. M. Keynes'in çalışmaları ile günümüzde küresel işbirliği açısından iki önemli kurum olan: Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Dünya Bankası kurulması önerilmiştir. Konferans sonrasında imzalanan Bretton Woods Anlaşması ile bu iki kurumun kurulması kararı alınmıştır (Machlup, 1977: 149; Kuruç, 2016: 10; Young, 1944: 1-4).

1.3.6.2. GATT Süreci ve DTÖ'nün Kurulması

1944 yılında, ABD ve Birleşik Krallık'ın teşviki ve müttefiklerinin katılımı ile Breton Woods Konferansı toplanmıştır. Bugün halen varlığını sürdüren IMF, Dünya Bankası ve Uluslararası Ticaret Örgütünün hayata geçirilmesine karar verilmiştir. 1947 yılında Uluslararası Ticaret Örgütü (ITO) tarafından yürütülen çalışmalar neticesinde ITO Sözleşmesinin IV. Bölümü olan ticaret politikası hususlarında fikir birliğine varılmıştır. İlgili bölüm Gümrük Tarifeleri ve Ticaret

Genel Anlaşması (GATT) adı altında 1 Ocak 1948 yılında yürürlüğe girmiştir. GATT, çok taraflı ticareti düzenleyen genel bir anlaşmadır. Ancak o yıllarda ABD parlamentosunun reddiyle ITO Kuruluş Sözleşmesi hazırlanamamış olup, Dünya Ticaret Örgütü adını alana kadar (1995 yılına kadar) ülkelerin uzlaşı sağladığı tek kısım GATT olmuş, ITO projesi askıya alınmıştır (Uçkan Dağdemir, 2016: 40-42). GATT'ın temel amacı, ülkelerin daha liberal ticaret politikalarını müzakere edebilecekleri bir dizi kural sağlamaktır (Bagwell ve Staiger, 1997: 291).

Bölgesel ticaret anlaşmaları, ekonomik bütünleşme öncesinde atılan ilk adımlardan birisidir. 1990'lardan sonra dünya, bölgesel ticaret anlaşmalarında kayda değer bir artışa tanık olmuştur. Dünya Ticaret Örgütü verilerine göre 1958 yılında yürürlükteki ekonomik bütünleşme sayısı 2 iken; 1971 yılında 50'ye; 2003 yılında 220'ye; 2015 yılında ise 406'ya ulaşmıştır. Bu artış, çok taraflı ticaret müzakerelerinin başarısızlığı ve çok taraflı ticaret sisteminin ortaya çıkan zayıflığı ile ilişkilendirilmiştir. Çünkü çok taraflı ticaret sisteminin etkinsizleşmesi karşısında kendilerini garanti altına almak isteyen ülkeler tarafından, bölgesel olarak kendi güvenlik ağları kurulmaya başlanmıştır. Bununla beraber DTÖ yapmış olduğu çalışmalarda, bölgesel anlaşmaların GATT'ın genel etkisini arttırdığı yönünde ampirik bulgulara ulaşmıştır (Sampson, 2003: 14; Uçkan Dağdemir, 2016; 61).

Günümüzde ekonomik bütünleşmeye yönelik gelişmeler takip edildiğinde küresel uygulamaların ekonomik bütünleşmenin aşamaları açısından sınırlı hatta yok düzeyinde olduğu söylenebilir. Çünkü devletlerin tümü veya tümüne yakın kısmında uluslarüstü bir düzenleme oluşturularak ekonomik bütünleşmenin aşamalarının uygulanması halen olası gözükmemektedir. DTÖ, Uluslararası Para Fonu gibi kurumlar küresel düzeyde işbirliğini arttırmaktan ileriye gidememişlerdir. Ancak Birleşmiş Milletler ve OECD gibi geniş ölçekli kuruluşlar iktisadi, mali ve ticari meselelerde ortak politikaların izlenebilmesi için çeşitli çalışmalar yürütmektedirler.

1.4. VERGİ UYUMLAŞTIRMASI: TANIM VE SINIFLANDIRMA PROBLEMİ

Ekonomik bütünleşmenin tarihi gelişimine bakıldığında dünyanın her yerinde ülkelerin bölgesel bütünleşme blokları oluşturduğu görülmektedir. Bununla birlikte bütünleşme girişimlerinin çoğu iktisadi ve/veya barışçıl kaygılarla gerçekleşmiştir. Bu sebeple ileri düzeyde bütünleşme girişimleri için önemli sonuçları olan ancak bölgesel birlik ülkeleri arasında ihtilafa yol açacak vergilendirme meselesi genellikle geri planda kalmıştır. En ileri düzeydeki bölgesel birlik olarak addedilen ABD'de dahi eyaletlerin mali bağımsızlıklarını koruması buna bir örnek oluşturmaktadır. Bütünleşme düzeyleri dikkate alındığında özellikle ortak pazar aşamasından sonra ortaya çıkan problemler sonucu, vergi uyumlaştırması bölgesel birliklerde önem kazanmıştır. Bu bağlamda, literatürde vergi uyumlaştırması meselesine dair farklı tanımlar ve yaklaşımlar getirildiği, ortak uzlaşı sağlanan tanım veya süreç sınıflandırmasının üretilemediği görülmektedir.

Vergi uyumlaştırmasını, tanımlayabilmek için öncelikle uyumlaştırmanın tanımlanması gerekmektedir. Etimolojik olarak, harmoni veya uyum kelimelerinden türeyen uyumlaştırma, geniş bir kullanım alanına sahiptir. Türk Dil Kurumu sözlüğünde, uyumlaştırmanın tanımı bulunmamaktadır. Bu sebeple, uyum kelimesinin anlamına bakılması gerekmektedir. TDK uyumu, "*bir bütünün parçaları arasında bulunan ahenk*" ve "*toplumsal çevreye veya bir duruma uyum sağlama*" olarak tanımlamaktadır. Uyumlaştırmanın tanımına Cambridge sözlüğünde rastlanmaktadır. Sözlüğe göre İngilizce kökü "harmoniz(s)ation" olan uyumlaştırma; genel anlamda "*farklı insanları, planları, durumları vb. birbirine uygun hale getirme eylemi*" ve mesleki anlamda ise "*birlikte kolay çalışabilmeleri için farklı şirketlere, ülkelere vb. ait sistemleri veya kuralları aynı veya benzer hale getirme eylemi*" olarak tanımlanmaktadır.

Literatürde vergi uyumlaştırmasına yönelik tanımlara bakıldığında, tanımların uyumlaştırma eylemi yönünden benzer ifadeler içerdiği; ancak uyumlaştırma eyleminin, verginin hangi unsurlarını kapsayacağı yönünden farklılıklar barındırdığı görülmektedir. OECD Vergi Terimleri Sözlüğü'nde vergi uyumlaştırması genel bir ifade ile tanımlanmış olup; bölgesel birliklerde, üye ülkelerin, vergi sistemleri arasındaki mali engelleri ve tutarsızlıkları ortadan kaldırdığı süreç olarak ifade edilmektedir. Kopits (1992), benzer bir tanım yapmakla beraber, vergi uyumlaştırmasının kapsamına yönelik daha somut ifadeler ortaya koymaktadır.

Kopits vergi uyumlaştırmasını, ortak politika hedefleri doğrultusunda farklı ülkelerin vergi sistemlerinin ayarlanması süreci olarak ifade etmektedir. Kopits'e göre bu süreç birbirine yakınsayan; *yasal vergi oranlarını, efektif vergi yükü oranlarını, vergi matrahı hesaplanma yöntemlerini, ürün ve gelire yönelik tanımları* içermektedir. IBFD Uluslararası Vergi Terimleri Sözlüğü (2009) de vergi uyumlaştırması için diğerlerine benzer bir tanıma başvurmakta olup; uyumlaştırmanın kapsamı hakkında Kopits'e benzer bir kapsam sunmaktadır. Sözlüğe göre vergilerin uyumlaştırılması, farklı ülkelerin, vergi sistemlerindeki farklılıkların veya uyuşmazlıkların ortadan kaldırılmasını veya birbiri ile uyumlu hale getirilmesini içermekte olup; gümrük birliği veya ekonomik birlik gibi bazı ekonomik bütünleşme aşamalarının ortak özelliği olarak ifade edilmektedir. Sözlük'te vergi uyumlaştırması, tam vergi uyumlaştırması olarak ifade edilmekte olup; her bir ülkenin *aynı vergilere, vergi matrahına* ve *oranlara* sahip olduğu en uç standartlaşmanın sağlandığı aşama olarak tanımlanmaktadır. Vaillancourt (1992) ise vergi uyumlaştırmasını, mükellef bakış açısıyla tanımlamış olup, aynı ekonomik koşullara sahip vergi mükelleflerinin farklı ülkelerde aynı vergi koşulları ile karşı karşıya kalması olarak ifade etmektedir.

Literatürde, vergi uyumlaştırmasının doğrudan tanımlanmasından ziyade, belirli kriterlere göre sınıflandırma yapılarak vergi uyumlaştırmasının tanımına ve/veya kapsamına (sınırlarına) ulaşma çabası olduğu da görülmektedir.

Öncel (1981), vergi uyumlaştırmasını statik ve dinamik açıdan sınıflandırmaktadır. Öncel'e göre; statik açıdan vergi uyumlaştırması, hukuk sistemlerinden kaynaklı serbest rekabeti bozan etkileri kaldırmak ve serbest dolaşımı kolaylaştırmak için ulusal hukuk sistemlerinde yapılan değişikler olarak tanımlanmaktadır. Statik açıdan uyumlaştırma, vergi sistemlerinin ve yapılarının birbirine uyumlu hale getirilmesine yönelik problemlerle sınırlı kalmaktadır. Dinamik açıdan vergi uyumlaştırması ise, vergi uyumlaştırması sürecinde her bir üye ülkenin ekonomik, sosyolojik, psikolojik ve kurumsal özelliklerinin dikkate alındığı, vergilerin bu unsurlara olan etkilerindeki benzerliğin vergi yapılarındaki benzerlikten daha çok önem kazandığı vergi uyumlaştırması olarak tanımlanmaktadır. Dinamik açıdan bakıldığında, bütünleşmiş ekonomilerde, vergi sistemlerinin mutlaka birbirinin benzeri olması zorunlu olmamakla birlikte vergi politikalarının benzer etkilere sahip olacak şekilde kullanılması yeterli görülmektedir (Öncel, 1981: 722). Öncel'in bu yaklaşımı, Tinbergen ve Pinder'in negatif ve pozitif bütünleşme

ayrımına benzemektedir. Tinbergen (1954) ve Pinder (1968), vergi uyumlaştırmasına yönelik sınıflandırmayı, negatif ve pozitif ekonomik bütünleşme kapsamında değerlendirmektedirler. Ayrıca vergi uyumlaştırmasını bu iki farklı bütünleşme tipinin alt aracı olarak nitelendirmektedirler. Tinbergen, iki terim arasındaki ayrımı, politika araçlarının ortadan kaldırılıp kaldırılmayacağına (negatif bütünleşme) ve yeni politikaların oluşturulup oluşturulmayacağına (pozitif bütünleşme) dayandırırken; Pinder ise, amacın ayrımcılığı ortadan kaldırmak mı (negatif bütünleşme) yoksa başka şekillerde refahı en üst düzeye çıkarmak mı (pozitif bütünleşme) olduğuna dayandırmaktadır.

IBDF Vergi Terimleri Sözlüğü'ne (2009) tekrar bakıldığında, tam uyumlaştırmanın tanımı verilirken alternatif iki aşamadan da bahsedilmektedir. Bunlar; *seçimlik uyumlaştırma*, orta düzey uyumlaştırma tedbirlerini içeren ve ülkelerin vergi uyumlaştırması konusunda uyumlaştırmanın kapsamına göre belirlenen seçenekler arasında tercihte bulunduğu aşama; *minimum uyumlaştırma,* ülkelerin vergi uyumlaştırması için en düşük veya yüksek vergi oranı gibi asgari standartlar belirlediği aşama olarak tanımlanmaktadır. Seçimlik ve minimum uyumlaştırma aşamalarının, tam uyumlaştırmadan ziyade, bir işbirliği niteliğinde olan ulusal vergi mevzuatlarının yakınlaştırılması konusuna yönelik olduğu ifade edilmektedir. Avrupa Birliği'nde kabul edilmiş olan Birleşme ve Ana-Bağlı Şirket Direktifleri, doğrudan tüm kurumlar vergisi sistemini kapsamadığı için, bu işbirliklerine örnek verilmektedir.

Velayos, Barreix ve Villela (2008), diğer yazarlardan farklı olarak, vergi uyumlaştırması hakkında daha somut bir sınıflandırma ve kapsam sunmaktadırlar. Yazarlara göre vergilerin uyumlaştırılması süreci, siyasi taahhütlere göre sınıflandırılmaktadır. Buna göre siyasi taahhütlerin azalan sırasına doğru:

i) Standartlaştırma : Bu aşama, aynı vergiye sahip olmayı ifade etmektedir. Yani, aynı ürüne uygulanan vergi yüklerinin eşitlendiği bir aşamadır. Uyumlaştırmanın en yüksek derecesidir. Bir bölgesel birlikte ortak dış tarifenin kabul edilmesi buna örnektir.

ii) Uyumluluk **:** Bu aşama, vergi yükü farklılıklarının, bütünleşme sürecinde sebep olduğu bozucu etkileri telafi etmek veya bu etkilere karşı koymak için, vergi yapılarında yapılacak olan düzenlemeleri kapsar. Bu aşamada, vergi yapısında mutlak benzerlik aranmamakta; oran, istisna ve muafiyetler gibi hassas alanlarda politika yapıcılara esneklik tanınmaktadır. Avrupa Birliği'nin Ortak Katma Değer Vergisi Sistemine yönelik Direktifi bunun örneğini oluşturmaktadır.

iii) Koordinasyon **:** Velayos, Barreix ve Villela (2008) koordinasyonu, siyasi taahhüt derecesine göre standartlaştırma ve uyumluluğun altında işbirliği ve yakınsamanın üzerinde bir aşama olarak tanımlamaktadır. İşletmelerin vergilendirilmesine yönelik kabul edilen Avrupa Birliği Davranış Kuralları bunun örneğini oluşturmaktadır.

iv) İşbirliği **:** Bu aşama, bilgi değişimi gibi karşılıklılık veya çifte vergilendirmenin önlenmesi gibi karşılıklı çıkar amaçları doğrultusunda sağlanan uzlaşıları kapsamaktadır. Uzlaşan taraflar arasında ortak bir vergi politikası veya sisteminin kurulmasını gerektirmez. Vergi mevzuatlarından ziyade, vergi idareleri arasında uyumun sağlanmaya çalışıldığı aşama olarak ifade edilebilmektedir.

v) Yakınlaşma **:** Siyasi irade ile eylem yapılmadan küreselleşme ve rekabetin sonucu olarak uyumlaştırmanın kendiliğinden geliştiği aşama olarak ifade edilmektedir. Transfer fiyatlandırması kurallarının genel kabul görmesi gibi vergi hukuku kurallarının birbirine benzer düzenlemelere sahip olması veya serbest ticaret anlaşmaları doğrultusunda üzerine uzlaşılan mali yükümlülükler bu aşamanın örneklerini oluşturmaktadır.

Bu tanımlar ve sınıflandırmalarla birlikte vergi uyumlaştırmasına benzer terimler de bulunmaktadır. Bunlar:

i) Vergi koordinasyonu **:** Bir vergi ile ilgili özellikli konularda ülkeler arası uzlaşıya gidilmesi olarak tanımlanmaktadır. Varış yeri prensibinin benimsenmesi, özel vergi rejimlerinin kaldırılması, bilgi değişimi anlaşmaları vergi koordinasyonuna örnektir (Bond vd., 2000: 1). Vergi uyumlaştırmasından farkı ise, vergi oranlarının eşitlenmesi veya yakınlaştırılması, matrahların standart hale getirilmesi gibi yerel hukuk kurallarını derinden etkileyen unsurlar içermemesi; ticaret ve gelir akışları üzerinde belirli konulara yönelik vergi düzenlemelerini içermesidir (Kopits, 1992: 4).

ii) Eşitleme : Uyumlaştırma, eşitlemeyi ifade etmemektedir. Eşitleme, vergi sistemlerinin ve vergi oranlarının gittikçe artan bir şekilde aynı düzeye getirilmesini ifade etmektedir. Vergi sistemleri için eşitliğin sağlanmasına yönelik bir yaklaşım doğru değildir. Çünkü vergi sistemleri tarihi gelişim neticesinde kurulmuş olup, uzun bir alışkanlık devresi içerisinde yükümlülerin psikolojik, ekonomik ve sosyal alışkanlıkları ile özdeşleşen yapılardır. Bu nedenle, vergi sistemlerinin tümüyle eşitlenmesi, sadece ekonomik ve sosyal yapıların eşitlenmesini değil psikolojik ve sosyolojik davranışlarda da bir eşitlenmeyi gerektirmektedir (Öncel, 1981: 723). Bu sebeple vergi uyumlaştırmasına yönelik eşitlikçi bir yaklaşımın, uygulamada zorluklar ortaya çıkarması beklenir. Çünkü mevzuatların eşitlenmesi, vergi uyumlaştırması açısından her ne kadar tam bir uyumu ifade ediyor olsa da; mükelleflerin, uyumlaştırılmış vergi mevzuatına uyumu noktasında, zorlukların ortaya çıkması kuvvetle muhtemel gözükmektedir. Örneğin, beyan sisteminin etkin olarak uygulanamadığı bir ülkeye beyan sistemine dayanan uyumlaştırılmış vergi sistemi dayatıldığında, mükelleflerin ve hatta idarelerin vergiye uyumu açısından zorluklar ortaya çıkacaktır.

iii) Mevzuatların Yakınlaştırılması : Yakınlaştırmaya kıyasla uyumlaştırma, daha geniş bir kavramı ifade etmektedir. Uyumlaştırma, vergi sistemi gibi, bir sistem oluşturan hukuk kurallarının yeniden düzenlenmesini ifade ederken; mevzuatların yakınlaştırılması, ortak paydada madde madde hukuk kuralları üzerine yeniden uzlaşı sağlanması ifade etmektedir (Öncel, 1981: 723)

Vergi uyumlaştırması konusunda, ekonomik bütünleşme düzeyleri gibi, fikir birliğine varılmış tanım veya sınıflandırma bulunmamaktadır. Bunun temel sebeplerinden birisi olarak, vergi kurallarının ülkelerin egemenlik alanında olduğu görüşünün halen baskın olması görülmektedir. Bu görüşün bölgesel birliklerdeki etkileri; vergi ile ilgili kararlarda oy birliği ilkesinin geçerli olmasında veya zor bir karar mekanizması bulunmuyorsa vergi uyumlaştırmasına yönelik düzenlemelerin yapılmamış olmasında görülebilmektedir. Ancak, tanım ve sınıflandırma problemlerine rağmen, Avrupa Birliği açısından değerlendirildiğinde; oranlar, tarifeler, istisnalar ve muafiyetler haricinde, hem dolaylı hem de doğrudan vergiler için vergi yapılarının çoğunlukla uyumlaştırıldığı görülmektedir. Genschel ve Jachtenfuchs (2011) makalelerinde bu durumu ifade etmektedirler.

Vergi uyumlaştırmasının nihai hedefi, ekonomik bütünleşme süreçlerinde, ***vergilerin tarafsız (nötr, yansız)*** etkiye sahip olmalarının sağlanmasıdır. Dolayısıyla vergi uyumlaştırmasının amacı, aynı zamanda uyumlaştırmanın sınırlarını da ifade etmektedir. Groves (1948), *vergilemede taraflılığı*, benzer vergi mükelleflerine eşit olmayan muameleler veya farklı vergi mükelleflerine benzer muameleler olarak tanımlamaktadır. Klasik Yaklaşım'a göre ise *vergilerin tarafsız olması*; vergilerin, iktisadi aktörlerin kararları üzerinde, olumlu veya olumsuz, saptırıcı bir etkiye sahip olmamasını ifade etmektedir (Şen ve Sağbaş, 2017: 87). Klasiklerin ve Groves'un tarafsızlık yaklaşımı, bir ülkede iyi bir vergi sisteminin taşıması gereken unsurlar arasında değerlendirilirken; vergi uyumlaştırmasında tarafsızlık ise, iyi bir vergi sisteminin kurulmasından ziyade, iki veya daha fazla ülkenin vergi sistemlerinin benzer veya aynı etkilere sahip olmasını ifade etmektedir. Böylelikle ekonomik bütünleşme süreci ilerledikçe, serbest dolaşım hakkı elde eden mallar, hizmetler ve üretim faktörleri, iktisadi kararlarında, vergi kaynaklı sebeplerden etkilenmeyeceklerdir. Ayrıca ekonomik bütünleşme amaçlı birliklerin temel amaçları arasında yer alan ayrımcı uygulamaların önlenmesi ve birlik rekabetini bozucu etkilerin önüne geçilmesi de sağlanacaktır.

Avrupa Birliği Kurucu Antlaşmaları dikkate alındığında, vergi uyumlaştırmasının, iç pazarın düzgün işleyişinin önünde engel oluşturan ve bölgesel rekabeti bozan vergi düzenlemelerinin ortadan kaldırılmasını sağlayan bir araç olarak ifade edildiği görülmektedir. Bu ifade, amaç yönünden Klasik yaklaşım ile benzerlik göstermekle birlikte, yöntem yönünden Groves'un tanımına benzemektedir. Çünkü Kurucu Antlaşmalarda, vergi uyumlaştırmasından beklenen amaç, ortak pazarın ve rekabetin istikrarı, vergi kaynaklı sapmalardan korunarak, kaynak tahsisinde bozulmaların önüne geçmek iken; izlenmek istenen yöntem ise birlik içerisinde iyi bir vergi sistemi kurmaktan ziyade, farklı vergi mevzuatlarını birbirine uyumlu hale getirerek, aynı mükellefe aynı vergi mevzuatının uygulanmasını sağlamaktır. Sonuç olarak vergi uyumlaştırmasından beklenen amaç, vergi uyumlaştırmasına yönelik yaklaşımı ve uyumlaştırma sürecinde ülkelerin uzlaşı sınırlarını belirlemektedir.

Sonuç olarak, vergi uyumlaştırmasının tanımlanmasında, gerçekleştirilecek eylem açısından, fikir birliği bulunmakla birlikte; vergi uyumlaştırmasının hangi aşamada olması, verginin hangi konularını kapsaması gerektiği gibi içeriğe yönelik unsurlar bakımından fikir birliğinin veya standartlaşmış bir görüşün olmadığı

görülmektedir. Bu bahsedilenlerden hareketle; *vergi uyumlaştırması*, ekonomik bütünleşme amaçlı bölgesel birliğe üye ülkelerin, vergi türleri, vergi oranları, matrah belirleme esasları, gelirin tanımlanması, vergilendirme süreci, vergi politikalarının etkileri gibi vergi sistemlerinin tüm unsurlarıyla beraber birbiri ile uyum halinde hareket edebileceği ve sonuçları itibariyle nötr etkiye sahip olacağı iktisadi ve mali ortamın sağlanma süreci olarak tanımlanabilir. Bu uyumun sağlanması, bölgesel birlikteki iktisadi aktiviteler yönünden vergilerin tarafsız olması açısından önemlidir. Çünkü ekonomik bütünleşme amaçlı birliklerde kapalı ekonomiden söz edilemeyeceğinden, her bir üye ülkenin sürdürdüğü vergi politikaları diğer üye ülkeleri de etkilemektedir. Bu sebeple ekonomik olarak bütünleşme hedefi olan bölgesel birliklerde vergilendirme alanında uyumlaştırmanın sağlanması, vergilerin tarafsız olması gerekliliğini yerine getirmektedir.

1.5. EKONOMİK BÜTÜNLEŞME VE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI İLİŞKİSİ

Ekonomik faaliyetlerin uluslararası hale gelmesi ve bölgesel birlikler yoluyla ticaret ve üretim faktörlerinin serbestleştirilmesi vergi sistemlerini; mükelleflerin ekonomik kararlarını etkileyen değişkenlerden birisi haline getirmektedir. Bu durum, mükelleflerin farklı ülkelerde uygulanan farklı vergi sistemlerini kullanarak, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma girişimlerinden doğan arbitraj baskılarını artırmaktadır. Bu baskıların ise ekonomik bütünleşmeye yönelik girişimlerin artması ile daha da artacağı öngörülmektedir (Tanzi, 1995: 6-7). Tanzi'ye (1995) göre bunun önlenebilmesi için vergi daireleri arasındaki işbirliğinin arttırılması hatta vergi sistemlerinin uyumlaştırılması gerekmektedir.

Vergi uyumlaştırması, çeşitli yazarlarca farklı yaklaşımlar öne sürülerek tanımlanmakta veya sınıflandırılmaktadır. Bütün bu tanımlar ve sınıflandırmalar doğru ifadeler sunmakla birlikte tümünün ekonomik bütünleşmenin aşamaları ile ilişkili olduğu görülmektedir. Bu nedenle vergi uyumlaştırması, ekonomik bütünleşmenin bir aracı olarak ortaya çıkmaktadır (Velayos, Barreix, ve Villela, 2008: 82). Ekonomik bütünleşmenin aşamaları göz önüne alındığında vergi uyumlaştırması; serbest ticaret anlaşmaları aşamasında, mal ve hizmetler üzerindeki kotalar, yüksek oranlar gibi anlaşmaya taraf ülkeler arasında ticareti kısıtlayıcı mali düzenlemelerin kaldırılması hususundan ileriye gitmemektedir. Gümrük birliğinde, serbest ticaret anlaşmasına ek olarak, taraf ülkeler, üçüncü ülkeler karşısında ithalat ve ihracat işlemlerinde ortak gümrük politikası ve tarifesi belirlemektedirler.

Ekonomik bütünleşmenin aşamaları göz önüne alındığında ortak pazara kadar olan süreçte, bölgesel birliklerde tam vergi uyumlaştırmasından bahsetmek mümkündür. Çünkü serbestlik tanınan mal ve hizmetler için belirlenen mali kurallar ile birlik içi ve birlik dışı gümrük tarifeleri tüm taraf ülkeler için aynı uygulanmaktadır. Ortak pazarın kurulması aşaması, malların ve hizmetlerin serbest ticaretine ek olarak kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımını kapsadığından, vergi uyumlaştırmasının önemi ve uyumlaştırmaya olan ihtiyaç bu aşamada artmaktadır. Ortak pazar, her bir üye ülke için, iç piyasadakiyle aynı nitelikleri taşıyan ülkeler birliğini ifade etmekte ve bu sebeple vergi sınırlarının kaldırılması ve vergi yüklerinin uyumlaştırılması sorunu ortaya çıkmaktadır (Öncel, Çağan, ve Kumrulu, 1981: 748). Serbest dolaşımının önündeki engeller fiziksel, teknik, kültürel, yasal ve mali olabilmekte; vergi uyumlaştırması, bunlardan mali engeller arasındadır (Tanzi, 1995: 10).

Serbest dolaşımının sağlanması ve üye ülkeler arasında rekabet koşullarının bozulmaması için vergi uyumlaştırması yoluyla adil bir vergi yükü dağılımının sağlanması gerekmektedir (Öncel, 1981: 717). Çünkü tüm normal rekabet koşulları sağlansa bile, vergi faktörü ekonomide kaçınılmaz sapmalara neden olmaktadır (Rose, 1987: 115). Ortak pazar aşaması ile ekonomik bütünleşmeyi ileriye taşıyan birliklerde vergi uyumlaştırmasının göz ardı edilmesi halinde (Tanzi, 1995: 9-10);

i) Tüketim, mükellefin ikameti ile sınırlı olmadığından; bir ülke, vergi veya fiyat avantajı ile diğer ülke tüketicilerini kendi pazarına çekebilir. Böylelikle diğer ülkelerde mukim mükelleflerin tüketim tercihlerini kendi lehlerine değiştirerek, diğer ülkeler aleyhine vergi avantajı sağlayabilir ve/veya kaynak dağılımında etkinsizliğe yol açabilir. Dolayısıyla sınırların mallar ve hizmetler için açık olması bu süreci kolaylaştırmakta ve hızlandırmaktadır.

ii) Bir ülkenin üretim faktörleri, yüksek vergi oranları karşısında iyi bir kamu hizmetinin sağlanamadığı ülkelerden, daha düşük vergi yüküne sahip veya yüksek vergi oranı olan ancak daha iyi kamu hizmetlerinin sunulduğu diğer ülkelere göç edebilmektedir.

iii) Finansal sermaye ise, getiriler üzerindeki vergi yükünün daha düşük olduğu ülkelere kayabilmektedir.

Ortak pazardan sonraki aşama olan ekonomik birliğin kurulması sürecinde birliğe üye ülkeler, bütünüyle maliye ve para politikaları ile beraber sosyal politikalar

ve ticaretin işleyişine ilişkin politikaları da uyumlu hale getirme çabası içerisindedirler. Bu aşamaya kadar vergilerin uyumlaştırılmış olması beklenmekte ve bu aşamada tümüyle maliye politikalarının uyumlaştırılması ihtiyacı doğmaktadır. Son aşama olan siyasi birlikte ise vergi uyumlaştırmasının ve maliye politikası araçlarının kullanımının uyumlaştırılmış olması beklenmektedir. Siyasi birlik aşaması, vergi mevzuatları ve politikaları ile ilgili problemlerin çözüldüğü ve federal yapının kurulması veya uluslarüstü otoritelerin ortaya çıkarılması ile ilgili süreçtir.

Günümüzde özellikle ekonomik bütünleşme amaçlı bölgesel birliklerin serbest ticaretin sağlanması ve ortak pazarın kurulması amacıyla uygulamış oldukları serbestleşme politikaları karşısında; ülkelerin, vergi sistemlerinin uyumlaştırılmasına yönelik tedbirler almaktan imtina etmesi mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırmaya yönelik aktivitelerini arttırmaktadır. Vergilerin tüketim yapısını, üretimi, karlılığı, yatırım tercihlerini, rekabet koşullarını etkilemesinden dolayı, ekonomik bütünleşme için yapılacak girişimlerde, vergilerin tarafsızlığının sağlanabilmesi için, bütünleşme çabasında olan ülkelerdeki matrah farklılıklarının giderilmesi, vergi yükleri arasındaki farklılıkların giderilmesi ve vergi yüklerinin birbirine yakınlaştırılması gerekmektedir. Böylece ekonomik karar alma süreçlerinde şeffaflık sağlanabilmekte ve bu sayede kaynak tahsisinde etkin dağılımın oluşması beklenebilmektedir. Hatta vergi idareleri arasındaki çakışan uygulamaların ve yasal boşlukların oluşması önlenebilmektedir. (Kopits, 1992: 3; Öncel, 1981: 714).

Ekonomik bütünleşme süreçlerinde vergi uyumlaştırmasının göz ardı edilebileceğine dair görüş de bulunmaktadır. Buna göre, bölgesel birliğe üye ülkelerdeki bireyler; ulusal kimliklere ve kültürel değerlere sahip olmaları sebebiyle, ulusal vergi gelirlerinin ve gelirin yeniden dağıtımı politikalarının ulusal hedeflere uygun şekilde harcanması arzusu üzerinde hak sahibidir. Aynı zamanda üye ülkeler, topluluğun bir ürünü olarak ortaya çıkmadıklarından, topluluğun amaçları doğrultusunda bağımsız bir yaşam sürdürmelidirler. Bu görüşe göre, bu arzular dâhilinde hareket eden bölgesel birlik üyesi ülkeler, hâlihazırda farkında oldukları verimlilik kayıplarını, ulusal çeşitliliklerini ve özerkliklerini korumak için ödenmesi gereken bir bedel olarak görmektedir (Cnossen, 1987: 49). Bu sebeple de dünya üzerindeki ekonomik bütünleşme amaçlı bölgesel birliklerde, ekonomik bütünleşmenin aşamaları hızlı ilerlerken; buna karşın birlik içinde tam bir vergi uyumlaştırmasının sağlanması konusunda çekingen tavırların olduğu görülmektedir.

1.6. VERGİ UYUMLAŞTIRMASININ ZORLUKLARI

Vergilerin uyumlaştırılmasında, uyumlaştırılacak vergi unsurlarına (vergi yükü, oran, matrah hesaplanma yöntemleri gibi) yönelik farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Vergi uyumlaştırmasının tanımı ve yöntemi üzerine bir fikir birliğine varılamamış olması, bölgesel birliklerde, vergi uyumlaştırması sürecinin ilerlemesindeki temel zorluklardan birisini oluşturmaktadır.

Tanım ve sınıflandırma problemleri dışında, vergi uyumlaştırmasının sağlanması konusunda başka zorluklar da bulunmaktadır. Bu zorluklar; idari, hukuki, etnik ve politik pek çok sebepten kaynaklanabilmektedirler. Çeşitli çalışmalarda ifade edilen vergi uyumlaştırmasına dair zorlukları aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür (Bond vd., 2000: 34, 49, 58-60; Bracewell-Milnes, 1999: 86; Devereux ve Pearson, 1989: 77; European Economic Community, 1963: 102; Erkan, 2009: 37; Kiekenbeld, 2004: 8; Kopits, 1992: 1, 4; Nerudová, 2008: 91-92, 96-97; Öncel, 1981: 726:733; Öncel, Çağan, ve Kumrulu, 1981: 746-747:792; Tanzi, 1995: 137):

i) Egemenlik Problemi: Vergi sistemlerine yapılacak müdahalelerin ülkeler tarafından ulusal egemenliğin ihlali olarak görülmesi ve bu sebeple vergi uyumlaştırmasına yönelik tedbirlerden çekinmesi, bu zorluğun temelidir. Devletlerin, egemenlik haklarına bağlı olarak ortaya çıkan, sınırları içinde gerçekleşen aktiviteleri veya mukim kişileri vergilendirme hakkından ne ölçüde vazgeçeceği konusu ile ilgilidir. Özellikle gelir vergilerinde öne çıkmaktadır.

ii) Karar Alma Süreçlerindeki Problemler: Bu problem iki yönden ele alınmaktadır. Bunlardan ilki yerel mevzuattaki vergi düzenlemelerine dair hukuki süreçlerden; ikincisi birlik hukukunda vergi düzenlemelerine dair karar alma süreçlerinden kaynaklanan problemlerdir. Yerel mevzuat açısından ele alındığında; anayasalar tarafından vergi ile ilgili bütün düzenlemelerde ulusal parlamentoların yetkili kılınması bu zorluğun temelini oluşturmaktadır. Birlik hukuku açısından ise; vergi ile ilgili kararlarda oylama ve karar alma süreçlerinin oy birliği gibi zorlu şartlara tabi olması bu problemin temelini oluşturmaktadır. Şöyle ki, vergi uyumlaştırmasına yönelik tedbirler, ülkelerin vergi mevzuatlarında değişikliklere sebep olacağından, karar alma mekanizmalarının zor ve katı hukuki sürece tabi olması, uyumlaştırmanın da yavaş ilerlemesine sebep olmaktadır. Özellikle gelir üzerinden alınan vergiler üzerinde etkisini göstermektedir.

iii) Politika Problemleri: Ülkelerin maliye politikası araçlarını, kısa vadeli politika aracı olarak sıklıkla kullanması ve uyumlaştırmanın bu yetkileri kısıtlayacak olmasından kaynaklanmaktadır. Bu problem özellikle dolaylı vergiler alanında etkisini göstermektedir. Çünkü dolaylı vergilerin tahsilatı diğer vergilere kıyasla görece daha hızlı olduğundan bütçe yönetimi için önemlilik arz etmektedir. Bu sebeple, gerek katma değer vergisi gerekse özel tüketim vergisindeki değişiklikler kimi ülkelerde vergi hasılatında kayıp; kimi ülkelerde ise artış ile sonuçlanacağından, ülkelerin uyumlaştırma konusunda yaklaşımlarını olumsuz etkilemektedir.

Bütçe politikasına ilaveten, özellikle sosyal ve çevre ile ilgili politikalarda etkisi olan bazı alkollü ve alkolsüz içecekler, tütün ürünleri, petrol ürünleri, kozmetik ürünleri, motorlu taşıtlar gibi özel tüketim vergilerine konu olan mallar hakkındaki görüşlerin ülkeden ülkeye değişmesi vergi uyumlaştırmasının önündeki önemli zorluklardan birisini oluşturmaktadır.

Bununla birlikte ülkelerin doğrudan vergilerde, gelirin yeniden dağıtımı ile ilgili politika yaklaşımları farklılık gösterebilmektedir. Bu durum kişisel gelir vergisi tarifelerinin artan oranlılık seçimlerine dair uygulamaları farklılaştırabilmektedir.

iv) Öngörülemez Olması Problemi: Vergi uyumlaştırması bölgesel birliğe üye ülkelerin vergi yapılarında matrah, istisna, muafiyet, oran, tarife gibi doğrudan bütçeyi etkileyen unsurlarda önemli değişikliklere sebep olma potansiyeline sahiptir. Yeni bir vergi düzeninin kamu gelirlerinde meydana getireceği etkinin ülkeler tarafından tam olarak öngörülememesi vergi uyumlaştırmasının sağlanmasına yönelik çabayı olumsuz etkilemektedir.

v) Yeni Uyum Maliyetleri Problemi: Vergi sistemleri, toplumun geleneksel yapısıyla beraber gelişim göstermektedir ve bu sebeple her ülke kendine özgü vergi sistemine sahiptir. Yıllardır süregelen uygulamaların, ülkelerin vergi yapılarında yer edinmiş olması, vergi uyumlaştırması ile beraber yeni uyum maliyetlerinin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Bu problem hem doğrudan hem de dolaylı vergiler üzerinde etkilidir. Örneğin, dolaylı vergilere ağırlık verilen bir ülkede, doğrudan vergilerin ağırlığının daha fazla olduğu uyumlaştırılmış vergi sistemine geçiş, mükellefler ve idarenin yeni sisteme uyumu açısından yeni maliyetlere yol açması kuvvetle muhtemeldir.

Gelir üzerinden alınan vergiler açısından düşünüldüğünde; beyan sisteminin etkin olarak uygulanamadığı bir ülkede, vergi uyumlaştırması ile birlikte, beyan sistemine dayanan bir vergi sistemi dayatıldığında, hem mükelleflerin hem de idarenin vergiye uyumu açısından yeni maliyetler ortaya çıkacaktır. Kurumlar vergisi açısından düşünüldüğünde, ekonomik bütünleşme amacıyla kurulan bir bölgesel birlikte, üye devletler, ortak kurumlar vergisi uygulamasına geçmekte istekli olmayabilirler. Örneğin, kendi ülkesine özgü birkaç faaliyeti olan ve düşük bir kurumlar vergisi oranına sahip küçük bir ülke; birlik içinde ortak hükümlere bağlı, ancak daha yüksek oranda bir kurumlar vergisi uygulamasını avantajlı seçim olarak görmeyebilir. Bu sebeple ortak bir kurumlar vergisi uygulamasından elde edilecek faydalar ile birlik üyesi ülkelerin kendi durumlarına göre kurumlar vergisini belirlediği durumun faydaları arasında iyi bir denge kurulması gerekmektedir.

Dolaylı vergiler açısından bakıldığında ise, sosyal öncelikler ülkeler arasında tarihi, kültürel, coğrafi ve ekonomik yapılara göre farklılıklar arz edebilmektedir. Kimi ülke için lüks olarak nitelendirilen bir ürün, kimi ülkede normal mal olarak nitelendirilebilmektedir. Özel tüketim vergisine tabi malların, farklı ülkelerde farklı şekilde tanımlanmış olması ve farklı oranlara tabi olması ile katma değer vergisi sisteminde indirilmiş oranlara yönelik kapsam ve uygulama farklılıklarının olması, vergi uyumlaştırmasını zorlaştıran olası uyum maliyetleri arasında değerlendirilmektedir.

vi) Vergi Rekabeti Problemi: Vergi rekabeti kavramının 1930'lu yıllardan sonra kullanılmaya başlandığı görülmektedir. Vergilendirme alanında haksız rekabet kavramının ise, ilk olarak, Avrupa Birliği Tek Pazar Komisyon üyesi Mario Monti tarafından, 1996 yılında Verona'daki Avrupa Maliye Bakanları Toplantısında sunulan bir tartışma metninde kullanıldığı kabul edilmektedir. Ben Kiekebeld (2004) vergi rekabetini; bir ülkenin, diğer ülkelerin maddi kaybı olup olmadığına bakmaksızın, sahip olduğu hareket serbestisine sahip ekonomik aktivitelerini ve vergi matrahlarını korumak, arttırmak veya yeniden kazanmak için işletmeler ve bireyler üzerindeki vergi yükünü düşürerek diğer ülkelerle karşı karşıya olduğu rekabet konumunu göreceli olarak iyileştirmesi olarak tanımlamaktadır. Rekabet, kaynakların etkin dağılımını sağladığı için, genellikle piyasa etkinliğini arttıran bir faktördür. Ancak bu durumun aynısı vergi rekabeti için söylenemez. Çünkü

vergiler piyasa başarısızlığına sebep olan faktörler arasında yer almaktadır. Ülkeler arasındaki vergi rekabeti ise sermaye ve hizmetlerin etkin dağılımını bozduğu için uluslararası ticaret düzeyinde piyasa başarısızlığına yol açmaktadır.

Ekonomik bütünleşme amaçlı bölgesel birliklerde üye ülkelere tanınan serbest dolaşım olanakları ile küreselleşme araçlarının genişlemesi ve gelişmesi, yönetimlerin vergi rekabeti konusundaki isteklerini arttırmaktadır. Bu durum, vergilerin yol açtığı piyasa başarısızlığının daha da ilerlemesine zemin hazırlamaktadır. Küreselleşme ve ekonomik serbestleşme sürecinde vergi uyumlaştırması meselesinin ihmal edilmesi halinde, bölgesel birlik içerisinde vergi rekabetinin önlenmesine dair alınacak tedbirlerde uyum maliyetlerinin artması beklenmektedir.

Vergi rekabeti durumunda, işletmeler için belirli bir ülkede mukim olmak diğer ülkelere göre daha az maliyetli olabilmektedir. Ancak uzun vadede, diğer ülkelerin de vergi oranlarını düşüreceği göz önüne alındığında bu rekabetin dibe doğru yarışa yol açarak, oranların sıfıra düşmesine sebep olma ihtimali bulunmaktadır. Vergi rekabeti ile vergi uyumlaştırması her ne kadar karşıt tanımlarda olsalar bile Kopits'e (1992) göre; vergi rekabeti altında, efektif vergi oranlarının bölgesel birliğe üye ülkeler arasında en düşük oranda kalacak şekilde ortak paydada yakınlaşması, vergi uyumlaştırmasını sağlayacak, aynı zamanda ilgili üye ülkelerin kamu harcamalarını sınırlandıracağından kamu hizmetlerinin daha verimli hale gelmesine yardımcı olacağı düşünülmektedir.

vii) Vergi Cennetleri Problemi: Tanzi'nin (1995) çalışmasında; vergi cenneti ülkeler fiziki yatırım yapılabilecek altyapıya sahip olmadığı ve en önemli avantajlarının mali yükümlülükler açısından sermayedarlara daha rahat imkânlar sunmaları olduğu ifade edilmektedir. Dolayısıyla bu ülkelere aktarılan sermayenin esasında uluslararası düzeyde yer değiştirmediği, sadece mali yükümlülüklere ilişkin adres değişikliği ihtiva ettiği belirtilmektedir. Ancak bu durumun yol açtığı en önemli sorunlardan birisinin vergi gelirinin, vergi cenneti ülkeler lehine el değiştiriyor olmasıdır. Çünkü vergi cenneti ülkelerle rekabet etmek isteyen diğer ülkelerin, vergi oranlarında aşağı yönlü düzenlemelere gitmesi vergi uyumlaştırmasından sapmalara ve takibinde kaynak tahsisinde etkinliğin bozulmasına yol açması beklenir.

Bu sayılan problemler sebebiyle, bölgesel birliklerde, vergilerin uyumlaştırılması süreci ekonomik bütünleşmenin ilerleme hızına kıyasla daha yavaş ilerlemektedir. Vergi rekabetinin ve vergi cennetlerinin varlığı da ayrıca hareket serbestisine sahip sermaye üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılması sürecini daha zor hale getirmektedir. Bahsedilen bu zorlukların ağırlığı, uyumlaştırılması gereken verginin türüne göre değişiklik gösterebilmektedir. Bu sebeple vergi uyumlaştırmasına yönelik bir politikanın zorlukları dikkate alınırken, genel bir tedbirden ziyade özellikli olarak vergi türleri dikkate alınmalıdır. Ayrıca bu zorluklarla mücadele edilirken, toplam vergi hasılatını etkileyen ani değişmeler, uyumlaştırma sürecinde ülkeler tarafından hoş karşılanmayacağından, ihtiyatlı bir uyumlaştırma politikası belirlenmesi gerekmektedir (Öncel, Çağan, ve Kumrulu, 1981: 786).

Bahsedilenlerden hareketle, çalışmanın ana hedeflerinden birisi, vergi uyumlaştırması konusunda, bahsedilen zorlukları en aza indirgeyecek bir çözüm önerisi sunabilmektir. Bu bağlamda vergi uyumlaştırmasının bölgesel birliğe üye ülkeler arasında ani değişmelere yol açmaksızın ve ihtiyatlı bir şekilde yürütülebilmesi için birbirine benzer vergi yapısına sahip küçük ülke grupları ile kademeli bir sürecin izlenmesi gerektiği düşünülmektedir. Böylece, benzer vergi yapısına sahip ülkelerden oluşan küçük işbirliği gruplarına yönelik uyumlaştırma tedbirleri müzakere edilebilir hale gelecek olup; egemenlik, karar alma, politika, öngörülemezlik ve uyum maliyetleri konularında kolaylık sağlayacaktır. Çünkü benzer vergi yapılarının uyumlaştırma çabası, ülkelerin vergi sistemlerine aşırı müdahaleler gerektirmeyeceğinden, işbirliğine taraf olanların uzlaşı yönünden daha uyumlu olacakları beklenmektedir. Ancak vergi rekabeti ve vergi cennetleri konuları işbirliğine taraf olmayan ülkelerle de ilişkili olduğu için sunulan önerinin, bu konulara doğrudan bir çözüm sağlayabileceği düşünülmemektedir.

1.7. VERGİ UYUMLAŞTIRMASININ İKTİSADİ ETKİLERİ

Ekonomik bütünleşme amacıyla kurulan bölgesel birliklerde vergi uyumlaştırmasının gerçekleştirilmesine yönelik zorluklar olmasına rağmen; vergi farklılıklarının yol açtığı iktisadi etkiler sebebiyle uyumlaştırma süreçlerinin gerçekleştirilmesi gereği önem kazanmaktadır. Çünkü vergiler, iktisadi ve sosyal hayat üzerinde doğrudan etkiye sahiptir. Bir bölgesel birlikte yer alan ülkelerin vergi yapıları ve vergi yükü düzeyleri: Üretim, tüketim, yatırım yeri, karlılık, rekabet gibi mikroekonomi unsurlarını; kaynak tahsisi, ekonomik büyüme, gelir dağılımı, fiyat istikrarı, maliye politikası gibi makroekonomi unsurlarını; ve ayrıca hukuki ve idari konular ile birlik dışında kalan ülkeler gibi diğer pek çok konuyu etkilemektedirler. Ekonomik bütünleşme amaçlı bölgesel girişimlerde, yukarıda sayılan iktisadi unsurlar, vergi yükleri ve sistemlerindeki farklılıklardan dolayı piyasa koşullarından bağımsız olarak etkilenmemelidir. Etkileniyorsa da, bu suni etki, vergi uyumlaştırmasına yönelik tedbirler kullanılarak mevzuatların ve vergi yüklerinin birbirine yakınlaştırılması ile giderilmelidir (Öncel, Çağan, ve Kumrulu, 1981: 749).

Ekonomik bütünleşmenin aşamaları göz önüne alındığında; vergi uyumlaştırmasının iktisadi etkiler açısından önemi, ortak pazarın kurulması aşamasında ortaya çıkmaktadır. Çünkü serbest ticaret anlaşmaları ve gümrük birliği aşamalarında, bölgesel bütünleşmeye yönelik girişimler, vergilerin tarafsızlığı konusunda genellikle uzlaşma sağlayabilmektedirler. Ancak bu durumun, ortak pazar aşaması için geçerli olduğunu söylemek zordur. Ortak pazar aşamasında mal ve hizmetler, emek, sermaye ve girişim tam serbest dolaşım hakkına sahip olmaktadır. Artan serbestlik; mal ve hizmetlerin, bireylerin, sermayenin ve girişimlerin kararlarında vergi temelli sebeplerle meydana gelecek sapmaları kolaylaştırmaktadır. Bu sapmalar ise, bölgesel birliklerde, kaynak tahsisi, tüketim, refah, ekonomik büyüme, fiyat istikrarı gibi iktisadi meseleler üzerinde bir takım etkilere sebep olmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler net getiri/kazanç; tüketim üzerinden alınan vergiler ise fiyatlar üzerinden bu etkileri göstermektedirler (Tanzi, 1995: 3-4).

1.7.1. Kaynakların Etkin Tahsis Edilmesi Meselesi

İktisadi literatürde kaynaklar, üretim faktörleri ile ifade edilmektedir. Üretim faktörleri ise emek, sermaye, toprak ve girişim olarak sınıflandırılmaktadır. Ekonomik bütünleşme sürecinde, ortak pazarın kurulmasıyla beraber, sayılan üretim faktörleri bölgesel birlik içerisinde serbest dolaşım hakkına sahip olmaktadır. Böylelikle bir bölgesel birlikte, siyasal sınırlar varlığını korurken, iktisadi sınırlar ortadan kalkmakta; devletler, üreticiler ve tüketiciler gibi kaynağa ihtiyaç duyanlar, kaynak edinme ve kullanma tercihlerini milli sınırlarının ötesinde, herhangi bir engel ile karşılaşmadan, gerçekleştirme olanağına sahip olmaktadırlar. Ortak pazar aşamasında, mal ve hizmetler ile üretim faktörlerinin hareket serbestliği, vergilerin uyumlaştırılmadığı bölgesel birliklerde kaynakların etkin tahsisini bozabilmekte ve hatta yeni çarpıklıklara yol açabilmektedir (Sinn, 1990: 1). Bu çarpıklıklar: sermayenin faktör kullanımı ve yer tercihleri; emeğin, çalışma yeri tercihi; tüketicilerin, tüketim yeri ve sepeti tercihleri; tasarruf sahiplerinin yatırım yeri ile tüketim ve tasarruf arasında seçimleri gibi pek çok konuda ortaya çıkmakta ve kaynakların etkin olarak tahsisini olumsuz etkileyebilmektedir (Tanzi, 1995: 11).

Vergiler açısından kaynakların etkin tahsis edilmesi, vergilerin tarafsız olmasına bağlıdır. Tarafsız vergi sistemlerinde, ülkeler arasında vergi oranı ve efektif vergi yükü farklılıkları çok az olduğundan, vergilerin ekonomik kararlar üzerindeki etkisi de oldukça düşük düzeyde kalmaktadır. Böylelikle dışsallıklar, piyasa başarısızlıkları gibi vergi harici faktörler dışarıda tutulduğunda, vergi kaynaklı bozulmalar önlenebilmektedir. Vergilerin tarafsızlığı, karşılaştırmalı üstünlük ve optimal tüketici tercihleri ile uyumlu çalışarak kaynakların etkin dağılmasında önemli bir rol oynamaktadır (Kopits, 1992: 6). Bölgesel birliklerde vergilerin tarafsızlığının sağlanmasının yolu ise vergi uyumlaştırması yoluyla benzer mevzuat yapıları ve efektif vergi yüklerinin kurulmasından geçmektedir.

1.7.1.1. Vergilerin Sermaye Faktörü Üzerindeki Etkileri

Sermaye, yatırım projeleri için gerekli temel unsurlardandır. Yatırım projelerinin gerçekleştirilebilmesi için finansal ve fiziki sermaye gerekmektedir. Sermaye sahibi, elindeki finansal ve fiziki sermaye üzerinde, bizzat yatırım projesine katılarak veya elindeki sermayeyi kullandırarak, tasarrufta bulunabilmektedir. Sermaye sahibi; yatırım projesine doğrudan katılım göstererek araç, makine, bina

gibi fiziki sermayesini ve tasarruflar gibi finansal sermayesini yatırımın finansmanında kullanarak, kurum geliri ve dağıtılan karlardan kar payı geliri elde etmektedir. Bu durumda sermaye üzerinde hem kurumlar vergisinin hem de gelir vergisinin etkileri ön plana çıkmaktadır. Sermaye sahibinin yatırım projesine katılmadan, yatırımın finansmanına, kullandırma veya kiralama yoluyla katılması da mümkündür. Şöyle ki, sermaye sahibi; bono, tahvil, mevduat hesabı gibi borç verme araçları aracılığıyla finansal sermayesini kullandırarak veya bina, araç, makine gibi fiziki sermayesini kiralayarak yatırım projesinin gerçekleşmesini sağlayabilmektedir. Sermaye sahibinin yatırım projesine katılmadığı durumda ise, sermaye sahibi sermayesini kullandırıp veya kiralayıp karşılığında faiz veya kira geliri elde etmektedir. Bu durumda ise gelir vergisinin etkisi ön plana çıkmaktadır. Sermayenin kullanılması veya kullandırılması karşılığında elde edilecek gelir yönüyle, ekonomik bütünleşme sürecinde, gerek fiziki gerekse finansal sermaye kullanımı gelir üzerinden alınan vergilere karşı oldukça duyarlıdır. Tüketim üzerinden alınan vergilerde ise sermaye sahibinin bizzat yatırımcı olması halinde vergilerin saptırıcı etkisi ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki verginin tam olarak yansıtıldığı mal ve hizmetlerde tüketim vergilerinin sermayenin getiri oranına etkisi sıfırdır. Ancak verginin tam yansıtılamadığı durumda düşük tüketim vergisine sahip ülkeler verginin yansıma derecesine göre daha yüksek getiri oranına sahip olmaktadır.

1.7.1.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Sermayenin Tahsisine Etkileri

Gelir üzerinden alınan vergiler, gelir ve kurumlar vergisi olmak üzere ikili bir yapıya sahiptir. Bahreyn, Katar, Birleşik Arap Emirlikleri gibi bazı Orta Doğu ülkeleri ile Cayman Adaları, Bahamalar, Man Adası gibi bazı deniz aşırı ülkeler haricinde dünya genelinde bu ikili yapı tercih edilmektedir. Kurumlar vergisi, vergi mevzuatlarının kurum tanımına dâhil ettiği mükelleflerin elde etmiş olduğu gelirler üzerinden alınmaktadır. Mükelleflerinin çoğunluğunu limitet ve anonim şirket gibi sermaye şirketleri oluşturmaktadır. Vergi oranı ise, dünya genelinde %10 ile %40 oranları arasında uygulanmaktadır. Pek çok ülke kurumlar vergisini; kurumlara sağlanan faydaların bedeli olarak gördüğü ve kendi sınırları içerisinde üretilen yerli ve yabancı kaynaklı sermaye gelirini vergilendirmek istediği için bir vergilendirme aracı olarak kullanmaktadır. Gelir vergisi ise ilgili ülke mevzuatınca, gerçek kişi kabul edilenlerin elde etmiş olduğu gelirler üzerinden alınmaktadır. Gelir vergisinin mükelleflerini gerçek kişiler oluşturmaktadır. Gelir vergisi dünya genelinde düz

oranlı, artan oranlı veya ikili tarifeler üzerinden %10 ile %60 oranları arasında uygulanmaktadır. Gelirin yeniden dağıtım aracı olması, işgücü piyasalarını düzenleme aracı olarak kullanılması, ekonomik istikrar aracı olarak kullanılması, uluslararası rekabet aracı olarak kullanılması, mali egemenliğin göstergesi olarak görülmesi özelliklerinden dolayı ülkeler tarafından kullanımı tercih edilmektedir (Bond vd., 2000: 28; Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 126; Szarowská, 2014: 663).

Küresel düzeyde, sermayenin büyük bir kısmı kurumsal şirketler tarafından üretilmektedir. Bu yönüyle kurumsal şirketler, sermayenin doğru veya yanlış tahsis edilmesinde önemli rol oynamaktadırlar (Tanzi, 1995: 97). Kurumlar vergisi mevzuatlarında yer alan verginin kapsamı, matrahı ve oranları arasındaki farklılıklar, kurum kazancını ve kurumlar üzerindeki vergi yükünü etkilemekte; bu durum ise kurumların kuruluş yeri, yatırım yeri ve kaynak kullanma tercihlerini etkilemektedir. Böylelikle, kurumların kararlarında verginin tarafsız olması gerekliliği zedelenmektedir (Öncel, 1981: 736-737). Verginin tarafsızlığının zedelenmesi ise sermayenin etkin tahsisinde sapmalara yol açmaktadır. Bu sebeple, sermayenin serbest dolaşımının etkin bir şekilde sağlanabilmesi için kurumlar vergisinde uyumlaştırma yapılması zorunludur. Özellikle ortak pazar kurallarının geçerli olduğu bölgesel birliklerde, hareket serbestisine sahip olma olanağı sadece kurumsal sermayeye değil, bireysel sermayeye de sağlanmaktadır. Kurumların yatırımları hem finansal hem de fiziki sermayenin oluşumuna katkı sağlarken; bireylerin yatırımları genellikle finansal sermayenin oluşumuna katkı sağlamaktadır. Dolayısıyla kurumlar vergisinin sermayenin tahsisinde ortaya çıkardığı etkiler gelir vergisi için de benzer olmaktadır. Buna karşın kurumsal sermayenin payı, bireysel sermayeye kıyasla görece daha fazla olduğundan ve kurumsal sermayenin bireysel sermayeden borçlanma yoluyla beslenme imkânından ötürü gelir vergisi konusu vergi uyumlaştırması yönünden göz ardı edilmektedir.

Gelir üzerinden alınan vergilerin sermayenin etkin tahsis edilmesine yönelik etkisi; kullanım şekline (yatırıma doğrudan katılma ve kullandırılma) ve sermayenin niteliğine (finansal ve fiziki sermaye) göre farklılık göstermektedir. Yatırıma doğrudan katılan sermaye sahiplerinin kararlarını, hem kurumlar vergisi hem de gelir vergisine dair kurallar etkilemekteyken; kiralama veya kullandırma yoluyla, yatırıma dolaylı yoldan dahil olan sermaye sahipleri için sadece gelir vergisi kurallarının etkisi ön plana çıkmaktadır. Bununla birlikte finansal sermaye, hareket serbestisine

sahip bir yapıda olduğundan, gelir üzerinden alınan vergilerdeki farklılıklara kolay tepki verebilmekteyken; fiziki sermaye daha az hareket serbestisine sahip olduğu için gelir üzerinden alınan vergilere karşı daha yavaş tepki verebilmektedir. Ancak günümüzde fiziki sermayenin az hareket serbestisine sahip olma özelliğinden dolayı görece aşırı vergi yüküne maruz kalmasının, özellikle çok uluslu şirket yapılarında, iş merkezleri, daimi işyerleri, iştirakler, borçlanma araçları, gayri maddi haklar, istisnalar gibi müesseselerin vergi planlamasında[9] kullanılarak vergi matrahlarının aşındırılmasına yol açtığı bilinmektedir.

Gelir üzerinden alınan vergilerin kaynak tahsisine ilk etkisi, *sermayenin (veya sermaye şirketlerinin) yerleşim yeri kararlarında* ortaya çıkmaktadır. Sermaye şirketlerinin veya bireysel tasarrufların, yerleşim yeri kararları gelir üzerinden alınan vergiler ve diğer vergi faktörlerinden büyük ölçüde etkilenmektedir (Tanzi, 1995: 139). Bununla birlikte sermaye şirketlerinin yerleşim yeri veya yatırım yeri seçimi kararları, sadece vergi kurallarına bağlı değildir. Sermaye şirketlerinin, pazar, piyasa ve çevre hakkındaki yüksek bilgi düzeyleri, sahip oldukları finansal ve fiziki sermayenin taşınabilirliği, hammaddeye veya pazara yakınlık, lojistik maliyetleri gibi faktörler de yer değiştirme kararlarını etkilemektedir (Tanzi, 1995: 19). Ancak ekonomilerin küresel hale gelmesi, bilgi dolaşım hızının artması ve lojistik ve transfer imkânlarının gelişmesi, mukimlik kararını etkileyen vergi dışı faktörlerin etkisini azaltmakta olup, gelir üzerinden alınan vergilerin etkisini daha baskın hale getirmektedir. Bölgesel birlikler açısından değerlendirildiğinde; bütünleşmenin her ileri aşaması, gelir üzerinden alınan vergi yüklerinin daha ağır olduğu birlik ülkeleri, vergi yükündeki kaybı çevresel faktörler, yasal prosedürler, kamu hizmetleri, kurumlara sağlanan kolaylıklar, hizmet kalitesi gibi unsurlarla desteklemediği sürece, en azından diğerlerine kıyasla daha fazla hareket serbestisine sahip olan bazı kurumların düşük vergili diğer birlik ülkelerine taşınmasını teşvik etmektedir (Tanzi, 1995: 18). Kurumlarla birlikte, bireylerin tasarruflarını kullanarak alacağı yatırım kararları da sermayenin dağılımı üzerinde etkili olmaktadır. Finansal sermaye olan tasarruflar, hareket serbestisi özelliğine sahiptir. Ekonomik bütünleşme amaçlı bir bölgesel birliklerde, birliğe üye ülkelerden birisinin, diğer üye ülkelere kıyasla daha düşük bir gelir vergisi yükü sunması halinde birlik vatandaşları tasarruflarını düşük vergili birlik ülkesindeki yatırım araçlarına yönlendirerek, düşük vergili birlik

[9] Detaylı bilgi için bkz.: Russo (2007), *Fundementals of International Tax Planning*.

ülkesinde sermaye stokunun diğer birlik ülkeleri aleyhine artmasını sağlayacaklardır. Tasarruflarını yurtdışı finansal piyasalarda değerlendirmek isteyen mükellefler sermaye ihracına; yurtiçi finansal piyasalarda değerlendirmek isteyen mükellefler ise yurtiçi sermaye stokunun artmasına sebep olmaktadırlar. Tam bu noktada gelir vergisinin bireysel sermaye dağılımına etkilerinden söz edilebilmektedir.

Gerek kurumsal sermayenin gerekse bireysel sermayenin, vergi temelli sebeplerle etkin olmayan bölgelere taşınmasının önlenebilmesi için ise ekonomik bütünleşme amaçlı girişimlerde gelir üzerinden alınan vergilerin tarafsızlığının sağlanması gerekmektedir. Tarafsız olmayan vergi sistemlerinin yatırım kararlarını ve dolayısıyla sermayenin dağılımını etkilediğine ilişkin çalışmalar bulunmaktadır. Devereux ve Freeman (1995), Devereux ve Griffith (1998), Hines (1996) ve Ruding (1992) yapmış oldukları çalışmalarda sermaye yatırımlarının yatırım yeri seçiminde vergilendirmeden etkilendiği sonucunu elde etmişlerdir.

Bond vd. (2000): Sermaye, mal ve hizmet hareketlerinde üzerinde herhangi bir kısıtlamanın olmadığı; emeğin hareketsiz ve sermayenin tam hareketli olduğu; bireylerin dünya fiyatı ve dünya faiz oranını veri aldığı, basit bir açık ekonomide, gelir üzerinden alınan vergilerde meydana gelecek değişikliğin sermaye üzerindeki etkisi izah etmektedir. Bond vd.'nin (2000) modeline göre, ortak pazar kurallarının geçerli olduğu bir bölgesel birlikte aşağıdaki yorumlar yapılabilmektedir. Şöyle ki; birlik içerisinde bir ülkede ve diğer birlik ülkelerinde yerleşik olanlar, sermayelerinden dünya faiz oranı kadar gelir elde etmektedirler. Sermaye sahipleri için dünya faiz oranının altında vergi sonrası getiri sunan hiçbir yatırım cazip gelmeyecektir.

Düşük Gelir Vergisi Sunan Ülkeler Bakımından: Birlik içerisinde bir ülkenin gelir üzerinden alınan vergilerde vergi yükünü azaltan bir düzenleme yaptığı varsayımı altında;

i) Vergi yükünü azaltan ülkede, yerli sermayenin vergi sonrası getirisi oranı, dünya faiz oranının üzerine çıkacaktır.

ii) Vergi yükünü azaltan ülkeye, vergi sonrası marjinal getiri oranı dünya faiz oranına eşitlenene kadar, diğer birlik ülkelerinden sermaye girişi gerçekleşecektir.

iii) Vergi indirimi uygulayan birlik ülkesinde artan yurtiçi sermaye karşısında işçi başına sermaye seviyesi yükselecektir, böylece emeğin üretkenliğini artacak olup, sonuç olarak ücretler ve/veya istihdam artacaktır.

Gelir Vergisi Oranı Yüksek olan Ülkeler Bakımından: Gelir üzerinden alınan vergi yükünün, vergi indirimi gerçekleştiren birlik ülkesine kıyasla daha fazla olduğu diğer birlik ülkelerinde ise;

i) Yurtiçi sermayenin vergi sonrası getirisi, vergi yükünü azaltan ülkeye kıyasla düşecektir.

ii) Düşük vergi yükü sunan ülkede, sermaye getiri oranında getiri elde etmek isteyen sermaye sahipleri, sermayelerini bu ülkeye kaydıracaklardır. Niteliği itibariyle hareket serbestisine sahip olmayan sermaye unsurlarında ise vergi yükü emek faktörüne yansıtılmaya çalışılacaktır.

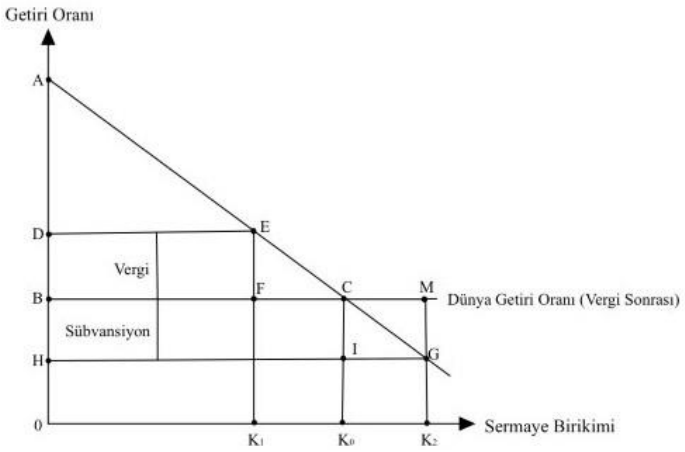
iii) Sermayenin farklı bölgeye kayması, sermayenin uzaklaşmasına ve dolayısıyla ücretlerde ve/veya istihdamda azalışa sebep olacaktır.

iv) Verginin emek faktörü üzerine yansıtılması ise, benzer şekilde ücretlerde ve/veya istihdamda azalışa sebep olacaktır.

Bond vd. (2000)'ne göre yatırımcının her iki tercihinde de verginin olumsuz etkisi emek faktörü üzerinde kalmaktadır. Sonuç olarak Bond vd. (2000) sermayeye dayalı bir vergi alınmasından ziyade emek üzerinden alınacak bir gelir vergisi uygulanmasının yerleşikler açısından sermayenin olumsuz etkilenmemesi adına daha faydalı olacağını ifade etmektedir. Devereux ve Freeman (1995), Devereux ve Griffith (1998), Hines (1996) ve Ruding (1992)'in çalışmaları ve Bond vd.'nin (2000) önermesi birlikte değerlendirildiğinde; ekonomik bütünleşme amaçlı bölgesel birliklerde, daha hareketli hale gelen sermaye, vergi oranlarına duyarlılık göstererek, vergi oranı düşük olan ülkelerde birinci duruma; vergi oranı yüksek olan ülkelerde ise ikinci duruma yönelik sonuçlar doğuracaktır.

Tanzi (1995) de sermaye üzerinden alınacak bir verginin kaynak tahsisi üzerindeki etkisini izah etmektedir. Tanzi'nin çözümlemesi ekonomik bütünleşme amaçlı birlikler üzerinden Şekil 1'de gösterildiği gibi açıklanabilir.

Şekil 1: *Sermaye Üzerinden Alınan Verginin Kaynak Tahsisi Üzerindeki Etkisi*



Sermayenin tam hareketli, emek ve diğer faktörlerin hareketsiz ve mevcut tüm emek faktörünün yatırılan sermaye ile karşılandığı açık ekonomi varsayımları altında; emek sabit ve hareketsiz iken sermayenin artması, sermayenin getirisini azaltmakta, emeğin getirisini arttırmaktadır. Sermaye hareketlerine herhangi bir kısıtlayıcı tedbir uygulanmayan bir bölgesel birlik ülkesinde: AG, sermaye talebini; BM, tam esnek sermaye arzını ifade etmektedir. 0B, dünya getiri oranını ifade etmekte olup birliğe üye bir ülkede bu oranın artması veya azalması, sermayenin ilgili ülkeye girişi veya çıkışı şeklinde ifade edilmektedir. 0B getiri oranı, piyasanın oluşturduğu optimum getiri oranı olup, esasında tam vergi uyumlaştırmasının sağlandığı (vergilerin etkisinin nötr olduğu) bir birlik ülkesinde sermaye ve getiri oranının dağılımını göstermektedir. 0B getiri oranında: $0K_0CB$, toplam sermaye gelirini; ABC, hareket serbestisine sahip olmayan üretim faktörlerinin gelirlerini temsil etmektedir. Şekil 1'e göre bir ülkenin sermaye gelirleri üzerine, BD kadar ek bir vergi koyarak uyumlaştırılmış sistemden aykırı hareket etmesi halinde;

- K_1K_0 kadar sermaye ülkeyi terk etmekte ve yeni sermaye birikimi K_1 olarak gerçekleşmektedir.
- Vergilerin tarafsız olduğu ortamda, $0K_0CB$ kadar olan sermaye geliri, vergi sonrasında $0K_1FB$ düzeyine gerilemektedir. Çünkü verginin etkisi ile artık $0K_1$ kadar bir sermaye birikimi dünya getiri oranını sağlamaktadır.
- BFED, ek vergi sonucu devletin sağladığı vergi gelirlerini temsil etmektedir.
- ABC ile ifade edilen hareket serbestisine sahip olmayan faktörlerin gelirleri ise vergi sonrasında, DEA düzeyine gerilemektedir.

- FEC alanı ise devlet, emek veya sermayenin sahipliğine girmeyip vergi sonrası ortaya çıkan refah kaybı olarak ortaya çıkmaktadır. Hatta devlet elde edilen tüm vergi gelirlerini hareket serbestisine sahip olmayan faktörler lehine harcasa bile FEC alanındaki refah kaybı telafi edilememektedir.
- Sonuç olarak vergi sonrasında azalan sermayeden dolayı, sermaye dünya getiri oranında gelir sağlamaya devam etmekte olup hareket serbestisine sahip olmayan faktörler verginin nötr olduğu duruma kıyasla daha kötü durumdadır. Çünkü verginin yükü hareket serbestisine sahip faktörlerden yansıtılarak hareket serbestisine sahip olmayan faktörlerin üzerinde kalmaktadır.

Tam tersi durumda, yani bahsedilen ülkenin sermaye üzerine BH kadarlık bir sübvansiyon uygulaması halinde ise;

- Ülkeye, K_0K_2 kadar bir sermaye girişi olmaktadır.
- Bu durumda, sermayenin küresel getiri oranını sağlayabilmesi için K_0K_2MC kadar gelir elde etmesi gerekmektedir. Ancak bu gelen sermaye K_0K_2GC kadar bir gelir üretmekte olup, GMC üçgeni kadar bir refah kaybı söz konusu olmaktadır.

Nihayetinde, ekonomik bütünleşme amaçlı bölgesel birliklerde sermayenin serbest dolaşımına ilişkin alınan tedbirler karşısında vergi uyumlaştırmasına yönelik tedbirlerin zayıf kalması, kurumların ve bireylerin yatırım davranışlarını ülkelerin vergi sistemlerine duyarlı hale getirmektedir. Vergi sistemlerindeki farklılıklar devam ettikçe sermayenin teşviki veya sermayenin kaçması sebeplerinden doğan kaynak tahsisine bağlı refah kaybının önüne geçilmesi mümkün gözükmemektedir. Bir diğer sonuç ise vergi uyumlaştırmasının sağlanmaması halinde emek ve sermayenin eşit vergilendirilmesi imkânsız hale gelmektedir. Çünkü hareket serbestisine sahip olan sermaye üzerine konulan verginin yükü; sermayeye kıyasla daha az hareket serbestisine sahip olan emek faktörüne yansıtılmakta ve refah kaybının büyük kısmı yine hareket serbestisine sahip olmayan faktörlerde yaşanmaktadır (Tanzi, 1995: 14).

Bond vd. (2000) ve Tanzi'nin (1995) modellerinde görüldüğü üzere, sermayenin tam hareketli olduğu ekonomik bütünleşme amaçlı bölgesel birliklerde sermaye kazançları üzerinden alınan vergilerde, vergi yükü farklılıklarının kaynak tahsisinde etkinliğini bozacağı sonuçlarına ulaşılmaktadır.

Bu çarpıklıkların önlenmesi için sermaye üzerindeki vergiler konusunda önem kazanan *bir diğer husus ise sermaye ihracatı ve sermaye ithalatı tarafsızlığının sağlanabilmesi* konusudur. *Sermaye ihracatı tarafsızlığı,* yatırımın nerede yapılacağı ile ilgili temel soruyu içermektedir. Diğer koşullar sabit varsayıldığında bir şirket, vergi sonrası getirinin en yüksek olduğu; herhangi bir verginin olmadığı varsayımında ise üretim maliyetlerinin en az olduğu yerde yatırımını gerçekleştirme kararı almaktadır. Dolayısıyla şirketlerin sermaye ihracı kararları üzerinde vergilerin etkisi üretim maliyetlerinin önüne geçmekte, bu durum ise kaynakların verimsiz kullanılması ihtimalini ortaya çıkarmaktadır. Örneğin; A firmasının ürettiği bir ürün için; X ülkesinde ürün başına üretim maliyeti 100 birim; Y ülkesinde ise 125 birim olarak gerçekleşmektedir. X ülkesinde bu ürünün üretilmesinden ve satılmasına kadar olan süreçte katlanılan vergiler 40 birim, Y ülkesinde ise 5 birim olduğu varsayıldığında: A firması üretim yeri için yatırımını vergilerle birlikte katlandığı maliyetin düşük olması sebebiyle Y ülkesinde gerçekleştirecektir. Bu kararın sonucunda, kaynakların kullanımında 25 birimlik kaynak boşa tüketilmektedir. Sonuç olarak vergiler sermaye ihracatında tarafsızlığı bozarak kaynakların etkin kullanımını olumsuz yönde etkilemektedir. Sermayenin ihracat hareketlerinde tarafsızlığın sağlanabilmesi için şirketlerin aynı veya benzer efektif vergi oranı ile karşı karşıya kalması gerekmektedir (Devereux ve Pearson, 1989: 17).

Sermaye ithalatının tarafsızlığı ise, kimin yatırımı gerçekleştireceği sorusuna odaklanmaktadır. Vergilerin olmadığı varsayımında, rekabetçi piyasada bir yatırım projesi için gerekli kaynak, en ucuz maliyeti sunanlardan sağlanmaktadır. Vergilerin tarafsız olmadığı bir durumda, verimli şirketler üzerindeki vergi yükünün daha fazla olması daha az verimli olan işletmelerin yatırım projelerine dâhil olma olasılığı arttırmaktadır. Buna bağlı olarak kaynak dağılımındaki etkinliğin bozulma ihtimali de artmaktadır. Örneğin, A ülkesi köprü yapımı için ihale düzenlemektedir. İhaleye, A ülkesinden X firması ve B ülkesinden Y firması katılmaktadır. Vergilerin olmadığı durumda X firmasının teklifi 100 birim, Y firmasının teklifi ise 90 birimdir. Bu durumda en ucuz maliyeti sunması sebebiyle, Y firmasının proje için tercih edilmesi gerekmektedir. B ülkesinin, kendisinde mukim işletmeleri dünya gelirleri üzerinden vergilendirmesi durumunda Y firması artan vergi yükü sebebiyle teklifini 105 birime yükseltmesi halinde, ihale X firması lehine sonuçlandırılacaktır. Böylelikle kaynak dağılımında vergilerin tarafsız olmaması sebebiyle köprünün yapımında 10 birimlik

kaynak boşa tüketilecektir. Genel tüketim malları için malları için düşünüldüğünde de aynı durum söz konusudur. Örneğin, İngiltere'de satılan ve İngiltere'de mukim otomobil üreticisi ile Japonya'da mukim veya İtalya'da mukim otomobil üreticilerinin İngiltere piyasasına sattığı otomobiller sebebiyle aynı efektif vergi oranına katlanmaları gerekmektedir. Sermaye ithalatında tarafsızlığın sağlanabilmesi için üretim yapan işletmelerin, milliyeti ne olursa olsun benzer efektif vergi oranına ile karşı karşıya olmaları gerekmektedir. (Devereux ve Pearson, 1989: 17-18).

Sermaye ihracında veya ithalinde tarafsızlığın sağlanması konusu uluslararası işlemlerde sermayenin vergilendirilmesinde, vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olacağı sorusuyla ilişkilidir. Uluslararası işlemlerde vergilendirme yetkisi ikamet ilkesi veya kaynak ilkesine göre belirlenmektedir. *Sermaye ihracatı tarafsızlığının sağlanabilmesi için sermayenin vergilendirilmesinde ikamet ilkesinin uygulanması gerekmektedir*. İkamet ilkesine göre, mükellefler sermayesi dünyanın neresinde olursa olsun elde etmiş olduğu gelir üzerinden ikamet ettiği ülkede vergilendirilmektedir. Ayrıca mükellef yurtdışından elde etmiş olduğu geliri ikamet ettiği ülkede matrahtan mahsup edebilmekte veya yurtdışında ödemiş olduğu vergiler için mükellefi olduğu ülkede indirim veya iade imkanına sahip olmaktadır. Bu ilkenin tüm ülkelerde uygulanmasının sermaye ihracatının tarafsızlığını sağlayacağı düşünülmektedir. Çünkü ülkeler arasındaki yatırım dağılımı sermaye geliri elde edilecek olan ülkelerin vergi sistemlerinden etkilenmemektedir. Yani yatırımcılar, sermaye yatırımı yaptıkları ülkelerden ziyade ikamet ettikleri ülke vergi sistemi ile ilgilenmektedirler. Bununla birlikte, ikamet ilkesinin uygulama zorluklarından birisi, çok uluslu şirketlerin kazançlarını kar dağıtımı yapmadan düşük vergili ülkelerde tutarak mukim oldukları ülkede vergilendirilmesini süresiz erteleme ihtimalleridir. Böylelikle esasında şirketler mukim oldukları ülkede üçüncü ülke gelirleri üzerindeki vergi yükünü sıfıra indirmektedir. Bir diğer zorluk ise, bireylerin veya işletmelerin vergi cennetlerine olan ilgilerinin artacak olmasıdır. Böylece mükellefler vergi adreslerini vergi cenneti ülkelere belirleyerek esas mukim oldukları ülkelerde ödeyecekleri vergiden kaçınabilmektedir. İkamet ilkesindeki bir başka zorluk ise, ikamet ilkesinin uygulanabilmesi ve vergi kayıplarının önüne geçilebilmesi için ülkeler arasındaki bilgi değişiminin tam ve eksiksiz olması gerekmektedir. *Sermaye ithalatı tarafsızlığının sağlanabilmesi için ise sermayenin vergilendirilmesinde kaynak ilkesine başvurulması gerekmektedir.* Kaynak ilkesine göre, sermayeden elde

edilen gelir, mükellefin ikametgâhına bakılmaksızın sadece gelirin kaynağı olan ev sahibi ülke tarafından vergilendirilmektedir. Ayrıca yerleşik olmayanların gelirleri mukim oldukları ülkede vergi matrahına dâhil edilmemektedir. Bu yaklaşımda üretilen gelir ile bu gelirin sahibi arasındaki bağ ayrılır. Çünkü geliri kimin elde ettiğine bakılmaksızın sermaye yatırımından elde edilen gelir, elde edildiği yer vergi kurallarına tabiidir. Böylelikle mükellefin sermaye gelir vergisi ve kişisel gelir vergisi birbirinden ayrılmaktadır. Bu yönüyle tasarrufun tahsisine müdahale etmeyerek sermaye ithalatının tarafsızlığını sağlamaktadır. Ancak ülkelerin farklı gelir vergisi stopaj oranlarına ve efektif vergi yüklerine sahip olması kaynak ilkesinin etkinliğini bozmaktadır. Uluslararası refah açısından kaynak ilkesi; sermaye yeterince hareket serbestisine sahip değilse ve tasarruflar faize yüksek düzeyde duyarlı ise, ikamet ilkesinden üstün kabul edilmektedir. Ancak hareket serbestisine sahip olmama koşulu, bütünleşmiş bir piyasada mümkün değildir. Bununla birlikte kaynak ilkesi ile vergi cenneti ülkeler, gelişmiş üretim tabanları oluşturmadıkları sürece cazip gelmeyeceklerdir (Bond vd., 2000: 30-31; Kopits, 1992: 6-7; Tanzi, 1995: 74-82). Görüldüğü üzere gelir üzerinden alınan vergilerin etkin bir kaynak tahsisi sağlayabilmesi her iki ilke için de geçerli değildir. Çünkü hem kaynak hem de ikamet ilkesi kendi içerisinde zorluklar barındırmaktadır. Ekonomik bütünleşme ve vergi uyumlaştırması açısından düşünüldüğünde, bölgesel birliğe üye ülkeler arasında gelir üzerinden alınan vergilerin aynı uygulamaya sahip olması, birlik dışı etkiler göz ardı edildiğinde, sermayenin dağılımındaki çarpıklıkları daha aza düşürebilecektir (Bond vd., 2000: 30-31). Bir örnekle açıklanacak olursa:

- A, B ve C ülkeleri aynı bölgesel birliktedir ve sermayenin hareketi konusunda ülkeler arasında bir kısıtlama bulunmamaktadır.
- Sermaye gelirleri üzerinden, A ülkesinde %10; B ülkesinde %20; C ülkesinde %30 vergi alınmaktadır.
- X, A ülkesinde; Y, B ülkesinde; Z, C ülkesinde mukim sermaye sahipleridir. Bu şirketlerin ellerindeki sermaye aynıdır ve yatırım yaptıklarında da aynı getiri oranı (100 birim) elde edecekleri varsayılmaktadır.

Bölgesel birlikte, gelir üzerinden alınan vergilerde ikamet ilkesinin uygulanması halinde ve kaynak ilkesinin uygulanması halinde, A, B ve C ülkelerine sermaye yatırımı gerçekleştiren X, Y ve Z şirketlerinin vergi yükleri Tablo 4'deki gibi olacaktır;

Tablo 4: *İkamet ve Kaynak İlkeleri ile Vergi Uyumlaştırmasının Karşılaştırılması*

	Yatırım Yeri	İkamet Ülke – Vergi Oranı	Vergi Yükü	Açıklama
İkamet ilkesinin uygulanması halinde 100 birim gelir için;				
X Şirketi	A Ülkesi	A Ülkesi - %10	%10	İkamet ilkesi tercih edildiğinde her durumda en az vergi oranına sahip A ülkesi mukimi X şirketi vergi açısından avantajlı durumdadır. Bu durumda Z mukimi sermayeyi en verimli şekilde kullanacak olsa bile X şirketinden dezavantajlı konumda olmaktadır.
Y Şirketi		B Ülkesi - %20	%20	
Z Şirketi		C Ülkesi - %30	%30	
X Şirketi	B Ülkesi	A Ülkesi - %10	%10	
Y Şirketi		B Ülkesi - %20	%20	
Z Şirketi		C Ülkesi - %30	%30	
X Şirketi	C Ülkesi	A Ülkesi - %10	%10	
Y Şirketi		B Ülkesi - %20	%20	
Z Şirketi		C Ülkesi - %30	%30	
Kaynak ilkesinin uygulanması halinde 100 birim gelir için;				
X Şirketi	A Ülkesi	A Ülkesi - %10	%10	Kaynak ilkesinin uygulanması halinde sermaye ithalatında tarafsızlık sağlanmaktadır. Ancak üç ülkenin aynı bölgesel birlikte olmaları dikkate alındığında, iktisadi sınırlar olmadığından, A ülkesi her zaman sermaye kullanımı için diğer ülkelere kıyasla daha avantajlı olacaktır.
Y Şirketi		B Ülkesi - %20	%10	
Z Şirketi		C Ülkesi - %30	%10	
X Şirketi	B Ülkesi	A Ülkesi - %10	%20	
Y Şirketi		B Ülkesi - %20	%20	
Z Şirketi		C Ülkesi - %30	%20	
X Şirketi	C Ülkesi	A Ülkesi - %10	%30	
Y Şirketi		B Ülkesi - %20	%30	
Z Şirketi		C Ülkesi - %30	%30	
İkamet ve kaynak ilkelerinin mahsup yöntemi ile uygulanması halinde 100 birim gelir için;				
X Şirketi	A Ülkesi	A Ülkesi - %10	%10	Her iki ilkenin birlikte uygulanması halinde ise ülkelerin vergi oranlarına göre şirketler üzerindeki vergi yükü değişiklik göstermektedir. Bölgesel birlikte, sermaye ihracatında ve ithalatında tarafsızlık sağlanamamaktadır.
Y Şirketi		B Ülkesi - %20	%20	
Z Şirketi		C Ülkesi - %30	%30	
X Şirketi	B Ülkesi	A Ülkesi - %10	%20	
Y Şirketi		B Ülkesi - %20	%20	
Z Şirketi		C Ülkesi - %30	%30	
X Şirketi	C Ülkesi	A Ülkesi - %10	%30	
Y Şirketi		B Ülkesi - %20	%30	
Z Şirketi		C Ülkesi - %30	%30	

Sermaye gelirleri üzerindeki vergilerde vergi uyumlaştırması yapılması halinde;

			Vergi Yükü			Açıklama
			İkamet İlkesi	Kaynak İlkesi	Her iki ilke	
X Şirketi	A Ülkesi	A Ülkesi - %20	%20	%20	%20	Bölgesel birlik düzeyinde vergi uyumlaştırmasının sağlanması halinde hem sermaye ihracatı hem de sermaye ithalatı tarafsızlığı sağlanmaktadır.
Y Şirketi		B Ülkesi - %20	%20	%20	%20	
Z Şirketi		C Ülkesi - %20	%20	%20	%20	
X Şirketi	B Ülkesi	A Ülkesi - %20	%20	%20	%20	
Y Şirketi		B Ülkesi - %20	%20	%20	%20	
Z Şirketi		C Ülkesi - %20	%20	%20	%20	
X Şirketi	C Ülkesi	A Ülkesi - %20	%20	%20	%20	
Y Şirketi		B Ülkesi - %20	%20	%20	%20	
Z Şirketi		C Ülkesi - %20	%20	%20	%20	

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 4'den de görüldüğü üzere; bölgesel birliklerde, vergilerin tarafsızlığını sağlamak ve sermaye üzerindeki olumsuz etkileri bertaraf etmek, gelir üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılması ile mümkündür. Ayrıca aile şirketleri, çok uluslu şirketler, iş ortaklıkları, ikamet ve kaynak ilkelerine dair tanımlamalar, vergi cennetleri, finansal piyasalara ilişkin düzenlemeler gibi konular sermayenin vergilendirilmesinde ortak politikaya ihtiyaç duyulan konular arasındadır. Çünkü mal ve hizmetlerin vergilendirilmesine ilişkin, özellikle GATT sayesinde, ortak bir uzlaşı sağlanmış olmasına rağmen; sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde, OECD ve Birleşmiş Milletler Çifte Vergilendirmeyi Önleme Model Anlaşmaları dışında, uluslararası düzeyde ortak bir uzlaşı yolu bulunmamaktadır (Kopits, 1992: 8).

1.7.1.2.2. Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Sermayenin Tahsisine Etkileri

Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler, genel ve özel olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. OECD tarafından mal ve hizmetler üzerinden alınan genel vergiler, katma değer vergisi ve genel satış vergisi; özel mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler, özel tüketim vergisi, mali tekel vergisi, gümrük ve ithalat vergileri, ihracat vergisi, yatırım malları vergileri ve özel hizmet vergisi olarak sınıflandırılmaktadır. Bermuda, Virgin Adaları, Brunei, Cayman Adaları, Hong Kong, Kuveyt, Katar, Libya haricinde katma değer (Kanada, Hindistan, Japonya Ürdün, Malezya gibi bazı ülkelerde satış veya tüketim vergisi şeklinde) ve özel tüketim vergileri dünya genelinde uygulanmaktadır.

İşletmeler üretim sürecinde mal ve hizmet tüketiminde bulundukları ve ürettikleri mal ve hizmetleri tüketicilerin kullanımına sundukları için bu vergilerin kaynak tahsisi üzerinde etkileri önem kazanmaktadır. Ekonomik bütünleşme sürecinde, mal ve hizmetler üzerindeki sınır ve sermaye kontrolleri gibi vergi dışı engellerin ortadan kaldırılması, mal ve hizmet vergilerinin (bundan sonra dolaylı vergiler olarak anılacaktır) uyumlaştırılması ile eşgüdümlü yürütülmez ise, mevcut vergi yükü farklılıkları kaynak tahsisinde bozulmalara yol açabilir (Kopits, 1992: 4). Kopits'e göre sınır kontrollerinin kaldırılması ve dolaylı vergiler alanında vergi uyumlaştırmasının sağlanması durumunda; talep daha düşük maliyet ile verimli çalışan tedarikçilere kayacaktır. Buna bağlı olarak üretim açısından değerlendirildiğinde, mal ve hizmetler üzerindeki vergi etkisi kalktığından firmalar en düşük maliyetli üretim bölgelerine doğru sermayelerini kaydıracaklarından

karşılaştırmalı üstünlükler ilkesi daha iyi bir şekilde uygulanacaktır. Böylelikle kaynakların daha etkin dağılması sağlanacaktır (Kopits, 1992: 13-14).

Kaynak tahsisinde etkinliğin bir kriteri olan, üretimin karşılaştırmalı üstünlüğe göre konumlandırılması gerekliliği, hem katma değer hem de özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması sürecinde etkili olmaktadır. Buna göre kaynakların verimli bir şekilde tahsis edilebilmesi için, dolaylı vergilerin, yurtiçi ve yurtdışı malların maliyetleri karşısında nötr etkiye sahip olması gerekmektedir. Böylece bütünleşmiş piyasaya sahip bir bölgesel birlikte uyumlaştırılmış dolaylı vergiler sebebiyle rekabet yoğunlaşacak ve şirketler üretim verimliliğini arttırmak, teknolojik yenilikler yapmak gibi maliyetleri azaltmaya veya girdileri daha etkin kullanmaya yönelik çabalara girişeceklerdir (Bovenberg ve Horne, 1992: 42). Bu çabalar esnasında ise bölgesel birlik üyesi ülkelerin avantajlı durumları işletmeler tarafından göz önüne alınıp, kararlar daha rasyonel kaynak kullanımını ve hizmet sunumunu sağlayacak şekilde alınacaktır. İşletmelerin, girdi maliyetleri veya işletmenin ürettiği mal ve hizmet üzerinde vergi kaynaklı sapmaların olduğu bir bölgesel birlikte ise işletmeler kaynak kullanımında rasyonellikten uzaklaşacak olup kararlarını vergi avantajları veya dezavantajlarına göre vereceklerdir.

Uluslararası mal ve hizmet hareketleri üzerinden alınan tüketim vergilerinde vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde varış yeri ve menşe ülke prensipleri ön plana çıkmaktadır. Vergilerin tüketiciye yansıdığı durumda varış yeri prensibi uygulanarak vergilemede tarafsızlık sağlanmaktadır. Döviz kuru ve nakliye maliyeti etkileri dışarıda tutulduğunda, varış yeri prensibinde üretim maliyeti aynı olan bir mal veya hizmet ithal edilmiş olsa dahi yerleşik ürünlerle aynı vergi prosedürüne tabi olacağından ithal ürün ile yerleşik ürün arasında bir fiyat farkı ortaya çıkmayacaktır. Böylece mal veya hizmetin üretiminde sadece maliyetler ön plana çıkacağından üretim, maliyetin en düşük olduğu yerde gerçekleştirilecek olup kaynaklar daha etkin bir şekilde kullanılacaktır. Verginin üreticide kaldığı durumda ise menşe ülke prensibi ile tarafsızlık sağlanmaktadır. Menşe ülke prensibine göre, üretilen bir mal veya hizmet, yurtiçinde tüketilmesine veya ihraç edilmesine bakılmaksızın tek biçimli yerleşik bir vergiye tabi olmaktadır. Burada da yine maliyetler ana unsur olduğundan en düşük maliyetli yerde üretimin gerçekleştirilecek olması kaynak dağılımında etkinliği sağlayacaktır. Ancak tüketim vergilerinin ileriye doğru yansıtıldığı gerçeği göz önüne alındığında bu prensip günümüzde yaygın olarak

benimsenmemektedir (Kopits, 1992: 6). Bununla birlikte varış yeri ilkesinde, yerli ve yabancı üreticiler, vergi tahribatı olmadan ve uluslararası kaynak dağılımını bozmadan adil bir şekilde rekabet edebilmektedirler. Bu sebeple ekonomik bütünleşme sürecindeki bölgesel birlikler için ideal gözükmektedir. Ancak uygulamada belirli sektörlere veya mal ve hizmetlere tanınan muafiyetler bu sistemin düzgün işleyişini bozmaktadır (Tanzi, 1995: 47-48).

Ayrıca vergilerin tam yansıtılamadığı mal ve hizmetlerde, dolaylı vergilerin tarafsızlığını varış yeri ilkesi de sağlayamamaktadır. Şöyle ki, yüksek dolaylı vergi oranlarına sahip olan ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin, bu ülkelerde, yansıtamadığı vergiden kaynaklı katlanacakları vergi yükü daha fazla olmaktadır. Bu durumda ise şirketlerin yatırım yeri kararlarının vergi temelli sebeplerle etkilenmesi beklenmektedir. Sonuç olarak varış yeri veya menşe ülke prensiplerinin vergilerin tarafsızlığının sağlanması için tek başına yeterli olduğu söylenememektedir. Bu sebeple, bölgesel birliklerde, kaynakların etkin tahsisi açısından dolaylı vergilerin uyumlaştırılması gereği ön plana çıkmaktadır.

1.7.1.2. Emek Faktörü Üzerindeki Etkileri

Emek; sermayedeki vergi yükünün yansıtılması, tüketim vergilerinden doğan refah kaybı ve kişisel gelir vergisi yükünün fazla olması sebepleriyle vergi kurallarından etkilenmektedir. Özellikle kişisel gelir vergisi sistemlerindeki farklılıklar, bireylerin ikamet kararları üzerinde etkili olmaktadır. Bir bölgesel birlik içerisinde, emeğin diğer faktörlere göre daha fazla vergilendirildiği ülkelerde, eğer kamu harcamaları ile bu kayıp telafi edilmiyorsa, düşük vergili birlik ülkelerine göçler daha cazip hale gelmektedir. Ancak bireylerin yer tercihleri vergi kuralları ile beraber maddi, manevi ve çevresel faktörlere de bağlıdır. Şöyle ki, yaşanılan bölgeye alışılması, yaşanılan çevre hakkında ileri derecede bilgi sahibi olunması, düzenli gelir ve yaşam koşullarına sahip olunması, konuşulan dilin ortak olması gibi faktörler de ikamet tercihini değiştirme kararları üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Örneğin, Washington'da ikamet eden birisinin sadece gelir vergisi olmaması ve tüketim üzerinden vergi alınmaması sebebiyle Alaska'ya yerleşmesi veya alışverişe gitmesi pek olası gözükmemektedir (Tanzi, 1995: 18-19). Ancak bu sayılan maddi, manevi ve çevresel faktörlere ait etkilerin; teknoloji, ulaşım, iletişimde meydana gelen gelişmeler ile katlanılabilir olması halinde, bireylerin ikamet tercihleri üzerinde vergi kurallarına atfedeceği önem artacaktır.

Emek faktörü, özellikle finansal sermayeye kıyasla daha az hareketlidir. Çünkü bireylerin yer değiştirme kararları, daha önce sayılan sosyal, kültürel, konuşulan dil, yaşam idamesi gibi zorluklar içermektedir. Ancak günümüzde yetenekli bireyler aldıkları eğitim neticesinde hayatın idamesine ilişkin zorlukların üstesinden gelebildikleri için sıradan emek faktörüne göre daha fazla küresel hareket serbestisine sahiptir. Aziz Sancar'ın ABD'de İsveçli Tomas Lindahl ile Nobel Kimya Ödülüne sahip olması, Özlem Türeci ve Uğur Şahin'in Covid-19 aşısını Almanya'da keşfetmeleri, Nobel ekonomi ödülü sahibi Finlandiyalı Bengt Holmström'ün İngiltere ve ABD'ye uzanan hayatı, Hint Satya Nadella'nın Microsoft'un CEO'luğunu yapması gibi yetenekli emek gücünün göçüne ilişkin pek çok örnek verilebilir. Bununla birlikte çok uluslu işletmelerin gittikçe artması ile ülkelerin katılacağı daha ileri bütünleşme düzeylerinin, daha fazla işgücü hareketliliğine yol açması beklenebilir. Bu hareketlilik sonucunda hem ülke içinde hem de ülkeler arasında işgücünün düşük emek verimliliğine sahip faaliyetlerden veya bölgelerden yüksek verimliliğe sahip faaliyetlere veya bölgelere kayması olası görünmektedir. Ancak bölgesel birliklerin mevcut siyasal sistemleri göz önüne alındığında sınırsız emek hareketliliğinin yakın zamanda gerçekleşmesi mümkün değildir. Hatta yığın göç hareketlerinin sebep olacağı sosyal ve kültürel çatışmalardan dolayı da böyle bir sistemin şimdilik arzu edilebilir olduğu söylenememektedir (Tanzi, 1995: 32).

1.7.2. Tüketim Üzerindeki Etkileri

Tüketim üzerinde, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin etkileri ön plana çıkmaktadır. Çünkü bu vergiler genellikle tüketiciye yansıtılma eğilimindedirler. Bir ekonomik bütünleşme sürecinde, fiziksel ve düzenleyici engellerin aşamalı olarak kaldırılması, vergilendirmenin talep kaynaklı saptırıcı etkisini ortaya çıkarmakta ve iktisadi kararların, vergi oranı farklılıklarına göre esnekliğini arttırmaktadır. Ekonomik birimlerin tepkisi ölçüsünde bu saptırıcı etki; fiyatlar, faiz oranları ve ücretlere yansımaktadır (Kopits, 1992: 4). Ayrıca bölgesel birlikte yer alan bir ülke, diğer ülkelere kıyasla, daha yüksek oranda dolaylı vergi uyguladığı takdirde, elde edilen tüm vergi geliri tekrar topluma harcansa bile, o ülkede yaşayan bireylerin tüketiminin diğer birlik ülkelerine kayması beklenmektedir (Tanzi, 1995: 18). Bu bağlamda, talep kaynaklı sapmaların önlenebilmesi için, bölgesel birliklerde, dolaylı vergilerin uyumlaştırılması gereği ön plana çıkmaktadır.

Bölgesel birliklerde, vergi uyumlaştırması olmaksızın, sınır engellerinin kaldırılması, sınırsız hale gelecek olan kişisel alışverişlerde; kişilerin, daha düşük vergiye sahip ülkelerden alışveriş yapma yolunu seçmelerine neden olacaktır. Bu durum sonucunda, yüksek vergi oranına sahip ülkeler talep kayması nedeniyle, gelir kaybına uğrayacaklardır. Nihayetinde oran uyumlaştırmasının yapılmaması halinde, özellikle yüksek oranlı vergi uygulanan ülkelerde, yurtiçi mal ve hizmet tüketimi, üretim ve vergi gelirleri azalacaktır (Bovenberg ve Horne: 29-30).

Talep kaynaklı saptırıcı etkilerin önlenebilmesi için bölgesel birlik içerisinde mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerde tarafsızlığın sağlanması gerekmektedir. Bunun için varış yeri ilkesi geliştirilmiş olup, dünyadaki çoğu ülke tarafından uygulanmaktadır. Bu ilke sayesinde firmaların üretici fiyatları temelinde rekabet edebilecekleri ve böylece yüksek düzeyde çıktı alınabileceği düşünülmektedir (Sinn, 1990: 2). Ancak ekonomik bütünleşme sürecinde sınır kontrollerinin kaldırılması halinde firmalar ve bireyler talep tercihlerini, düşük vergili ülkeler lehine değiştireceğinden, bu durum varış yeri ilkesinin etkinliğini azaltmaktadır. Bu sebeple sınır ötesi alımları sınırlamanın ve vergili fiyatların sınırlar arasında eşitlenmesinin vergi uyumlaştırması yoluyla olacağı düşünülmektedir (Sinn, 1990: 4). Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılması halinde (Kopits, 1992: 14):

- Standart orandan yüksek tüketim vergisi uygulanan ülkelerde, vergi uyumlaştırması sebebiyle fiyatların gerilemesinden dolayı talep artacaktır;
- Standart orandan daha düşük tüketim vergisi uygulanan ülkelerde ise vergi uyumlaştırması kaynaklı fiyatların yükselmesinden dolayı talep azalacaktır.

Dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına yönelik 1987 yılında Avrupa Topluluğu tarafından sunulan öneri[10] üzerine Avrupa'da dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasının olası etkilerine ilişkin çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Buna göre, Symons ve Walker (1989), İngiltere hanehalkı verileri ile yapmış oldukları çalışmada, dolaylı vergilerin uyumlaştırılması neticesinde toplam harcamalarının artacağı sonucuna ulaşmışlardır. Bovenberg ve Horne (1992) ise tütün, alkollü içecekler, akaryakıt, lüks mallar ve gıda tüketimleri üzerine yapmış oldukları inceleme sonucu; uyumlaştırmanın,

[10] Katma Değer Vergisi açısından, 91/860/EEC ve 92/77/EEC sayılı; Özel Tüketim Vergisi açısından 92/12/EEC, 92/81/EEC, 92/83/EEC, 92/84/EEC, 92/97/EEC, 92/80/EEC sayılı direktifler kabul edilerek yasal zemin sağlanmıştır.

Avrupa genelinde pek çok ülkede, tüketimin artması veya azalması şeklinde önemli değişikliklere sebep olacağı bulgusuna ulaşmışlardır.

Sonuç olarak mal ve hizmetlere olan talep, uyumlaştırma sayesinde düşük oran uygulayan ülkelerden yüksek oran uygulayan ülkelere doğru kayacaktır (Kopits, 1992: 14). Dolaylı vergilerin uyumlaştırılması açısından değerlendirildiğinde; Avrupa Birliği örneğinden hareketle, tekdüze matrah ilkesinden sapmalara son verilmesi ve vergi matrahlarının tam ve kusursuz uyumlaştırılması, katma değer vergisinde oran farklılaştırılmasının standart hale getirilmesi dolaylı vergiler alanında vergi uyumlaştırması için atılacak önemli adımlar arasında yer almaktadır (Öncel, Çağan, ve Kumrulu, 1981: 757-758).

Mali amaç dışında özel tüketim vergilerinin sosyal ve iktisadi sebeplerle belirli mal veya ürünlere uygulanan vergiler olduğu bilinmektedir. Sigara tüketiminin sağlık maliyeti sebepleriyle cezalandırılması, benzin tüketimi ve taşıt kullanımının kamusal mal olan yollardan ücretsiz faydalanmanın ve çevre kirliliğinin bir karşılığı olarak görülmesi, lüks tüketimin vergilendirilerek vergi sisteminde kısmi de olsa aşamalılığın sağlanması gibi örnekler özel tüketim vergisinin kullanım alanlarını ve amaçlarını göstermektedir. Toplam refah açısından değerlendirildiğinde bu vergilerin sosyal maliyetleri veya negatif dışsallık yayan ürünlere uygulanmasında bir sakınca bulunmamaktadır. Ancak lüks tüketime uygulanacak bir özel tüketim vergisinin, uygulanan malın talep esnekliğine bağlı olarak toplam refahı azaltması beklenir. Kaynakların tahsisi açısından değerlendirildiğinde ise özel tüketim vergisinin kullanımına ilişkin sorunlar özellikle yerli mal ve ürünlerin üretimlerinin ve tüketimlerinin dolaylı yoldan teşvik edilmesinde ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki Avrupa'nın güney ülkelerinde şarap ve türevlerinden özel tüketim vergisi oranları düşükken bu oran kuzey ülkelerinde yüksektir. Bira, cin ve benzeri alkollü içeceklerde ise bu durum tam tersi şeklindedir. Yerli üretimi ve tüketimi teşvik etmek için bu uygulamalara başvurulması kaynak dağılımında etkinliğin olumsuz etkilenmesine yol açabilmektedir. Bir diğer problem ise bazı ülkelerin mali kaygılar sebebiyle özel tüketim konusuna tabi mal ve ürünlere ilişkin oranları diğer ülkelere kıyasla daha düşük düzeylerde tutmasıdır. Bu durum talebin ve arzın yönünü değiştirerek kaynak tahsisini olumsuz etkilemektedir (Tanzi, 1995: 57-59).

1.7.3. Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri

Bir ülkenin ekonomik olarak büyümesini sağlayan temel unsurlardan birisi; doğal kaynaklar, sermaye, emek ve girişimi kapsayan üretim için gerekli faktörlerin etkin tahsisinin sağlanmasıdır. Optimal kaynak tahsisi ve tüketim akışının sağlandığı ekonomilerde sürdürülebilir ve istikrarlı bir ekonomik büyüme sürecinin yaşanması beklenir. Vergi uyumlaştırmasının ekonomik büyüme üzerindeki etkisi önceki başlıklarda yer verilen kaynakların etkin kullanılmaması sorunundan ortaya çıkmaktadır. Vergi kurallarındaki farklılıklardan kaynaklanan kaynak tahsisindeki çarpıklıklar kimi ülkelerde büyümeyi hızlandırırken kimi ülkelerde yavaşlatmaktadır.

Sermayenin tahsisinde bir bölgesel birlikte, düşük oranlı gelir vergisi uygulayan ülkeler, sermayedeki artışla büyümelerini hızlandırırken; sermayenin terk ettiği ülkeler ekonomik büyüme açısından olumsuz etkilenmektedir. Ayrıca riskli yatırımların daha fazla kazanç sağlama potansiyeline sahip olduğu gerçeğinden hareketle, artan oranlı bir gelir vergisi sistemleri riskli yatırımları cezalandıracaktır. Yüksek vergi yüküne sahip ülkelerde risk alma kapasitesi azalırken; düşük vergi yüküne sahip ülkeler artan yüksek risk alma kapasitesi ile ekonomik büyüme açısından avantaj sağlayacaklardır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 72).

Ekonomik büyüme açısından emek faktörünün dağılımı dikkate alındığında, pek çok alanda yetenekli iş gücünün bulunması ve bunların iyi dağıtılmasının ekonomik büyüme üzerindeki ciddi olumlu etkilere sahip olduğu Hsieh vd. (2019), Strenze (2013) ve Murphy vd. (1991)'nin yapmış oldukları çalışmalarda belirtilmektedir. Murphy vd. (1991)'e göre, yetenekli bireyler çalıştıkları iş kolunda yenilik yapar ve büyümeyi teşvik ederler; ancak rantı gözeten bireyler ise yalnızca servetin yeniden dağıtılmasında rol oynar ve büyümeyi azaltırlar. Emek faktörünün vergilendirilmesi üzerine Tanzi (1995), yüksek gelire sahip olma eğilimlerinden dolayı en yetenekli bireylerin, en yüksek marjinal vergi oranına maruz kalmalarının bu bireylerin göç etme eğilimlerinin artması ile sonuçlanacağına dikkat çekmektedir. Ortak pazar ilkelerinin uygulandığı bir bölgesel birlikte, vergi uyumlaştırmasının olmaması halinde, yetenekli emek gücü, vergi yükü yüksek ülkelerden, daha düşük olan veya benzer vergi yüküne sahip ancak daha iyi kamu hizmeti sağlayan ülkelere hareket edecektir ve bu durum ise bölgesel birlik içerisinde bölgesel büyüme farklılıklarına sebep olacaktır. Aynı bölgesel birlik içerisinde yer alan kimi ülkeler

daha hızlı bir kalkınma ve büyüme sürecine girecekken kimi ülkeler ise zaman içerisinde ya olduğu gibi kalacak ya da daha düşük düzeyde ilerleme kaydedecektir.

1.7.4. Maliye Politikası Üzerine Etkileri

Vergi uyumlaştırmasının, ekonomik birliğe üye ülkeler arasında maliye politikasının yürütülmesi ve etkinliği üzerine de etkileri olabilmektedir. Bunlardan ilki, parasal ve mali bütünleşmeyi gerçekleştiren bir bölgesel birliğe üye ülkeler, enflasyon vergisini kullanarak bütçe açıklarını merkez bankası finansmanı yoluyla paraya çeviremezler. Ayrıca parasal birlik ile zorunlu karşılık oranları aşağı yönlü uyumlaştırılarak rezerv para yaratılması yoluyla finansman açıklarının giderilmesinin de önüne geçilecektir. İkinci olarak ise parasal ve mali birlik sonucunda üye ülkelerin uyması gereken ve bütçe açığı ve kamu borçlanmasına ilişkin sınır belirleyen mali kuralların belirlenmesidir. Sınır kontrollerinin kaldırılması ve vergi uyumlaştırmasının uygulanması sonucunda yüksek vergili ülkelerde azalan vergi gelirleri, bütçelerin daha verimli kullanılmasını sağlayacaktır (Kopits, 1992: 19-20).

1.7.5. Diğer Etkiler

Vergi uyumlaştırmasının iktisadi etki ve sonuçları yanında aşağıda sayılan etkileri de bulunmaktadır. Bu etkilerden ilki bölgesel birlik dışındaki ülkeler üzerinde görülebilmektedir. Bölgesel birliğe dahil çok uluslu şirketler, vergi uyumlaştırması neticesinde azalan işlem ve sermaye maliyetleri dolayısıyla elinde tuttuğu fazla sermayeyi, sermaye ihracatı yoluyla birlik dışındaki ülkelerde yeni ticaret akışları oluşturabilir ve bu ülkelerde istihdam ile büyümeyi teşvik edebilir (Kopits, 1992: 18). Bir başka etki ise eşitlik ilkesi bakımından görülebilmektedir. Vergilendirmede eşitlik ilkesi hem kişiler arasında hem de ülkeler arasında dikkate alınmalıdır. Kişilerarası eşitlikte, bir ülkenin mukimleri arasında vergi muameleleri bakımından herhangi bir ayrım yapılmamaktadır. Ülkelerarası eşitlikte ise, farklı ülkelerde mukim mükellefler vergi muameleleri bakımından benzer veya ortak kurallara tabi olmaktadırlar (Kopits, 1992: 8). Günümüzde kişilerarası eşitlik Avrupa Birliği düzenlemelerinde özellikle ayrım yapmama ilkesine dayanılarak uygulama alanı bulmaktadır. Ancak vergi oranları, matrahın belirlenmesi, vergi indirimleri, istisnalar ve muafiyetler gibi unsurların tamamının uyumlaştırılmasını içeren ortak uzlaşı politikaları, Avrupa Birliği'ndeki kısmi çabalar haricinde, hiçbir bölgesel birlik kapsamında yer almamaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

EKONOMİK BÜTÜNLEŞME AMAÇLI BÖLGESEL BİRLİKLER VE VERGİ UYUMLAŞTIRMASINA YÖNELİK DÜZENLEMELERİ

Ekonomik bütünleşme süreçleri ile vergi uyumlaştırması ilişkisinden bahsedilen önceki bölümden hareketle; bu çalışma kapsamında, bölgesel birliklerin bütünleşme düzeyleri ve vergi konularına dair düzenlemelerinin bilinmesi önemlidir. Çünkü çalışmada, özellikle ortak pazar aşamasından sonra, vergi uyumlaştırması ile ilgili sorunların ortaya çıktığı vurgulanmaktadır. Bu doğrultuda ikinci bölümde, siyasi varlığını sürdüren bölgesel birlikler incelenmekte ve bu birliklerin bütünleşme süreçleri ve vergi uyumlaştırmasına yönelik çabaları ortaya konmaktadır. Ayrıca buradan elde edilen bilgiler üçüncü bölümde elde edilen sonuçlar ile ilişkilendirilerek vergi uyumlaştırmasına yönelik çıkarımların yapılmasında fayda sağlayacaktır.

2.1. AVRUPA BİRLİĞİ

Avrupa devletlerinin birleştirilmesi düşüncesi, gerek askeri güç (Napolyon veya Hitler gibi) gerekse akdi yolların kullanılması (Hansa Birliği, Zollverein gibi) ile tarihsel süreçte birçok kez uygulama bulmaya çalışmıştır. Ancak kıtadaki siyasi istikrarsızlıklar ve savaş dönemleri Avrupa Birliği'nin kurulmasını gelecek yıllara ötelemiştir (Machlup, 1977: 106; Uçkan Dağdemir, 2016: 62). İlk olarak, 17. Yüzyılda William Penn tarafından öne sürülen ve İkinci Dünya Savaşından sonra Jean Monnet, Robert Schuman, Winston Churchill gibi döneminin önemli kişileri tarafından da destek bulan Avrupa Birleşik Devletleri fikri tekrar gündeme gelmiştir (Penn, 1896: 280-283; Erkan, 2009: 6-7). Nihayetinde, Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nu kuran Paris Antlaşması 1951 yılında imzalanarak Avrupa Birliği'nin günümüz temelleri inşa edilmiştir.

Avrupa Birliği günümüzde; Almanya, Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hırvatistan, Hollanda, İrlanda, İspanya, İsveç, İtalya, Güney Kıbrıs Rum Cumhuriyeti, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Slovenya ve Yunanistan olmak üzere 27 üye ülkeden oluşmaktadır. Buna ilaveten Arnavutluk, Moldova, Kuzey Makedonya, Karadağ, Sırbistan, Türkiye ve Ukrayna adaylık süreci devam eden 7 ülkedir. Bosna Hersek, Kosova ve Gürcistan ise potansiyel adaylar olarak görülmektedir (European Commission, 2022).

2.1.1. Kurucu Antlaşmalarda Ekonomik Bütünleşme ve Vergi Uyumlaştırmasının Gelişimi

18 Nisan 1951 yılında imzalanan Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğunu Kuran Antlaşma olarak bilinen, Paris Antlaşması [11] ile Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu kurulmuştur. Antlaşmaya Belçika, Almanya, Fransa, İtalya, Lüksemburg ve Hollanda taraf olup; kömür ve çelik madenlerinin serbest dolaşımını organize etmek ve üretim kaynaklarına erişimi serbest bırakmak amaçlanmaktadır. Antlaşmanın süresi 27 Temmuz 2002 yılında sona ermiştir (Kömür ve çelik sektörüne ilişkin kurallar daha sonra Roma Antlaşması'na dahil edilmişlerdir). Bu süre zarfında Paris Antlaşması; 1965 Brüksel Antlaşması, 1970 ve 1975 bazı mali hükümlere ilişkin kabul edilen Antlaşmalar, 1984 Grönland Antlaşması, 1992 Avrupa Birliği Antlaşması, 1986 Avrupa Tek Senedi, 1997 Amsterdam Antlaşması, 2001 Nice Antlaşması ve farklı tarihlerde kabul edilen katılım Antlaşmaları ile çeşitli değişikliklere uğramıştır. Bunların bazılarına bakıldığında;

- 25 Mart 1957 imzalanan Roma Antlaşması'nda [12] siyasal bütünleşme modeline yer verilmemekle birlikte, ekonomik bütünleşme modeli olarak gümrük birliği benimsenmiştir. Ancak Roma Antlaşması'nda, Avrupa Ekonomik Topluluğu için ortak pazarın kurulması ve bir takım politikaların (vergi, sosyal, çevre, güvenlik gibi) uyumlaştırılmasına ilişkin maddelerin yer alması, esasında gümrük birliğinin ilerisinde bir ekonomik bütünleşmenin söz konusu olduğunu göstermektedir (Çağan, 1981: 671). Antlaşma'da, ortak pazar doğrultusunda; tüm mal ve hizmetleri kapsayacak şekilde, serbest rekabete sahip ekonomik alan oluşturulması ve Antlaşmaya taraf ülkelerin ticareti etkileyebilecek kısıtlamaları ve buna yönelik devlet teşviklerinin yasaklanması önemli adımlar olarak öne çıkmaktadır. Gümrük birliği kapsamında ise Antlaşmaya taraf ülkeler arasındaki kotalar ve gümrük vergileri kaldırılmış ve üçüncü ülkelere karşı ortak bir tarife belirlenmiştir. Antlaşma; 95 ve 99'uncu maddelerde ortak topluluk kuralı başlığı altında, vergi düzenlemelerine ve 100 ve 102'inci maddelerde mevzuatın yakınlaştırılması konularına dair kurallar içermektedir. Roma Antlaşması vergi

[11] Detaylı bilgi için bkz.: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM:xy0022

[12] Detaylı bilgi için bkz.:
Antlaşma özeti için, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM:xy0023 ;
Antlaşma metni için, http://data.europa.eu/eli/treaty/teec/sign (European Economic Community, 1957)

uyumlaştırması açısından; vergilerden kaynaklanan ayrımcılığın önüne geçilmesi, dolaylı ve doğrudan vergilerde vergi indirim müessesine ilişkin esasların belirlenmesi ve tüketim vergilerinin uyumlaştırılması gerekliliğine yönelik kurallar içermektedir. Mevzuatların yakınlaştırılması başlığında ise; ortak pazarın korunması amacıyla yasa hükümlerinin, topluluk kuralları ile uyumlu hale getirilmesi gerekliliğinden bahsedilmektedir. Bu sebeplerden ötürü Roma Antlaşması vergi uyumlaştırması açısından, gelecekte yapılacak düzenlemelere hukuki bir zemin hazırlamakta; ancak vergi uyumlaştırmasına dair doğrudan bir çözüm veya metot sunmamaktadır.

- 17 Şubat 1986 yılında imzalanan Avrupa Tek Senedi[13], Avrupa'da ekonomik bütünleşmenin sağlanmasına yönelik en önemli adım olarak görülmektedir. Bu sayede Topluluk içinde, rekabeti ve verimliliği arttırmak için serbest dolaşımın önündeki fiziksel (gümrük ve pasaport kontrolleri gibi), teknik (ticareti ve sermaye akışlarını etkileyen kısıtlamalar gibi) ve mali (dış ticarette uygulanan dolaylı vergiler gibi) engellerin kaldırılmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. (Kopits, 1992: 1). Avrupa Tek Senedi, ekonomik bütünleşme süreci açısından somut kararlar içermekle birlikte; vergi uyumlaştırması açısından bakıldığında, dolaylı vergilerin uyumlaştırmasına yönelik somut hükümler (Single European Act, 1987: Art. 17) içermekte, ancak doğrudan vergiler açısından yetersiz kalmaktadır. Her ne kadar dolaylı vergilerin ortak pazarın işleyişi açısından uyumlaştırılması gerekliliğine vurgu yapılmış olsa da Roma Antlaşması'nda da olduğu gibi vergi uyumlaştırması sürecine ilişkin net bir yol haritası sunamamaktadır. Ancak ilerleyen dönemlerde özellikle dolaylı vergilerin uyumlaştırılması için yapılacak olan ikincil düzenlemelere ise hukuki zemin hazırlamaktadır.
- 7 Şubat 1992 tarihinde imzalanan Maastricht Antlaşması[14], Avrupa Birliği'ni kuran Antlaşma olarak bilinmektedir. Antlaşmanın temel amacı, Avrupa Para Birliği'ne hazırlanmak ve Avrupa vatandaşlığı, ortak dış ve iç politika gibi siyasi birliğin unsurlarını başlatmak olarak ifade edilmektedir. Antlaşma, Avrupa Birliği ülkelerinin ekonomik, sosyal ve parasal alanlarda ileri derecede uyum sağlanması için tedbirler içermesi yönünden ortak pazarı güçlendirmekte ve ekonomik

[13] Detaylı bilgi için bkz.:
Özet metin için, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/LSU/?uri=CELEX:11986U/TXT
Antlaşma metni için, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ:L:1987:169:TOC
[14] Detaylı bilgi için bkz.: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/LSU/?uri=celex:11992M/TXT

bütünleşmeyi daha ileri düzeylere taşımaktadır. Bununla birlikte mali politikalar alanında ise mali disiplin ve bütçe disiplinine yönelik kurallar tanınmakta; ancak vergi uyumlaştırmasına ilişkin yeni bir ifade sunulmamaktadır.

- 13 Aralık 2007 tarihinde imzalanan Lizbon Antlaşması[15], Avrupa Birliği kurucu antlaşmaları üzerinde değişiklik yapan en güncel antlaşmadır. Bu Antlaşmaya kadar geçen süreçte, gümrük birliğinin kurulması ve işleyişinin sağlanması, ortak pazarın kurulması ve işleyişinin sağlanması, sosyal, ekonomik ve çevresel politikaların ortak çıkarlar doğrultusunda şekillendirilmesi ve işleyişinin sağlanması gibi konulara yönelik önemli gelişmeler kaydedilmiştir.

Avrupa Birliği kurucu antlaşmaları ve bu anlaşmalara değişiklik getiren antlaşmalara bakıldığında gümrük vergisi haricindeki diğer vergi politikalarının uyumlaştırılması konusu, vergilendirmenin ülkeler açısından hassas bir araç olarak görülmesi sebebiyle, her zaman ikinci planda kalmıştır. Bu antlaşmalarda doğrudan vergilere ilişkin somut hiçbir düzenleme bulunmazken, dolaylı vergilere ilişkin tek bir madde bulunmaktadır.

2.1.2. Avrupa Birliği Hukukunun Kaynakları

Avrupa Birliği hukukunun kaynakları birincil mevzuat, uluslararası antlaşmalar, ikincil mevzuat ve tamamlayıcı hukuk kurallarından oluşmaktadır. Birincil mevzuatta yer alan hukuk kuralları ve uluslararası antlaşmalar bağlayıcı hükme sahiptir. İkincil mevzuatta yer alan hukuk kurallarının ise bir kısmı bağlayıcı hükme sahipken bir kısmı bağlayıcı değildir. Tamamlayıcı hukuk kuralları ise birincil mevzuata uygun olmaları gerekliliğinden hareketle bağlayıcı hukuk kuralları olarak ifade edilmektedir. Bu bağlamda Tablo 5'de Avrupa Birliği hukukunun kaynakları sunulmaktadır.

[15] Detaylı bilgi için bkz.: https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/5/the-treaty-of-lisbon#_ftn4

Tablo 5: *Avrupa Birliği Hukukunun Kaynakları*

Birincil Hukuk	Avrupa Birliği'ndeki en üstün hukuk kaynağıdır. Birincil hukukun temel kaynakları kurucu antlaşmalardır. Birincil hukuk Avrupa Birliği ve Üye Devletlerin yetki ve sorumluluklarının dağılımı ile Avrupa Birliği kurumlarının politika üretmek için çalıştıkları yasal çerçeveyi belirler.	
Birincil Hukukun Kaynakları	*Kurucu Antlaşmalar*	Paris Antlaşması (1951) Roma Antlaşması (1957) Maastricht Anlaşması (1992)
	Değiştiren Antlaşmalar	Avrupa Tek Senedi (1986) Amsterdam Antlaşması (1997) Nice Antlaşması (2001) Lizbon Antlaşması (2007)
	Katılım Antlaşmaları	Avrupa Birliği'ne ülkelerin katılımı antlaşma ile yapılmaktadır. 1972, 1979, 1985, 1994, 2003, 2005, 2012 tarihlerinde Birlik üyelerinin genişlemesi için antlaşmalar yapılmıştır.
	Tamamlayıcı Antlaşmalar	Kurucu Antlaşmaların belirli bölümlerini değiştiren ek antlaşmalardır. Brüksel (Birleşme) Antlaşması (1965) örneklerinden birisidir.
	Protokoller	Kurucu ve değiştiren antlaşmalara eklenen protokolleri kapsamaktadır.
	Temel Haklar Sözleşmesi	Avrupa Birliği hukuku uygulanırken, Avrupa Birliği kurumları ve Üye Devletlerin saygı duyması gereken temel hakları ortaya koymaktadır. Yasal olarak bağlayıcıdır ve Avrupa Birliği antlaşmaları ile aynı hukuki değere sahiptir.
	Avrupa Adalet Divanı'nın belirlediği genel ilkeler	Adalet Divanı, antlaşmaları yorumlayabilir ancak geçerliliğine dair kural koyamaz.
Uluslararası Anlaşmalar	Uluslararası anlaşmalar, birincil ve ikincil hukuktan ayrıdırlar. Avrupa Birliği Adalet Divanına göre bu anlaşmalar doğrudan etkiye sahip olabilir ve yasal güçleri ikincil mevzuattan daha üstündür.	
İkincil Hukuk	Kurucu antlaşmaları esas almak koşuluyla, Avrupa Birliği kurumlarının kurucu antlaşmalarda belirtilen politika ve hedeflere dair türettiği uygulamalar, önlemler, kurallar, tedbirler veya açıklamaları içeren belgelerdir. Bağlayıcı ve bağlayıcı olmayanlar ve Avrupa Birliği İşleyişi Hakkındaki Antlaşma 288. Maddede yer alanlar ve almayanlar olmak üzere ayrımlara sahiptir. Regülasyonlar, direktifler, kararlar, görüşler ve tavsiyeler 288. Maddede yer alırken; önceki anlaşmalara dayanan belirli düzenlemeler ve tipik olmayan işlemler 288. Maddede belirtilmeyen ikincil hukuk kaynaklarıdır.	
İkincil Hukukun Kaynakları	*Tüzükler (Regulations)*	Avrupa Birliği genelinde uygulanan bağlayıcı yasama işlemidir.
	Direktifler (Directives)	Tüm Avrupa Birliği ülkelerinin yerine getirmesi gereken bir hedefi belirleyen bağlayıcı bir yasama işlemidir. Direktiflerde hedefin yerine getirilme usulünün belirlenmesi ülkelere bırakılmaktadır.
	Kararlar (Decisions)	Hitap ettiği kişiler için (örneğin, bir Üye Devlet veya bir işletme gibi) bağlayıcılığı olan hukuki işlemlerdir.
	Tavsiye ve Görüşler (Recommendations and Opinions)	Avrupa kurumlarının tavsiye ve görüşlerini bildiren ve muhataplarına yasal bir yükümlülük getirmeden bir eylem çizgisi öneren veya açıklama yapan bağlayıcı olmayan hukuki işlemlerdir.
	Bildiriler (Communications)	Komisyonun, güncel bir konu hakkında kendi düşüncesini ortaya koyduğu yasal olarak etkisi olmayan ve zorunluluk içermeyen belgelerdir. 288. Maddede düzenlenmemiştir.
	Önceki anlaşmalara dayanan düzenlemeler	Lizbon Antlaşması'ndan önce kabul edilen cezai meseleler, özgürlük, adalet ve güvenlik alanlarında uygulanan çerçeve kararlardır.
	Tipik olmayan işlemler	Kurumlar arası anlaşmaları (bütçe disiplini gibi) ve kurumların usul kurallarını (Avrupa Parlamentosu veya Komisyonunu usul kuralları gibi) içeren bağlayıcı olan hukuki işlemler ile Avrupa Birliği anlaşmalarına atıfta bulunan veya Avrupa Birliği kurumlarının uygulamalarına dayanan, yasal etkileri olması amaçlanmayan kararlar ve sonuçlardan oluşmaktadır.
Tamamlayıcı Hukuk Kuralları	Avrupa Birliği hukukunun yazılı olmayan kaynaklarıdır. - *Adalet Divanı içtihatlarını,* - *Uluslararası hukuk kurallarını* - *Hukukun genel ilkelerini* içermektedir.	

Kaynak: Publications Office of the European Union (2020), Publications Office of the European Union (2022), Publications Office of the European Union (2021), Publications Office of the European Union (2018) kaynaklarından derlenmiştir.

Ekonomik bütünleşme sürecinde Avrupa Birliği'nde gümrük birliği ve ortak pazar kuralları, kurucu antlaşmalara dâhil edilerek birincil mevzuatta düzenlenmektedir. Vergi hukuku açısından yapılan düzenlemeler ise genellikle

tüzük, direktif, karar ya da tavsiye şeklinde ortaya çıkmaktadır. Avrupa Birliği'nde birincil mevzuatta yer alan mali düzenlemelerin, Konsey tarafından kabul edilmesi ve Roma Antlaşmasının ilgili maddelerine dayandırılması gerekmektedir. İkincil mevzuata ilişkin mali düzenlemeler ise Komisyon tarafından veya Komisyon'un önerisi üzerine, Konsey tarafından kabul edilmektedir (Erkan, 2009: 29).

2.1.3. Avrupa Birliği Hukukunda Vergi Konularına Dair Düzenlemeler

Avrupa Birliği'nin kabul edip yürürlüğe aldığı düzenlemelere bakıldığında; ekonomik bütünleşme süreçlerine yönelik açık niyet ile bu niyete dair kapsamlı ve bağlayıcı düzenlemelere, Birliğin birincil hukuk kaynağı olan kurucu antlaşmalarda yer verildiği görülmektedir. Bu çalışmada, Avrupa Birliği düzenlemeleri özelinde eleştirilen husus ekonomik bütünleşmeye yönelik hükümlere verilen önemin, ekonomik bütünleşmenin bir gereği olarak düşünülen vergi uyumlaştırmasına verilmemiş olmasıdır. Bu sebeple, Avrupa Birliği hukuku kaynakları incelenirken, vergi uyumlaştırması meselesinin hem birincil hem de ikincil mevzuatta yer alan kurallar bağlamında daha detaylı incelenmesinin gerekli olduğu kanaatine varılmıştır.

2.1.3.1. Birincil Mevzuat

Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu Kuran Antlaşma, çeşitli tarihlerde yapılan değişikliklerle, içeriğinin yanı sıra, ismi bakımından da değişikliğe uğramıştır. Öncelikle, 1 Kasım 1993 tarihinde yürürlüğe giren Avrupa Birliği Antlaşmasıyla, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu Kuran Antlaşma'nın adı Avrupa Topluluğu'nu Kuran Antlaşma olarak değişmiştir. 1 Aralık 2009 tarihinde yürürlüğe giren Lizbon Antlaşması ise, Avrupa Topluluğu'nu Kuran Antlaşma'nın adını, Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma olarak değiştirmiştir (AB Genel Sekreterliği, 2011). Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma (TFEU); çeşitli antlaşmalar, tüzükler, kararlar ve protokoller ile güncellenmektedir. Ayrıca Birlik, Avrupa Birliği Antlaşması'nın ve Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma'nın bütünleştirilmiş halini ekler ve protokolleri ile birlikte yayınlamaktadır. Bu Antlaşmaya dair vergi ve vergi uyumlaştırması konularına ilişkin düzenlemeler değerlendirilirken, bilimsel çalışmalarda genel kaynak olarak kullanılması sebebiyle, Antlaşmanın 01.03.2020 tarihinde yayınlanan halinden, AB Genel Sekreterliği'nin çevirisi ile mukayese edilerek, yararlanılmıştır. Çalışmanın konusuna uygun olarak,

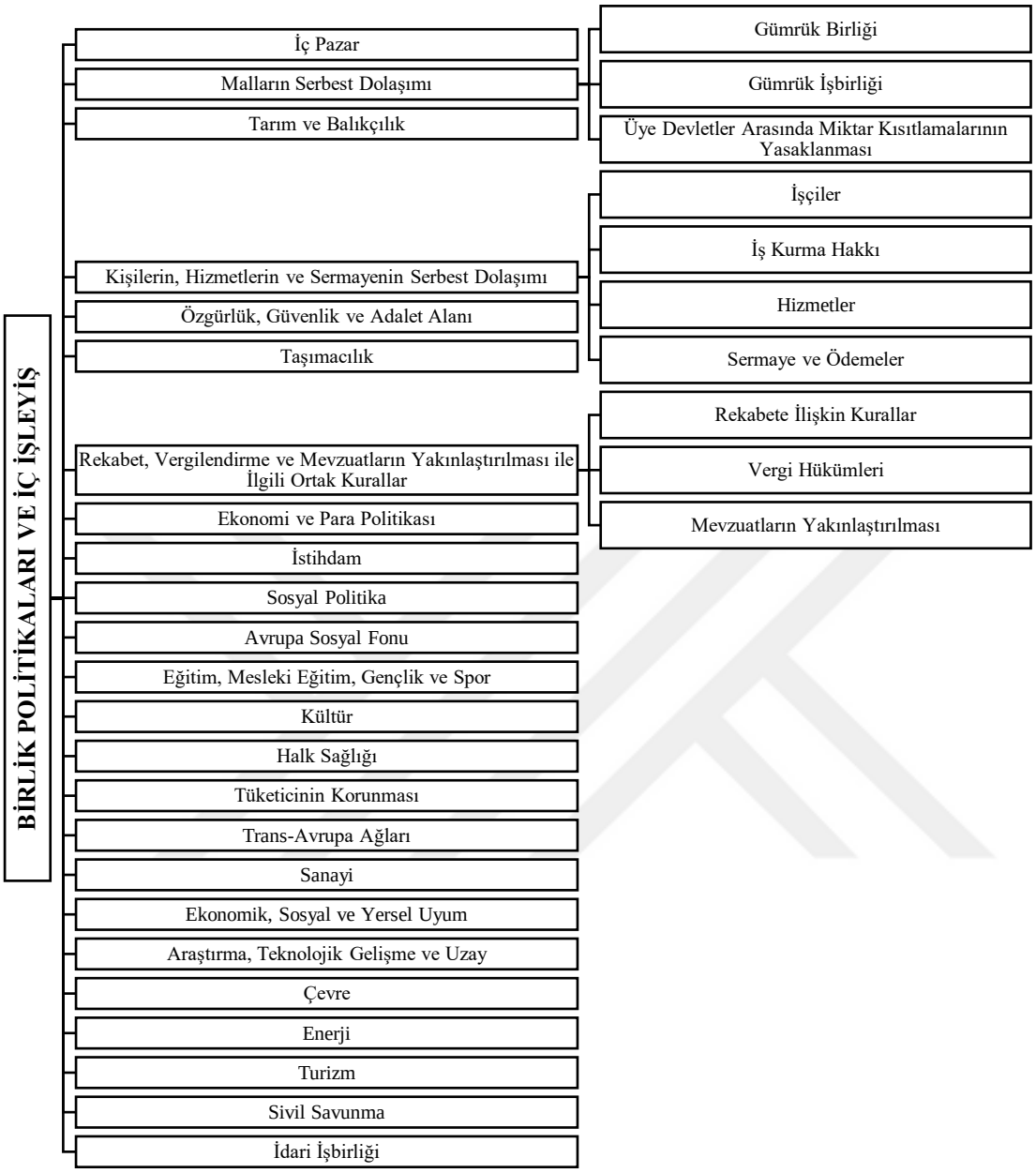
TFEU'da yer alan, ekonomik bütünleşme, vergi ve vergi uyumlaştırmasına dair düzenlemeler aşağıdaki paragraflarda değerlendirilmektedir.

TFEU birinci kısımda Birlik ilkeleri ve yetki alanları 1-17'inci maddelerde tanımlanmaktadır. İlgili maddelerde; Birliğin yetki alanı, kapsam, yetki paylaşımı, uyum, koordinasyon ve sorumluluk konularına değinilmekte; vergi ile ilgili konuları doğrudan ilgilendiren ifadelere yer verilmemektedir. 3'üncü maddede *"Birlik; gümrük birliği, iç pazarın işleyişi için gerekli rekabet kurallarının oluşturulması, para birimi Euro olan devletler için para politikası, ortak balıkçılık politikası, ortak ticaret politikası alanlarında münhasıran yetkiye sahiptir."*, ifadesi ile Avrupa Birliği'nin ortak pazarın ilerisinde bir bütünleşme düzeyinde olduğu anlaşılmaktadır.

TFEU ikinci kısımda ayrımcılık yapmama ve Birlik vatandaşlığına dair kurallar, 18-25'inci maddelerde, yer almaktadır. Buna göre; Birlik içerisinde, vatandaşlığa dayalı her türlü ayrımcılık yasaklanmaktadır. Ayrıca birlik vatandaşlarının Üye Devlet vatandaşları ile aynı muameleye tabi tutulmasına dair kurallar belirlenmektedir. Birlik vatandaşlığı tanımlanırken, birlik vatandaşlarının Birliğin her yerinde aynı veya benzer hükümlere tabi olması durumu söz konusu değildir. Birlik vatandaşlarının, kendi ülkeleri dışındaki diğer Üye Devletlerde, diğer Üye Devletlerin vatandaşları ile aynı muameleye tabi tutulması ifade edilmektedir. Aynı zamanda, ilgili maddede, ülkelerin yasa ve mevzuatlarının bu kısımdan hareketle uyumlaştırılması konusu hariç tutulmuştur. Bu sebeple, ikinci kısım, vergi uyumlaştırması açısından ciddi bir dayanak teşkil etmemektedir. Çünkü Üye Devletler ulusal vergi mevzuatlarını uygulamaya devam etmektedirler. İlgili maddeler; kişilerin serbest dolaşımını ve ikamet edebilmesini sağlamakla birlikte birlik vatandaşlarının, vergi ile ilgili konular dâhil, milliyet temelli ayrımcılığa maruz kalmalarını önlemektedir. Bu yönüyle ortak pazarın unsurlarından birisi olan emek faktörünün serbest dolaşımının önündeki engelleri kaldıran önemli bir düzenlemedir.

TFEU üçüncü kısımda birlik politikaları ve iç işleyiş ile ilgili kurallar, 26-197'inci maddelerde, düzenlenmekte olup; bu kısım ekonomik bütünleşme ve vergi ile ilgili konular dâhil olmak üzere 24 başlık barındırmaktadır. İlgili başlıklarda, ekonomik bütünleşme sürecine ilişkin ortak pazar, ekonomik birlik ve parasal birlik konularına dair detaylı kuralların belirlendiğini hatta bu süreçlerin işleyişinin aksamaması için vergi ile ilgili kurallar dâhil olmak üzere pek çok tedbir başlığının yer aldığı Tablo 6'da görülmektedir.

Tablo 6: *TFEU Birlik Politikası ve İç İşleyiş Kısmının Başlık Düzeni*



TFEU'da yer alan vergi konularına yönelik düzenlemelere bakıldığında;

- TFEU Md. 28'de, "*Birlik, tüm mal ticaretini kapsayacak şekilde Üye Devletler arasındaki ithalat ve ihracat üzerindeki gümrük vergilerinin ve eş etkili tüm mali yükümlülüklerin yasaklanmasını ve üçüncü ülkeler ile olan ticaretlerde ortak bir gümrük tarifesinin kabul edilmesini içeren bir gümrük birliği oluşturur.*" ifadesine yer verilmekte ve takibindeki maddelerde gümrük birliğine ilişkin hüküm ve yükümlülükler detaylandırılmaktadır. TFEU 34 ve 35'inci maddelere göre, "*Üye Devletler arasındaki ithalata ve ihracata ilişkin tüm miktar kısıtlamaları ve eş etkili önlemler yasaklanacaktır*" ifadesine yer verilerek gümrük vergileri ile beraber diğer

ticari kısıtlamaların da önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Hatta, 38. Maddede, devlet himayesindeki tekel ürünlerinin dağıtımında da birlik ülkeleri arasında ayrımcılık oluşturmayacak şekilde dağıtımın yapılması gerekliliği vurgulanarak, ekonomik bütünleşme sürecinde gümrük birliğinin temeli sağlamlaştırılmıştır. Vergi uyumlaştırması açısından değerlendirildiğinde ise, Avrupa Birliğinde vergi uyumlaştırması konusundaki en net uygulamanın birlik içinde sıfır oran ve birlik dışında ortak tarife şeklinde gümrük vergilerinde olduğu görülmektedir.

- TFEU Md. 44'de; "*Bir üye devletteki ürünün, başka bir üye devletteki ürünle rekabetini etkileyen düzenlemeye tabi olması durumunda, söz konusu eşitliği bozucu düzenlemenin bulunduğu üye devletten ithal edilen bu ürüne, ihraç eden üye devlet tarafından ihracat sırasında telafi edici bir vergi uygulanmamışsa, ürünün girişi esnasında telafi edici vergi uygulanır.*" denilerek, gümrük birliğine, rekabete ve ayrımcılığına dair kurallara uyum sağlanabilmesi amaçlanmıştır.
- TFEU Md. 107'de; *"Antlaşmalar'da aksi belirtilmedikçe, belirli teşebbüsleri veya belirli malların üretimini kayırarak rekabeti bozan veya bozma tehdidi oluşturan bir Üye Devlet tarafından alınmış veya devlet kaynaklarına başvurularak sağlanmış hiçbir yardım, Üye Devletlerle ticareti etkilediği sürece iç pazar ile bağdaşmamaktadır."* denilerek devlet yardımlarının kullanılmasında, uyum gerekliliği kurala bağlanmıştır. Aynı maddenin takip eden cümlelerinde ise devlet yardımlarının kapsamı belirlenmekte; diğer maddelerde işleyişe ilişkin kurallara yer verilmektedir. Devlet yardımları, işletmelerin vergi yüklerini etkilediğinden vergi harcaması olarak düşünüldüğünde, TFEU'da, vergi uyumlaştırması ile ilgili somut ve net ifadelere devletlerin teşvik politikalarında yer verildiği söylenebilmektedir.
- TFEU Md. 110'da; *"Hiçbir Üye Devlet, yerli ürünlere benzer diğer Üye Devlet ürünlerine, doğrudan veya dolaylı olarak, yerli ürünlere uyguladığından daha fazla doğrudan veya dolaylı herhangi bir türde vergi koyamaz. Ayrıca, hiçbir Üye Devlet, diğer Üye Devlet ürünleri üzerine, diğer ürünlere dolaylı koruma sağlayacak nitelikte herhangi bir iç vergi koyamazlar."* ve TFEU Md. 111'de; *"Üye Devletlerden birine ihraç edilen ürünler, doğrudan veya dolaylı olarak tabi tutuldukları iç vergiden daha yüksek bir iç vergi iadesinden yararlanamaz."* ifadelerine yer verilmektedir. 110 ve 111. Maddelerin, vergi uyumlaştırmasını sağlamaktan ziyade, malların serbest dolaşımındaki engellerin kaldırılmasına yönelik olduğu görülmektedir.

- TFEU Md. 112'de; *"satış vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergilendirme biçimleri haricindeki mali yükümlülükler bakımından, üye devletlere yapılan ihracata ilişkin vergi indirimi ve vergi iadelerinin uygulanması ve üye devletlerden yapılan ithalata ilişkin telafi edici mali yükümlülükler konulması, ancak Komisyon'un önerisi üzerine Konsey tarafından sınırlı bir süre için daha önceden onaylanması halinde mümkündür."* ifadesine yer verilmektedir. Buna göre, Üye Devletler arasındaki ithalat ve ihracat işlemlerinde dolaylı vergiler dışındaki mali yükümlülüklere ilişkin bir sınır tespit edilmekte; vergi uyumunun bozulmasının önüne geçilmeye ve malların serbest dolaşımı ile ortak pazar kurallarına zarar gelmesinin önlenmeye çalışıldığı söylenebilir.
- TFEU Md. 113'de; *"Konsey, özel yasama usulü uyarınca oy birliği ile hareket ederek, Avrupa Parlamento'suna ve Ekonomik ve Sosyal Komite'ye danıştıktan sonra, iç pazarın kurulmasını ve işleyişini sağlamak ve rekabetin bozulmasından kaçınmak için gerekli olduğu ölçüde, satış vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılmasına yönelik hükümler kabul eder."* ifadesine yer verilmektedir. 113. Maddede, TFEU'da vergi uyumlaştırmasına yönelik tek somut ve net ifade yer almaktadır. Bu kurala dayanarak dolaylı vergilerin uyumlaştırılması, Konsey'in kabul edeceği direktifler ile düzenlenebilir hale gelmiştir. Ancak Antlaşma'da doğrudan vergilere ilişkin böyle bir uyumlaştırma tedbirinden bahsedilmemektedir.
- Yedinci başlıkta mevzuatların yakınlaştırılmasına ilişkin kurallar 114 – 118. Maddelerde düzenlenmiştir. Buna göre, *"iç pazarın işleyişinin sağlanabilmesi için Avrupa Parlamentosu ve Konsey, olağan yasama usulüne göre hareket ederek ve Ekonomik ve Sosyal Komite'ye danıştıktan sonra, iç pazarın kurulmasını ve işleyişini amaçlayan, üye devletlerin kanun, ikincil düzenleme ve idari kurallarının yakınlaştırılmasına ilişkin tedbirleri kabul eder. Ancak bu kural; mali hükümlere, kişilerin serbest dolaşımına ve işçilerin hak ve menfaatlerine ilişkin hükümlere uygulanmaz."* ifadesine yer verilmektedir. Mevzuatların yakınlaştırılmasına ilişkin kurallar, her ne kadar vergi uyumlaştırmasına dayanak oluşturacak bir kural olarak görülse de; takip eden cümlede mali hükümlerde bu kuralın uygulanamayacağı ifadesi bahsedilen kuralların vergi uyumlaştırması yönünden önemini azaltmaktadır. Ancak bu başlık hükümleri; 2011/16/EU, 2009/133/EC, 2011/96/EU gibi doğrudan vergilere dair pek çok direktifin yasal dayanağını oluşturmaktadır.

- Son olarak TFEU Md. 325 özelinde vergi uyumlaştırması için bir değerlendirme yapıldığında; *"Birlik ve Üye Devletlerin, birliğin mali çıkarlarını etkileyen hileyle ve diğer her türlü hukuka aykırı faaliyetlerle mücadele edeceği; Üye Devletlerin kendi mali çıkarlarını korumak için aldıkları tedbirlerin aynısını, Birliğin mali çıkarlarını etkileyen hileyle mücadele etmek için de alacağı; ve Üye Devletlerin hileye karşı Birliğin mali çıkarlarını korumaya yönelik eylemleri koordine edeceği"* ifadesi ile, Avrupa Birliği genelinde vergi suçları ile mücadelede ortak bir uzlaşı sağlanmaya çalışıldığı düşüncesini ortaya çıkarmaktadır.

Birincil mevzuatın vergi uyumlaştırması kuralları bakımından özellikle doğrudan vergiler bakımından yetersiz kalmasına rağmen, TFEU'da içerdiği hükümlerden hareketle doğrudan vergilerin uyumlaştırmasını gerekli kılan bazı başlıklar bulunmaktadır. Buna göre;

- Sekizinci başlıkta düzenlenen Ekonomik ve Parasal Politika'ya ilişkin kurallarda: *"Avrupa Birliği ülkeleri, ekonomi politikalarını ortak çıkar olarak görmekte ve bu politikaları Konsey bünyesinde organize etmektedir. Bu kapsamda, Üye Devletler ve Birlik, kaynakların etkin dağılımını teşvik eden, serbest rekabete dayalı, açık pazar ekonomisi ilkesine göre hareket etmektedirler"*, denilmektedir. Vergi uyumlaştırması açısından değerlendirildiğinde; Birlik hukuku, serbest dolaşımın sağlanması, iç pazarın düzgün işleyişi ve Antlaşmalarda sayılan diğer amaçlar açısından dolaylı vergiler alanında vergi uyumlaştırmasına dair ikincil mevzuat düzenleme yapılabilmesine imkan tanımaktadır. Ancak doğrudan vergiler alanında uyumlaştırma tedbirleri alınabileceğine dair açık hüküm bulunmamaktadır. Bu durum ilgili başlıkta vurgulanan, kaynakların etkin tahsis edilmesi amacına ters düşmektedir. Aynı zamanda, Üye Devletlerdeki vergi, oran ve mevzuat farklılıklarının, özellikle doğrudan vergilerin uyumlaştırılmadığı bir ortamda, kaynak tahsisinde sapmalara yol açması beklenen bir durumdur.
- Dokuzuncu başlıkta düzenlenen istihdama yönelik kurallarda: *Üye devletler ve Birlik, koordineli bir istihdam stratejisi geliştirmek ve özellikle vasıflı, eğitimli ve uyum sağlayabilen bir işgücünü ve ekonomideki değişimlere duyarlı işgücü piyasalarını desteklemek yönünde çaba gösterirler.* denilmektedir. İlgili maddelerden anlaşıldığı üzere Birlik, her bir üyesi için, etkin bir istihdam politikasının belirlenmesini ve yürütülmesini hedeflemektedir. Birlik içinde emek faktörünün serbest dolaşım hakkına sahip olması, bir Üye Devlette veya Üye

Devletler arasında, kişisel gelir vergisi uygulamalarındaki farklılıklardan dolayı istihdam ortak politikalarının aksamasına sebep olması ihtimali göz önüne alındığında; kişisel gelir vergilerinin uyumlaştırılması konusu bu maddelerde yer alan amaçların gerçekleştirilebilmesi için önem kazanmaktadır.

- On sekizinci başlıkta düzenlenen Ekonomik, Sosyal ve Bölgesel Uyum kurallarında; *Birlik genelinde uyumlu kalkınmayı teşvik etmek amacıyla, Birliğin; ekonomik, sosyal ve bölgesel uyumu güçlendirmeye yönelik eylemler geliştireceğinden ve bu eylemleri izleyeceğinden* bahsedilmektedir. Ayrıca *Birlik, bölgeler arasındaki kalkınma düzeyleri arasındaki farklılıkları dezavantajlı bölgeler lehine azaltmayı* hedeflemektedir. İlgili maddelerde, bu amaca ulaşabilmek için endüstriyel, demografik ve coğrafi sebeplerden kaynaklanan dezavantajlı bölgelere vurgu yapılmıştır. Ancak bu konu, vergi farklılıkları bağlamında değerlendirilmemiştir. Bir önceki bölümde değinildiği üzere Üye Devletler arasındaki vergi farklılıklarının uyumlu bir kalkınma sürecini engelleme ihtimali bulunmaktadır. Çünkü diğer ülkelere kıyasla, vergi avantajı sunan ülkeler, kaynaklar bakımından her zaman avantajlı olacaklardır ve bu avantaj ise ekonomik büyüme ve kalkınmaya yönelik uyumun aksamasına yol açacaktır.

TFEU'da, ekonomik bütünleşme sürecine ilişkin ortak pazar, ekonomik birlik ve parasal birlik konularına dair detaylı kuralların belirlendiğini, hatta bu süreçlerdeki işleyişin aksamaması için vergi ile ilgili kurallar dahil olmak üzere pek çok tedbirin alındığı görülmektedir. Kurucu antlaşmalarda ekonomik bütünleşme sürecine ilişkin kurallar ciddiye alınmaktadır. Ancak ekonomik bütünleşmenin daha sağlıklı ilerleyebilmesi için gerekli olan vergilerin uyumlaştırılması sorunu, Üye Devletler nezdinde vergilerin hassas konular olduğundan kaynaklı gerekçelerle göz ardı edilmektedir. Vergi ile ilgili var olan düzenlemelerin çoğu ayrımcılık yapılmaması, ortak pazar ve gümrük birliğinin düzgün işleyişi, rekabetin bozulmaması konularını desteklemek amaçlarını taşımaktadır. Vergi uyumlaştırması bakımından sadece dış ticaret üzerinden alınan vergiler, devlet yardımları, dolaylı vergiler, mevzuatların uyumlaştırılması ve vergi suçları ile mücadele konularında düzenlemeler bulunmaktadır. Üye Devletlerin vergi sistemlerindeki farklılıklar, özellikle kaynakların dağılımı konusunda, Üye Devletler arasındaki eşitlik durumunu bozmaktadır. Bu eşitsizlik ise vergi farklılıklarından ötürü iç pazar kurallarına tabi olmanın gerektirdiği bir durum olan ticari serbestleşme kullanılarak daha fazla

artmaktadır. Avrupa Birliği'nin iç pazarın işleyişine ilişkin kuralları benimserken uyrukluğa dayalı ayrımcılığın önlenmesini hedeflediği görülmektedir. Buna karşın vergi ile ilgili meselelerde Üye Devletler'in birbirinden ayrı uygulamalara sahip olması konusunun kurucu antlaşmalarda arka planda kalması sebebiyle vergi uyumlaştırmasına yönelik kuralların yeterli olmadığı düşünülmektedir. Nihayetinde Avrupa Birliği'nin, kurucu antlaşmalar ile Konsey'e dolaylı vergiler alanında uyumlaştırma tedbirleri alma yetkisi verilmesinin dahi bu vergilerin iç pazarın işleyişine zarar vereceği endişesinden hareketle verildiği görülmektedir.

Bununla beraber, bu çalışmanın amacına uygun olarak, Lizbon Antlaşması ile işlerlik kazanan ve TFEU Beşinci Kısmın üçüncü başlığında düzenlenen ***Güçlendirilmiş İşbirliği*** kurallarının, vergilerin uyumlaştırılmasına dair problemlerin çözümünde etkili olabileceği düşünülmektedir. Bu bağlamda:

- 326. ve 327. Maddelere göre, *"Herhangi bir güçlendirilmiş işbirliği, Antlaşmalar ve Birlik hukukuna uygun olacaktır. Bu tür bir işbirliği, iç pazarı veya ekonomik, sosyal ve bölgesel uyumu zayıflatmaz. Üye devletler arasındaki ticarette engel veya ayrımcılık oluşturamaz ve rekabeti bozamaz."* ve *"Güçlendirilmiş işbirliği, işbirliğine katılmayan diğer Üye Devletlerin yetkilerine, hak ve yükümlülüklerine saygı gösterir. Diğer üye devletler ise, güçlendirilmiş işbirliğinin, katılan Üye Devletler tarafından gerçekleştirilmesini engellemezler."* ifadeleri ile Üye Devletler arasında yapılacak işbirliğinin sınırları ortaya konmaktadır.
- 328. Maddeye göre, *"Güçlendirilmiş işbirliği kuruluş aşamasında veya varlığını sürdürdüğü sürece, katılım koşullarına uyulması kaydıyla, tüm Üye Devletlere her zaman açıktır. Komisyon ve güçlendirilmiş işbirliğine katılan Üye Devletler, mümkün olduğunca çok Üye Devletin güçlendirilmiş işbirliğine katılımın teşvik edilmesini sağlar. Komisyon ve gerektiğinde Birlik Dışişleri ve Güvenlik Politikası Yüksek Temsilcisi, güçlendirilmiş işbirliğine ilişkin gelişmeler konusunda Avrupa Parlamentosu ve Konseyi düzenli olarak bilgilendirir."* ifadeleri ile güçlendirilmiş işbirliğinin, kapsayıcı ve teşvik edici olması ile takip edilebilir olması gerekliliklerine vurgu yapılmaktadır.
- 329. Maddeye göre, *"Münhasır yetki alanları ve ortak dış ve güvenlik politikaları hariç olmak üzere, Antlaşmaların kapsadığı alanlardan birinde kendi aralarında güçlendirilmiş işbirliği kurmak isteyen Üye Devletler, önerilen işbirliğinin kapsamını ve hedeflerini belirterek Komisyon'a bir talepte*

bulunacaktır. Komisyon, bu talep doğrultusunda Konsey'e bir öneri sunabilir. Komisyonun öneri sunmaması durumunda, bunu yapmama nedenlerini ilgili Üye Devletlere bildirilir. Ortak dış ve güvenlik politikaları çerçevesinde güçlendirilmiş işbirliği kurmak isteyen Üye Devletlerin talebi Konsey'e bildirilir. Talep, Birliğin ortak dış ve güvenlik politikaları uyumlu olup olmadığı hakkındaki görüşü alınmak üzere Birlik Dışişleri ve Güvenlik Politikası Yüksek Temsilcisi'ne ve diğer Birlik politikaları ile uyumlu olup olmadığı hakkında görüşü alınmak üzere Komisyon'a iletilir. Ayrıca talep, bilgilendirme amacıyla Avrupa Parlamentosu'na da iletilir. Güçlendirilmiş işbirliğini gerçekleştirme izni, Konsey'in oybirliği ile alacağı kararla verilir." Bu madde ile işbirliğinin kapsamı belirlenmektedir.

- 331. Maddeye göre, *"Güçlendirilmiş işbirliğine katılmak isteyen bir Üye Devlet, bu niyetini Konsey'e ve Komisyon'a bildirir. Komisyon ... ilgili üye devletin katılımını teyit eder. ... güçlendirilmiş işbirliği ile ilgili daha önce kabul edilmiş tasarrufların uygulanmasıyla ilgili gerekli geçiş tedbirlerini kabul eder."* ifadelerine yer verilerek güçlendirilmiş işbirliğine katılım sürecinin Komisyon ve Konsey düzeyinde gerçekleştirilebileceği kurala bağlanmıştır. Bu durum, güçlendirilmiş işbirliği müessesesine, Üye Devletlerin idari tasarruflarına bağlı, sıradan bir işbirliğinden ziyade, Birlik düzeyinde önemli sonuçlara yol açabilecek bir işbirliği statüsünü kazandırmıştır.

Güçlendirilmiş işbirliğine dair maddeler değerlendirildiğinde, bu çalışmanın amacı uygun olarak; Üye Devletler, benzer vergi yapılarına göre belirlenen gruplar halinde güçlendirilmiş işbirliği müessesesini kullanarak, dolaylı ve doğrudan vergilere ilişkin daha ileri vergi uyumlaştırması tedbirleri alabilirler. Avrupa Birliği'nde bu müessese; Schengen vizesi, medeni hukuk, patentler alanlarında kullanılmaktadır. Bununla birlikte, finansal krizlere yönelik bir mali önlem niteliği taşıması amacıyla 28 Eylül 2011 tarihinde Komisyon tarafından, TFEU'nun 113. Maddesini dayanak alarak, finansal işlem vergisini düzenleyen bir tasarı sunulmuştur. Ancak, İngiltere gibi bazı ülkelerin reddetmesi üzerine, tasarı konusunda oybirliği sağlanamamıştır. Bunun üzerine Konsey, finansal işlem vergisine yönelik tasarı üzerinde uzlaşı sağlayan Üye Devletlere, güçlendirilmiş işbirliği müessesinin kullanılabilmesinin önünü açmıştır. Günümüzde halen tasarı aşamasında olan bu konu, vergi uyumlaştırması konularında, güçlendirilmiş işbirliği

müessesinin kullanılabilmesinin önünü açması yönünden önemli bir gelişme olarak değerlendirilmektedir[16].

Ayrıca Komisyon'un, White Paper on the Future of Europe adlı yayınında, vergilendirme konularında daha yakın ilişkiler kurmak isteyen ülkelerin, vergi kurallarına dair uyumlaştırmayı sıkı bir işbirliği ile ileri seviyeye taşıyabileceklerinden bahsedilmektedir (Juncker, J-C.: European Commision, 2017: 20). İlgili metinde, doğrudan güçlendirilmiş işbirliği müessesine atıf yapılmamaktadır. Ancak sıkı işbirliğinin tanımı ile güçlendirilmiş işbirliği müesseseleri büyük oranda benzer özelliklere sahiptir. Ayrıca, Birliğin münhasır yetkileri arasında, vergi uyumlaştırmasına yönelik kurallar bulunmamaktadır. Bu doğrultuda, güçlendirilmiş işbirliğinden yararlanarak, Birlik içerisinde vergi uyumlaştırmasının, Üye Devletlerin kendi rızalarıyla, ilerletilebileceği imkânının olduğu düşünülmektedir. Hatta güçlendirilmiş işbirliğinin kurulmasına yönelik sürecin oybirliği ile karara bağlanacağı kuralı vergi ile ilgili meselelerin güçlendirilmiş işbirliği kapsamında düzenlenebileceğine dair Antlaşmalara uygun yasal altyapı oluşturmaktadır. Bilindiği üzere kurucu antlaşmalar vergi ile ilgili meselelerde nitelikli oy çokluğu değil oy birliği mekanizması ile hareket etmektedir.

2.1.3.2. İkincil Mevzuat

Kurucu antlaşmalarda vergilendirmeye yönelik kurallar her ne kadar az olsa da; Avrupa Birliği, vergi kurallarına dair bağlayıcı nitelikteki düzenlemeleri ikincil mevzuat kaynakları ile gerçekleştirmektedir. Kabul edilen ikincil mevzuat düzenlemelerine bakıldığında, dolaylı vergiler ile ilgili düzenlemelerin, doğrudan vergilere kıyasla, daha fazla olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, yasal araç olarak; tüzük ve direktiflerle beraber yoğunlukla kararların kullanıldığı; vergi konularında yapılan düzenlemelerin kaynağına bakıldığında ise ağırlığın Konsey'e ait olduğu görülmektedir (Genschel ve Jachtenfuchs, 2011: 298).

2.1.3.2.1. Dolaylı Vergiler Alanında Yapılan Düzenlemeler

Katma değer vergisine yönelik ilk uyumlaştırma çabaları, 1960 yılında hazırlanan Neumark Raporuna dayanan yayılı gider vergisinin kaldırılarak yerine piramitleşmeye ve dikey bütünleşmeye yol açmayan bir gider vergisi sisteminin

[16] Detaylı bilgi için bkz.: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/MEMO_12_799

getirilmesi önerisi ile başlamaktadır. Avrupa Komisyonu, verginin tarafsızlığını sağlayan ve piyasa rekabetini bozmayan sistemin, katma değer vergisi olduğu kanaatine varmıştır. Daha sonra Avrupa Birliği'nde katma değer vergisinin uyumlaştırılması süreci, tüm üye devletlerde tek tip katma değer vergisi uygulamasına yönelik düzenlenen; 67/227/ECC ve 67/228/ECC direktifleriyle sağlanmaya çalışılmıştır. Takip eden yıllarda 69/463/EEC, 71/401/EEC, 72/250/EEC sayılı direktifler sırasıyla kabul edilmiş ve uyum sorunu yaşayan devletler için mevzuatlarının uyumlaştırma süresi uzatılmıştır. Dolaylı vergi uyumlaştırması konusundaki en önemli direktif ise 77/388/EEC sayılı altıncı direktiftir. Bu Direktifte, vergi matrahının tanımı, verginin konusu, vergi oranları ve diğer önemli konular üzerine yeni tanım ve kurallar getirilmiştir. 1991 yılında, Üye Devletler arasındaki mali sınırları ortadan kaldıran ve Avrupa Birliği içinde uygulanan katma değer vergisi sistemini önemli ölçüde etkileyen 91/860/EEC sayılı Direktif kabul edilmiştir. Daha sonra 1993 yılında yürürlüğe giren 92/77/EEC sayılı direktiften itibaren vergi oranları için sınırlar belirlenmiştir (Bovenberg ve Horne, 1992: 25; Genschel ve Jachtenfuchs, 2011: 298-299; Kopits, 1992: 10; Nerudová, 2008: 95-97; Öncel, 1981: 729-730;). 28 Kasım 2006 yılında 2006/112/EC sayılı direktif kabul edilerek, daha önceki tüm direktifleri kapsayacak şekilde katma değer vergisinin uyumlaştırılmasına ilişkin çerçeve metin hazırlanmıştır. Bu direktif de 2006 yılından itibaren 30 farklı direktif ile değişikliğe uğramış olup 01.07.2022 tarihli konsolide edilmiş hali Avrupa Birliği tarafından yayınlanmıştır. Avrupa Birliği'nin kabul ettiği bu direktif katma değer vergisinin uyumlaştırılması konusunda oldukça kapsamlıdır. Sadece uygulanacak oranlar, belirli kısıtlar altında, Üye Devletlerin yetki alanına bırakılmıştır. 2006/112/EC sayılı Direktif sayesinde, Barkova'nın (2019) da ifade ettiği gibi, Birlik düzeyinde dolaylı vergiler alanında uyumlaştırmanın neredeyse tamamlandığı söylemek mümkündür. 2006/112/EC sayılı direktif; konu, kapsam, yükümlü, vergilendirilebilir işlemler, yer, vergiyi doğuran olay, matrah, oranlar, muafiyetler, istisnalar gibi usul ve işleyişe ilişkin kapsamlı ortak kurallar bütünü sunmaktadır.

Bununla birlikte, Avrupa Birliği'nde katma değer sisteminin usul ve esaslar yönünden uyumlaştırılması tamamlanmış ve yeni gündem olarak oranların uyumlaştırılması meselesi ortaya çıkmıştır. Ancak oranların uyumlaştırma talebi; egemenlik problemi, politikası aracı olması, kamu gelirlerinin tehlikeye girme

ihtimali, ulusal geleneklere bağlılık gibi sebeplerle ve Komisyon'un Direktiflerin uygulanması ve güvence altına alınması konusundaki isteksizliği gibi sorunlardan dolayı çözüme ulaşamamıştır. Bu konuda, Komisyon'un tutumu vergi oranlarının uyumlaştırılmasından ziyade, yakınlaştırılmasına yönelik değişmiştir (Nerudová, 2008: 97). Şöyle ki, 2006/112/EC sayılı direktifte; standart oranının en az %15 olarak tespit edilmesi ve direktifte sayılı ürünlere uygulanmak koşulu ile indirilmiş oranların ise en az %5 olarak uygulanması öngörülmektedir.

Avrupa Birliği hukukuna bakıldığında katma değer vergisinin usul, esas ve oranlar yönünden uyumlaştırılması ile ilgili olarak ana metin 2006/112/EC sayılı direktiftir. Bu direktifle birlikte; katma değer vergisi iadeleri ile ilgili 2008/9/EC ve 86/560/EEC, ithalatta katma değer vergisi muafiyetine dair 2009/132/EC, küçük mal sevkiyatlarında katma değer vergisi muafiyetine dair 2006/79/EC ve yolcuların kişisel bagajlarında ithal edilen malların katma değer vergisinden muafiyetine dair 2007/74/EC sayılı direktifler Avrupa Birliği'nde katma değer vergisinin uyumlaştırılmasına yönelik alınan ve yürürlükte olan diğer tedbirler arasındadır.

Özel tüketim vergilerine yönelik vergi uyumlaştırması süreci; ülkelerin tutumları ve zevk kalıplarındaki farklılıklar (alkol ve sigara tüketimi gibi), sağlık, çevre ve enerji konularındaki farklı yaklaşımlar ile yerli üreticilerin çıkarlarını koruma isteği gibi sebeplerle yavaş ilerleme kaydetmiştir (Kopits, 1992: 10). Özel tüketim vergisi alanında yapılan ilk düzenleme yatay direktif olarak anılan 92/12/EEC sayılı direktiftir. 16 Aralık 2008 yılında yürürlüğe giren 2008/118/EC sayılı direktif ile bu direktif ilga edilmiş, özel tüketim vergilerine dair ortak kurallar yürürlüğe girmiştir. Ancak bu direktif de 19 Aralık 2020 tarihinde kabul edilen 2020/262/EU sayılı direktif ile ilga edilerek; özel tüketim vergileri hakkındaki ortak kurallara yönelik düzenlemeleri sunmak üzere yürürlüktedir. Ortak hükümlere ek olarak: Özel tüketim vergisi konusuna giren malların takibinin kolaylaştırılması için Tüketim İzleme ve Kontrol Sistemi adı verilen elektronik bir altyapı; enerji ürünlerini ve elektriği kapsayan 2003/96/EC sayılı direktif; alkolü ve alkollü içecekleri kapsayan 92/83/EEC ve 92/84/EEC sayılı direktifler ve işlenmiş tütünü kapsayan 2011/64/EU sayılı direktifler de halen yürürlüktedir. Ortak kuralları kapsayan 2020/262/EC sayılı direktif incelendiğinde; enerji ürünleri ve elektrik, alkol ve alkollü içecekler ve işlenmiş tütün olmak üzere özel tüketim vergilerinin

kapsam olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte usul, esas ve oranlara yönelik kapsamlı ortak kurallar bulunmaktadır.

Avrupa Birliği'nde, özel tüketim vergisi kapsamındaki malların, özel tüketim vergi gelirleri içindeki payı oldukça yüksektir. Dolayısıyla uyumlaştırma tedbirleri günümüze kadar sadece bu mallar üzerinden ilerletilmiştir. Üye ülkelerde uyumlaştırma konusu mallar dışında; motorlu taşıtlar, çay, kahve, tuz, şeker, kumar ve talih oyunları, eğlence harcamaları, sigorta hizmetleri gibi çeşitli mal ve hizmetler üzerinden de özel tüketim vergileri alındığı görülmektedir (Güran, 2005: 272). Buna ilaveten vergi oranlarının tespiti de katma değer vergisindeki gibi belirli kısıtlar altında Üye Devletlerin yetkisine bırakılmıştır. Bu sebeple özel tüketim vergilerinde uyumlaştırmanın tam olarak tamamlanamadığı söylenebilmektedir.

Sonuç olarak, her ne kadar dolaylı vergiler alanındaki uyumlaştırma tedbirlerinin arka planında iç pazarın işleyişi ve rekabetin bozulmaması amacı olsa da; katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi birlikte düşünüldüğünde, Avrupa Birliği'nde dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına yönelik önemli bir çaba ve başarı söz konusudur. Şöyle ki Birlik, vergi uyumlaştırmasının unsurlarından tanım, kapsam, mükellef, matrah, istisna gibi uygulamaya yönelik usul ve esasları uyumlaştırmış olmakla birlikte; uygulanacak vergi oranları hakkında da asgari oranlar tespit ederek, oranların uyumlaştırılmasına yönelik bağlayıcı nitelikte önlemleri Birlik mevzuatına dahil etmiştir.

2.1.3.2.2. Doğrudan Vergiler Alanında Yapılan Düzenlemeler

1960'lı yıllarda üye ülkelerin doğrudan vergi yapıları, İtalya dışında, birbirine benzerdir. Ancak yapısal benzerlik var olsa da; tanım, matrah belirleme yöntemleri ve vergi indirimlerindeki farklılıklar sebebiyle vergi yükü benzer dağılmamaktadır. Komisyonu, önce yapısal uyum daha sonra da vergi oranlarının uyumlaştırması konularında çabalar sarf etmiştir. Bu kapsamda, 1962 yılı Neumark, 1966 yılı Segre, 1970 yılı Tempel ve 1990 yılı Ruding Raporları; ortak pazarın etkin ve verimli işleyebilmesi için doğrudan vergilerin uyumlaştırılması gerektiğine vurgu yapmışlar ve bir takım direktif önerileri geliştirmişlerdir. Bu konudaki ilk uyumlaştırma tedbiri, 1977 yılında ekonomik bütünleşme konusundaki ilerlemenin, vergi tahsilatı açısından daha faydalı olacağı görüşünden hareketle, kabul edilen karşılıklı idari yardımlaşmaya yönelik direktiftir.

Dolaylı vergilere kıyasla Avrupa Birliği'nde gelir ve kurumlar vergilerinin uyumlaştırılması konularına yönelik düzenlemeler yavaş ilerlemektedir. Bunun temel sebepleri, doğrudan vergilerin uyumlaştırılmasının egemenliği sarsacağı düşüncesi, doğrudan vergilerin Birlik Üyesi Devletlerin iç işlerini ilgilendirdiği görüşü, kamu gelirlerine yönelik mali kaygılar ve Avrupa Birliği'nde vergi ile ilgili kararlarda oy birliğinin uygulanması olarak sıralanmaktadır. Avrupa Birliği'nde, üye devletlerin pozitif uyumlaştırmaya sıcak bakmamaları sebebiyle, Avrupa Adalet Divanı tarafından oluşturulan içtihatlar ile negatif uyumlaştırma yoluna gidilmesi doğrudan vergiler açısından önemli bir durum olmaya başlamıştır. 1998-2007 arasında Avrupa Adalet Divanı kararlarına bakıldığında, toplam kararların dörtte biri doğrudan vergiler alanında alınmıştır. Uyumlaştırma tedbirlerinin genellikle kurumlar vergisi alanında kabul edildiği görülmektedir. Bunun sebebi kişilerin serbest dolaşımının gelir vergisi karşısındaki duyarlılığının, sermayenin serbest dolaşımının kurumlar vergisine karşı duyarlılığına kıyasla daha düşük olmasından kaynaklanmaktadır (Albayrak ve Yurdadoğ, 2017: 54; Bond vd., 2000: 35; Genschel ve Jachtenfuchs, 2011: 301; Nerudová, 2008: 102-103; Öncel, 1981: 736-737; Panayi, 2013: 13-14).

Bu bağlamda Avrupa Birliği'nde kurumlar vergisine yönelik kabul edilen düzenlemelere bakıldığında;

- 15 Şubat 2011 tarihli 2011/16/EU Sayılı Direktif (19 Aralık 1977 tarihli 77/799/ECC sayılı karşılıklı yardımlaşma direktifi olarak bilinmektedir.)
- 19 Ekim 2009 tarihli 2009/133/EC sayılı Direktif (23 Temmuz 1990 tarihli 90/434/EEC sayılı Birleşme Direktifi olarak bilinmektedir.)
- 30 Kasım 2011 tarihli 2011/96/EU sayılı Direktif (23 Temmuz 1990 tarihli 90/435/EEC sayılı Ana Şirket ve Bağlı Şirket direktifi olarak bilinmektedir.)
- 20 Ağustos 1990 tarihli 90/436/EEC sayılı Anlaşma (Avrupa Birliği'nin çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla kabul etmiş olduğu uzlaşı metnidir. Tahkim Anlaşması olarak da bilinmektedir.)
- 3 Haziran 2003 tarihli 2003/49/EC sayılı Direktif (Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedeli Ödemeleri Direktifi olarak da bilinmektedir.)
- 8 Ekim 2001 tarihli 2157/2001 sayılı Tüzük ve aynı tarihli 2001/86/EC sayılı Direktif ile Avrupa Şirketi ve 22 Temmuz 2003 tarihli 1435/2003 sayılı Tüzük ve aynı tarihli 2003/72/EC sayılı Direktif ile Avrupa Kooperatif Topluluğu kavramları düzenlenerek kurum tanımında tekdüzeliğin sağlanmasına yönelik adım atılmıştır.

- 12 Temmuz 2016 tarihli 2016/1164/EU sayılı direktif (Faiz gideri kısıtlaması, çıkış vergisi, genel kaçınma önleyici kurallar, kontrol edilen yabancı kurum, hibrid uyuşmazlıklar konularını içerir.)

Bunlar haricinde kurumların vergilendirilmesi ile ilgili olarak; kaçakçılık ve kaçınmanın önlenebilmesi için vergi sistemlerinin şeffaflığının sağlanmasına yönelik otomatik bilgi değişimi (COM/2015/135), vergi erozyonu ile mücadele (COM/2015/136) ve dijital ekonomide adil vergilendirmenin sağlanmasında dijital varlığın tanımı (2018/0072 (CNS)), dijital hizmet vergisi (2018/0072(CNS)) gibi konulara yönelik öneriler de sunulmuştur. Ayrıca; Komisyon tarafından, iktisadi etkinliğin sağlanmasında vergi sistemlerinin tarafsız olması gereğinden hareketle, kurumlar vergisinin uyumlaştırılması konusunda *mukim devlet vergilendirmesi*, *konsolide edilmiş ortak kurumlar vergisi matrahı*, *Avrupa Birliği şirket vergisi* ve *zorunlu uyumlaştırılmış kurumlar vergisi matrahı* olmak üzere dört olası model önerilmiştir. Günümüzde Komisyon tarafından kesin olarak belirlenmiş bir kurumlar vergisi uyum modeli bulunmamakla birlikte, Konsolide Edilmiş Ortak Kurumlar Vergisi Matrahı (CCCTB) öncelikli olarak değerlendirilmektedir. Buna göre; Birlik mukimi kurumların Birlik içi faaliyetleri dolayısıyla matrahlarının belirlenmesinde, Birlik tarafından belirlenen ortak kuralların uygulanması önerilmektedir. Böylelikle Avrupa Birliği genelinde vergiye tabi matrah tanımı standart hale getirilmektedir.

Kişisel gelir vergisinin uyumlaştırılması ise son on yıldır, Birlik hedefleri için Üye Devletlerin yetkilerinden feragat edebileceği düşüncesiyle gündemde yer alan bir konudur. Mevcut düzenlemelere bakıldığında; 15 Şubat 2011 tarihli 2011/16/EU Sayılı Direktifte bilgi değişimi ile ilgili kurallarda ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında görülmektedir. Oranlar ve diğer vergi konular, Komisyon'un yayınladığı bildiriler bağlamında, ülkeler arasındaki ikili uzlaşılara bırakılmaktadır.

Doğrudan vergilerde, oran belirleme yetkisinin Üye Devletlere bırakılması, serbestleşen piyasada zararlı vergi rekabetine yol açabilmektedir. Avrupa Birliği'nde zararlı vergi rekabetinin önlenmesi konusunda Adalet Divanı kararları ve devlet yardımları hakkındaki direktif önemli role sahiptir. Bu doğrultuda Adalet Divanı çeşitli sebeplerle üye devletlerin vergi uygulamalarında ayrımcılığı haklı gösterme girişimlerini kabul etmemektedir. Devlet yardımları hakkındaki direktif ise, bir vergi önleminin devlet yardımı olarak, ortak pazar ilkelerine zarar verecek şekilde uygulanmasının Avrupa Birliği tarafından önlenebilmesine olanak tanımaktadır

(Bond vd., 2000: 52-54). Bu kapsamda Avrupa Adalet Divanı kararlarına bakıldığında; kamu kaynaklarının belirli bir işletmeyi kayırıcı şekilde tahsis edilmesi (Court of Justice, Case C 27/13, 2014), devlet sübvansiyonları (Court of Justice, Case 171/83 R, 1983), vergi imtiyazları (Court of Justice, Case C-373/16 P, 2017) gibi örneklerde rekabeti olumsuz etkileyen ve iç pazar kurallarına aykırı olan devlet yardımlarının Birlik hukuku tarafından yasaklandığı görülmektedir.

Sonuç olarak Avrupa Birliği'nde doğrudan vergilerin uyumlaştırılmasına yönelik tedbirlerin ağırlıklı olarak kurumlar vergisine yönelik olduğu görülmektedir. Bu tedbirler ise genellikle ortak pazarın düzgün işleyişi, temel hakların korunabilmesi ile adil ve etkin bir vergi sisteminin uygulanabilmesi amaçlarıyla vergilendirme alanında işbirliğine yönelik usul hükümlerini uyumlaştırmakta, oranlar veya matrah belirleme konularını içermemektedir. Ancak ulusal kurumlar vergisi kanunlarında kapsam, matrah ve oranlar arasındaki farklılıkların kurum kazancını ve kurumlar üzerindeki vergi yükünü etkilemesi, kurumların kuruluş ve yatırım yeri tercihlerini de etkilemektedir. Bu durum kurumların kararlarında verginin tarafsızlığını zedelemektedir. Ayrıca kişisel gelir vergisinde uyum çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile sağlanmaya çalışılsa da; usul, esas ve uygulanma yönünden, kurumlar vergisine benzer düzenlemelere ihtiyaç vardır.

2.2. AFRİKA KITASI

Afrika kıtasında en geniş birlik, Afrika Birliği'dir. Bunun dışında bölgesel ekonomik bütünleşmenin ilerletilmesi amacıyla kurulmuş daha az ülkeden oluşan birlikler de bulunmaktadır. Bunlar:

- Batı Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu (ECOWAS) ve Batı Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği (WAMEU-UEMOA)
- Doğu ve Güney Afrika Ortak Pazarı (COMESA)
- Güney Afrika Kalkınma Topluluğu (SADC) ve Güney Afrika Gümrük Birliği (SACU)
- Doğu Afrika Topluluğu (EAC)
- Orta Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu (CEEAC – ECCAS) ve Orta Afrika Ekonomik ve Para Topluluğu (CEMAC)
- Sahra Devletleri Topluluğu (CEN-SAD)
- Mağrip Arap Birliği

2.2.1. Afrika Birliği

Afrika Birliği, Afrika kıtasında yer alan 55 üye ülkeden oluşmaktadır. Resmi olarak 2002 yılında, Afrika Birliği Örgütü'nün (1963 – 1999) yerine faaliyete başlamıştır. Kurumsal yapısına bakıldığında: En yüksek politika ve karar alma organı olan ve üye devletlerin başkanlarından oluşan *meclis*; üye devletleri ilgilendiren ortak politika konularında karar alan ve koordinasyonu sağlayan *yürütme konseyi*; Birliğin rutin işlerini bütçe, denetim, ekonomik ve ticari konular hakkında kurulan alt komitelerle yürüten *Daimi Temsilciler Komitesi*; ekonomik bütünleşme, kalkınma, istihdam, sağlık, nüfus, adalet, gençlik, spor, yerel yönetim, iletişim gibi sayılan pek çok tematik konuların yürütülmesini sağlayan *Uzmanlaşmış Teknik Komiteler*; sekretarya görevini yürüten *Afrika Birliği Komisyon'u* ve kurucu antlaşmalarında sayılan diğer organlardan oluşmaktadır (African Union Commission, 2022: 12-13).

Afrika Birliğinin amacı: parasal, ekonomik ve mali bütünleşmenin sağlanabilmesi için bölgesel birlikler aracılığı ile Afrika Ekonomik Topluluğu'nu ve nihayetinde Afrika Birliği ile siyasal birliği tamamlamaktır. Bu bağlamda Afrika Birliği, ekonomik bütünleşmenin ilerletilmesi amacıyla kurulmuş yukarıda sayılan yedi bölgesel birliği tanımaktadır. Hatta bu birlikleri Afrika Birliği'nin temeli olarak görmektedir (African Union Commission, 2022: 18-19).

Afrika Birliği, 11 Temmuz 2000 tarihinde kabul edilen ve 26 Mayıs 2001 tarihinde yürürlüğe giren Afrika Birliği Kurucu Antlaşması ile kurulmuştur. Antlaşmanın 3. Maddesinde, Birliğin amaçlarını sıralamaktadır. Bu doğrultuda diğer bahsedilen amaçlarla birlikte;

- Kıtanın siyasi ve sosyo-ekonomik bütünleşmesini hızlandırmak,
- Afrika ekonomilerinin bütünleştirilmesi ile birlikte ekonomik, sosyal ve kültürel düzeyde sürdürülebilir kalkınmayı teşvik etmek,

olmak üzere, ekonomik bütünleşme ile ilgili iki önemli amaçtan söz edilmektedir. Amaçlar arasında vergi konularını içeren ifade bulunmamaktadır. Antlaşmanın geri kalan maddelerinde Birlik kurumları ve işleyişleri, üyelik meseleleri gibi konulara dair kurallar bulunmaktadır. Ekonomik bütünleşme ve vergi konularını ilgilendiren maddeler şu şekildedir;

- Meclis, kararlarını oybirliği ile alır, bunun gerçekleşemediği durumlarda nitelikli çoğunluğa bakılır (7. Madde).

- Meclis yetkileri: Birliğin ortak politikalarını tanımlar; diğer kurumların tavsiye ve raporları üzerine kararlar alır; Birliğe ait kurum kurar; politika ve kararların uyumlu bir şekilde yürütülmesini sağlar ve izler; Birliğin bütçesini kabul eder, olarak sayılmaktadır (9. Madde).
- Yürütme Konseyi; dış ticaret, enerji, gıda, su kaynakları, çevre, ulaşım, eğitim, kültür, bilim, teknoloji, insan hareketleri, sosyal güvenlik gibi konularda karar alma ve alınan kararları koordine etmekle görevlidir (13. Madde).
- 14. ve 15. Maddelerde birlik politikaları ile ilgili konularda faaliyet göstermek üzere kurulan Uzmanlaşmış Teknik Komitelere yer verilmektedir. Bu komiteler sorumlu oldukları konularda program hazırlamakla, uygulamaları takip etmekle, koordinasyonu ve uyumu sağlamakla ve talep edilen rapor ve görüşleri yerine getirmekle görevlendirilmiştir.
- 19. Maddede Birliğe, Afrika Merkez Bankası, Afrika Para Fonu ve Afrika Yatırım Bankası kurumlarının kural ve düzenlemelerinin yürütülmesi yetkisi verilmektedir.

Afrika Birliği, önce oy birliği sonra nitelikli çoğunluğa başvurarak, karar alma süreçlerinde zor ama katı kurallara tabi olmayan bir yöntem izlemektedir. Bununla birlikte, politika oluşturma ve bu doğrultuda karar alma mekanizmasının Meclis ve Yürütme Konseyi kurumlarıyla işletildiği görülmektedir. Ekonomik bütünleşmenin sağlanmasına yönelik birimlerin, karar alma yetkisine sahip olmayan Parasal ve Finansal Konulara dair Komite ile Ticaret, Gümrük ve Göç Konuları Komitesi gibi Uzmanlaşmış Teknik Komitelerde yer aldığı görülmektedir.

Afrika Birliği Kurucu Antlaşması; az da olsa ekonomik bütünleşme süreçlerine dair ifadeler içermekle birlikte vergi konularına dair hiçbir ifade içermemektedir. Bunun bir sebebinin, ekonomik bütünleşme sürecinin üye ülkeler tarafından kurulan Afrika Ekonomi Topluluğu ile yürütülmesi ve kurucu antlaşmada Afrika kıtasındaki bölgesel birlikler ile bütünleşme sürecinin ilerletileceğine dair kullanılan ifade olduğu düşünülmektedir. Ancak, kurucu antlaşma ile para ve bankalara ilişkin merkezi kurumlar oluşturarak parasal bütünleşmeye yönelik altyapının hazırlandığı düşünülmektedir. İkinci sebebinin ise, Birliğin meclis veya alt kurumları aracılığı ile ekonomik bütünleşme ve vergi konularına dair almış olduğu kararlar bulunmakla birlikte, Afrika Birliği kararlarının bütünleştirildiği bir metnin olmamasından kaynaklı olduğu düşünülmektedir.

Afrika Birliği'nin kuruluşundan günümüze kadar olan süreçte, kurucu antlaşma haricindeki, kullanmış olduğu meclis kararı, antlaşma gibi diğer karar mekanizmalarından hareketle ekonomik bütünleşme ve vergi konularına dair aşağıdaki çıkarımlar yapılabilmektedir. Vergi ile ilgili Meclis ve Yürütme Konseyi tarafından alınan kararlar ve yayınlanan beyanlara bakıldığında ise; bilgi iletişim teknolojilerinin ve doğal kaynakların vergilendirilmesinde bir takım spesifik kurallara vurgu yapılmış olup vergi uyumlaştırması açısından önem arz etmemektedir. Bunlar dışında kıta genelinde madencilik endüstrisindeki vergi kayıp ve kaçaklarına vurgu yapılan bir beyan bulunmaktadır. Bu kapsamda tüm faaliyetler için yasadışı finansal akışlara sebep olan yolsuzluk, yönetişim yetersizliği, zayıf vergi idaresi yapısı gibi sebeplerin izlenerek önlenmeye çalışılacağı belirtilmektedir (African Union, 2015: Decl.5., 1). Bu bağlamda, Meclisin, üye devletlerin vergi idarelerinin Afrika Vergi İdaresi Forum'unun bilgi değişimine yönelik çalışmaları ile güçlendirilmesine destek vereceği ifade edilmektedir. Bununla birlikte Meclis tarafından, kıtadaki vergi cennetlerine yönelik gizlilik yetkilerinin aşamalı olarak kaldırılması taahhüt edilmektedir (African Union, 2018a: Decl.1., 2). 2018 tarihli Yürütme Konseyi kararlarında Konsey, Komisyon'un vergi sistemlerinin şeffaflığının sağlanabilmesi ve bilgi alışverişinin arttırılması yoluyla vergi tahsilatlarını optimize etmek amaçlarıyla Afrika Birliği Mali Yönetim Forumu oluşturması yönünde çağrı yapmaktadır. Böylece vergi konularında işbirliği güçlendirilerek yasadışı finansal akışlarla mücadelenin arttırılması öngörülmektedir (African Union, 2018b: Dec.1012, 2).

Afrika Birliği'nin almış olduğu kararlar ve yayınladığı beyanlarına bakıldığında; ekonomik bütünleşmenin, kıtanın kendi kendine kolektif bir şekilde yetebilmesi için gerekli olduğu vurgusuna; Meclis'in, Afrika Birliği'nin nihai hedefinin Afrika Birleşik Devletleri'ne giden siyasi ve ekonomik bütünleşme süreci olduğuna; Meclis'in ekonomik, sosyal ve kültürel bütünleşmenin teşviki amacıyla karar, beyan, çözüm önerisi ve ortak beyan alırken, Afrika Ekonomi Topluluğunu Kuran Antlaşmayı dikkate aldığına vurgu yapılmaktadır. Bu bağlamda ekonomik bütünleşme süreçleri ile ilgili konular somut bir şekilde Afrika Ekonomi Topluluğunu Kuran Antlaşma'da belirtilmiştir. Afrika Birliği tarafından alınan kararlar ve beyanların, Afrika Ekonomi Topluluğunu Kuran Antlaşma'da yer alan kuralların uygulanmasını teşvik edici ve zorlayıcı niteliği ön plana çıkmaktadır.

2.2.2. Afrika Ekonomi Topluluğu ve Abuja Antlaşması

Afrika Birliği'ne üye ülkelerce kurulan bu topluluk, Afrika Birliği'nin ekonomik bütünleşme süreçlerinin sevk ve idaresinde önemli bir rol oynamaktadır. 3 Haziran 1991 yılında kabul edilen ve 12 Mayıs 1994 tarihinde yürürlüğe giren Afrika Ekonomi Topluluğunu Kuran Antlaşma (Abuja Antlaşması) ile kurulmuştur. Bu antlaşma ile Topluluğun hedefleri belirlenmiş, Topluluk kurumlarının yapısı ve işleyişi oluşturulmuş, gümrük birliği ve ticari serbestleşmeye dair kurallar belirlenmiş, kişilerin serbest dolaşımı kurallarına yer verilmiş, ortak politika konularına dair düzenlemeler yapılmıştır. Ekonomik bütünleşme açısından Antlaşmanın 3. ve 4. Maddelerinde: Afrika ekonomilerinin bütünleştirilmesini teşvik etmek, serbest ticaret alanı, gümrük birliği ve ortak pazarın kurulmasını desteklemek, kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımının önündeki engelleri aşamalı olarak kaldırmak amaçlarıyla, üye ülkeler gerekli işbirliği ve politika uyumlaştırmasını sağlayacağını beyan ederler, denmektedir. Bu madde ile Topluluğun, ekonomik bütünleşme düzeyini ekonomik birliğe kadar gerçekleştirme niyetleri ortaya konmaktadır. 5. Maddede; Üye devletlerin kendi hukuki süreçlerini göz önüne alarak Antlaşma'nın gerekli kıldığı düzenlemeleri iç mevzuatlarında yapmaları; aksi halde Meclis tarafından üyelik, hak ve ayrıcalıkların askıya alınması gibi yaptırımlar uygulanacağı belirtilmektedir. Böylelikle Topluluğun alacağı tedbirlerin uygulamasında bir bağlayıcılık ve zorunluluk hali söz konusudur. Eylemsizliğin yaptırıma bağlanması ise Topluluğun amaçlarını gerçekleştirme doğrultusundaki ciddiyetini ön plana koymaktadır.

Abuja Antlaşması 6. Maddede, Topluluğun bütünleşme hedefine dair yol haritası sunulmaktadır. Buna göre bütünleşme sürecinde 6 aşama ve 34 yılı aşmayacak bir geçiş süreci tespit edilmiştir. Bütünleşme süreçlerinin, Topluluğa bağlı olarak çalışan bölgesel birlikler ile başlayıp kıta düzeyine kadar ilerletilmesi öngörülmüştür. Meclis ve Konseyin topluluğun gelişimlerini takip edeceği ve bir sonraki aşamaya geçişe karar vereceği, 6. Maddede belirtilen, 6 aşama şu şekildedir:

- *Birinci Aşama :* Mevcut bölgesel ekonomik toplulukların (yukarıda sıralanan) güçlendirilmesi ve bölgesel ekonomi topluluğu olmayan bölgelerde ekonomik bütünleşme amaçlı toplulukların kurulması öngörülmektedir.
- *İkinci Aşama:* Her bir bölgesel ekonomik topluluk düzeyinde, Antlaşmanın yürürlüğe girdiği tarihte mevcut olan gümrük tarifesi engelleri, tarife dışı engeller,

gümrük vergileri ve yerel vergilerin istikrarlı bir yapıya kavuşturulması öngörülmektedir. Bununla birlikte bölgesel birlikler ve Topluluk arasındaki ticarette, tarife ve tarife dışı engellerin aşamalı olarak kaldırılması ve üçüncü ülkelerle olan işlemlerde gümrük vergilerinin aşamalı olarak uyumlaştırılması planlanmaktadır. Ticaret, tarım, para, finans gibi konularda ekonomik bütünleşmenin sağlanması ve güçlendirilmesi planlanmaktadır. Mevcut ve gelecekteki bölgesel ekonomik topluluklar arasında faaliyetlerin koordinasyonu ve uyumlaştırılması sağlanacaktır.

- *Üçüncü Aşama:* Her bölgesel ekonomik topluluk düzeyinde serbest ticaret bölgesi ve ortak bir dış tarifenin kabul edilmesiyle gümrük birliği kurulacaktır.
- *Dördüncü Aşama:* Kıta düzeyinde gümrük birliğinin kurulması amacıyla bölgesel ekonomik topluluklar arasındaki gümrük tarifesi sistemlerinin koordinasyonu ve uyumlaştırılması sağlanacaktır.
- *Beşinci Aşama:* Tarım, ulaştırma, sanayi, bilim gibi alanlarda ortak bir politika belirlenerek; para, finans ve maliye politikaları uyumlaştırılarak; kişilerin serbest dolaşımı sağlanarak Afrika Ortak Pazarı kurulacaktır.
- *Altıncı Aşama:* İnsanların, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımının sağlanması; ekonomik, politik, sosyal ve kültürel tüm sektörlerin bütünleştirilmesi; tek bir iç pazarın ve Pan-Afrika Ekonomik ve Parasal Birliğinin kurulması; tek merkez bankası ve tek para birimi ile Afrika para birliğinin sağlanması; Pan-Afrika Parlamentosu'nun yapısının kıta çapında uygulanacak usullere göre düzenlenmesi; bölgesel ekonomik toplulukların faaliyetlerinin uyumlaştırılma ve koordinasyon sürecinde son aşamaya gelinmesi; Topluluğun yürütme organı yapılarının oluşturulması için son aşamaların uygulanması nihai aşamadaki faaliyetler olarak sıralanmaktadır.

Afrika Ekonomi Topluluğu, kıta düzeyinde bir bütünleşme yerine, mevcut ve kurulmasını planladığı bölgesel ekonomik topluluklar ile süreci siyasal bütünleşmeye kadar ilerletmeyi planlamaktadır. Böylelikle Topluluk, ekonomik bütünleşmeye yönelik aşamaları takip ederken, alınan tedbirleri tüm kıta yerine bölgesel düzeyde kolaylıkla izleyebilecek ve aykırı durumlarda yine bölgesel düzeyde yaptırımlar uygulayarak diğer bölgesel ekonomik toplulukları en az düzeyde etkileyecektir. Afrika kıtasındaki mevcut siyasal, ekonomik ve sosyal istikrarsızlıklar göz önüne alındığında Topluluğun bu yönde bir politika izlemesi yerinde gözükmektedir.

Anlaşmanın üçüncü bölümünde Topluluğun kurumları tanımlanmaktadır. Bu doğrultuda Devlet Başkanları Meclisi, Bakanlar Konseyi, Pan-Afrika Parlamentosu, Ekonomik ve Sosyal Komisyon, Adalet Divanı, Genel Sekreterlik ve Uzmanlaşmış Teknik Komiteler Topluluğun kurumları olarak Antlaşmada tanımlanmaktadır. Dördüncü bölümünde; "*üye devletler, Topluluğun aşamalı olarak kurulmasını sağlamak için, mevcut bölgesel ekonomik toplulukları güçlendirmeyi ve mevcut olmayan yerlerde yeni topluluklar kurmayı taahhüt ederler" ve "üye devletler Topluluğun amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için tüm alanlarda veya sektörlerde koordinasyonu ve uyumlaştırmayı sağlama yoluyla, bölgesel ekonomik topluluklar arasındaki işbirliğini teşvik eden tüm önlemleri alacaklardır*" ifadelerine yer verilmektedir. Böylelikle Topluluk kurucu antlaşma ile tüme varacak şekilde planlanan bütünleşme yöntemini açık bir şekilde ifade etmektedir.

Beşinci bölüm, geçiş dönemi boyunca, her bölgesel ekonomik topluluğun gümrük vergileri, miktar kısıtlamaları, diğer kısıtlamalar ve tarife dışı engelleri kaldırmaları ve ortak bir dış gümrük tarifesi kabul etmeleri konusunda geliştirilen kuralları içermektedir.

Altıncı bölümde kişilerin serbest dolaşımı, ikamet hakkı ve işletme kurmaya dair kurallar yer almaktadır. Buna göre üye ülkeler, sayılan özgürlükleri yerine getirmek için ikili veya bölgesel düzeyde gerekli tedbirleri almayı taahhüt ederler.

Yedinci bölüm para, finans ve ödemeler konuları düzenlenmektedir. İlgili maddelerde, üye devletlerin işbirliğini arttırması gereği ve bölgesel para birliklerinin kurulması hedefi vurgulanmaktadır. Ayrıca sermayenin dolaşımına dair kurallar bulunmaktadır. Buna göre, üye devletlerin, sermaye transferi önündeki engellerin kaldırılması konusunda gerekli tedbirleri alması ve böylece sermayenin serbest dolaşımının sağlanması gerekliliği ifade edilmektedir.

Antlaşmanın diğer bölümlerinde: Gıda, tarım, sanayi, teknoloji, doğal kaynaklar, enerji, turizm, eğitim, kültür, sağlık, insan kaynakları, nüfus gibi pek çok alanla ilgili politika uyumlaştırmasına dair kurallar ve süreçler vurgulanmaktadır.

Siyasi bütünleşme hedefi olan Afrika Ekonomi Topluluğu, Abuja Antlaşması ile ekonomik bütünleşme ve vergi uyumlaştırmasına yönelik gerekli zorunluluklar, yol haritası, koordinasyon, uyumlaştırma ve aşamalı bütünleşme tedbirlerini bölgesel birlikler düzeyinde sunmaktadır. Üye devletler, Antlaşma kapsamında sayılan

tedbirleri gerçekleştireceğini taahhüt etmektedirler. Abuja Antlaşması dışında, Kigali Kişilerin Serbest Dolaşımı Protokolü ve Afrika Kıtası Serbest Ticaret Alanının Kurulması Antlaşması da Topluluk için bütünleşme açısından önemli göstergelerdir. Bu sebeple Afrika kıtasındaki bütünleşme ve vergi uyumlaştırması süreçlerinin ilerlemesini görebilmek için: Sahra Devletleri Topluluğu (CEN-SAD), Batı Afrika Devletleri Ekonomi Topluluğu (ECOWAS), Doğu Afrika Topluluğu (EAC), Güney Afrika Kalkınma Topluluğu (SADC), Doğu ve Güney Afrika Ortak Pazarı (COMESA) ve Orta Afrika Devletleri Ekonomi Topluluğu (ECCAS) kapsamında incelemek gereklidir.

2.2.3. Sahra Devletleri Topluluğu (CEN-SAD)

Sahra Devletleri Topluluğu (CEN-SAD), üye devletleri arasında ekonomik, kültürel, politik ve sosyal bütünleşmenin sağlanması amacıyla 1998 yılında kurulmuştur. Topluluk üyeleri: Benin, Burkina Faso, Yeşil Burun Adaları, Orta Afrika Cumhuriyeti, Çad, Komorlar, Fildişi Sahili, Cibuti, Mısır, Eritre, Gambiya, Gana, Gine, Gine-Bissau, Libya, Liberya, Kenya, Mali, Moritanya, Fas, Nijer, Nijerya, Sao Tome ve Principe, Senegal, Sierra Leone, Somali, Sudan, Togo ve Tunus'tur. Afrika Ekonomi Topluluğu'nun hedefleri yönünden ilerleme kaydedemeyen Topluluk, son toplantısını 2013 yılında yapılmıştır (African Union Commission, 2022). Afrika Bölgesel Bütünleşme Endeksine göre en düşük bütünleşme performansı gösteren bölgesel birliklerden birisidir. Bu endekse göre; Fildişi Sahili, Senegal ve Fas ileri derecede bütünleşmiş ülkeler iken Eritre, Sudan ve Çad en düşük düzeyde bütünleşen ülkeler olarak belirtilmektedir (African Union, 2020: 13-14). Vergi uyumlaştırmasına yönelik düzenlemelere dair bir bulgu elde edilemeyen Topluluk'ta, ekonomik bütünleşme açısından bakıldığında; 19 farklı para birimi kullanılması, makroekonomik dengesizliklerin mevcudiyeti, kişi başına düşen milli gelir dağılımındaki farklılıklar, kültürel ve tarihsel gelişimdeki farklılıklar gibi sebeplerle bütünleşme süreçleri açısından da geri kaldığı söylenebilmektedir (Marinov, 2015: 145). Her ne kadar 2000 yılında Afrika Ekonomi Topluluğu ve Bölgesel Ekonomik Topluluklar Arasındaki Protokolü'nü imzalamış olsalar bile Abuja Antlaşması'ndaki koşullara yönelik ilerleme kaydedildiğini söylemek mümkün değildir (Pan African Chamber of Commerce and Industry).

2.2.4. Batı Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu (ECOWAS) ve Batı Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği (WAMEU-UEMOA)

Batı Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu (ECOWAS), 1975 yılı Lagos Antlaşması (1993 yılında revize edilmiştir) ile kurulmuştur. Benin, Burkina Faso, Yeşil Burun Adaları, Fildişi Sahili, Gambiya, Gana, Gine, Gine-Bissau, Liberya, Mali, Nijer, Nijerya, Senegal, Sierra Leone ve Togo üye devletlerdir.

Antlaşmaya göre ekonomik bütünleşme ve vergi konuları bağlamında Topluluğun amaçları: Vergilendirme alanını da kapsayacak şekilde her alanda işbirliği, uyumlaştırma ve bütünleştirme politikalarını yürütmek, teşvik etmek ve organize etmek; ortak pazarın kurulmasını sağlamak ve ekonomik birlik koşullarını yerine getirmektir. Ayrıca Antlaşmada, gümrük birliği ve serbest ticaret alanının kurulmasına yönelik dış ticaret üzerinde etkili mali yükümlülüklerin kaldırılması ve ortak gümrük tarifesi belirlenmesi açıkça ifade edilmektedir. Lagos Antlaşması'nda vergi uyumlaştırmasından ziyade ayrımcılığın ve çifte vergilendirmenin önlenmesi hakkında kurallar benimsenmektedir. Anlaşma, çoğu yönüyle Abuja Antlaşması'na benzemektedir. Bu sebeple Topluluğun ekonomik bütünleşmenin sağlanması adına hukuki altyapının kurulması için ciddi çalışmalarının olduğu görülmektedir.

Batı Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu bütünleşme süreci, Afrika'daki diğer bölgesel birliklere kıyasla başarılı olarak görülmektedir. Bununla birlikte 2015 yılında ortak gümrük tarifesinin yürürlüğe girmesiyle beraber; başta kişilerin serbest dolaşımı, ticari serbestleşme tasarısı ve hepsinden önemlisi gümrük birliğinin kurulması olmak üzere ortak pazarın tamamlanması sürecinde önemli ilerlemeler kaydedilmiştir (ECOWAS Commission, 2022: 22). Buna rağmen bütünleşme sürecinin sağlamlaştırılmasına dair zorluklar devam etmektedir. Üye ülkelerin; milli gelirlerindeki, ticaret içindeki paylarındaki, dilsel ve tarihsel gelişimlerindeki, demografik yapılarındaki ve gelişmişlik düzeylerindeki farklılıklara rağmen, bazı gecikmeler olsa da, hedeflerine ulaşmak için güçlü bir siyasi irade sarf etmeleri bütünleşme sürecini hızlandırmakta ve sağlamlaştırmaktadır (Marinov, 2015: 148). Bunun en güzel örneklerinden birisi ise Topluluk üyeleri (Togo, Senegal, Benin, Gine-Bissau, Burkina Faso, Fildişi Sahili, Mali ve Nijer) tarafından kurulan Batı Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği'dir (WAEMU). Bu birliğin kuruluş amaçları arasında ortak pazarın tüm koşullarını sağlamakla beraber, ortak pazarın düzgün işleyebilmesi için özellikle üye ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlu hale getirilmesi

yer almaktadır. WAEMU, vergi koordinasyonu çerçevesi bakımından hukuken oldukça gelişmiştir. Birlik, bir takım direktiflerle katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, menkul kıymet gelirlerinin ve kurum kazançlarının vergilendirilmesi konularında vergilerin uyumlaştırılmasına yönelik düzenlemeler yapmıştır. Ancak bazı direktiflerin, üye ülkelerce uygulanmaması sebebiyle birçok alanda fiilen etkisiz kalmıştır. 2019 yılında Bakanlar Kurulu tarafından Komisyon'a ülkelerin vergi gelirleri konusunda yakınsama kriterlerine ulaşmalarına yardımcı olabilmek için bölgesel eylem planı hazırlama görevi verilmiştir. Eylem planında katma değer vergisi, özel tüketim vergileri ve doğrudan vergiler alanlarında iyileştirme ve standartlaştırılmalara yer verilmesi planlanmaktadır (Abidi vd., 2021: 44-45).

2.2.5. Doğu Afrika Topluluğu (EAC)

Doğu Afrika Topluluğu, ilk olarak 1967 yılında kurulmuş olup, 1977 yılında politik ayrışmalardan dolayı dağılmıştır. 2000 yılında yürürlüğe giren, Doğu Afrika Topluluğunu Kuran Antlaşma ile tekrar kurulmuştur. Burundi, Kenya, Tanzanya, Demokratik Kongo, Ruanda, Uganda ve Güney Sudan birliğe üye ülkeler olarak sıralanmaktadır. Doğu Afrika Topluluğu, 2005 yılında gümrük birliği ve 2010 yılında ortak pazarı kurmuştur. 2013 yılında ise para birliğinin kurulmasına yönelik protokolü kabul etmişlerdir.

Ekonomik bütünleşme açısından, Doğu Afrika Topluluğu'nun Kurucu Antlaşmasında ticaret rejimi, gümrük birliği, ortak pazar, finansal ve mali işbirliği konularına yönelik maddeler bulunmaktadır. Kurucu Antlaşma'nın 5. Maddesinde, "*Bu Antlaşma hükümlerine uygun olması koşuluyla üye devletler, aralarındaki uyumlu ve dengeli gelişimin sağlanması ve ticari, sosyal, politik ve diğer pek çok ilişkiyi güçlendirmek amacıyla Gümrük Birliği, Ortak Pazar, Parasal Birlik ve nihayetinde Siyasi Federasyon kurmayı taahhüt eder.*" denilerek ekonomik bütünleşmeye sürecine yönelik niyet açıkça belirtilmiştir. Bununla birlikte Gümrük Birliği, Ortak Pazar ve Parasal Birliğe yönelik kabul edilen protokoller; Topluluğun, antlaşmalar kapsamında ekonomik bütünleşme sürecinde ileri bir düzeyde olduğunu göstermektedir.

Vergi uyumlaştırması açısından ise, Kurucu Antlaşma'nın ilgili maddelerinde ayrımcılığın ve çifte vergilendirmenin önlenmesi ile gümrük birliğinin vergilendirmeye dair hükümleri gibi temel vergi konularına ait düzenlemeler

bulunmaktadır. Bununla birlikte Antlaşma'nın 83. Maddesi (e) paragrafında, "*Üye Devletler, Topluluk içinde kaynakların daha etkin dağılımının sağlanması için vergi temelli farklılıkları ortadan kaldırmayı ve vergi politikalarını uyumlu hale getirmeyi taahhüt ederler.*" ve Doğu Afrika Topluluğu Ortak Pazarının Kurulmasına dair Protokol'ün 32. Maddesinde "*Üye Devletler, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımının sağlanması ile Topluluk içinde yatırımın teşvik edilmesini sağlamak için aşamalı bir şekilde vergi politikalarını uyumlaştırmayı ve vergilendirmede farklılıklara yol açan hukuk kurallarını kaldırmayı taahhüt ederler.*" ifadeleri ile Topluluğun vergi uyumlaştırmasının sağlanmasına yönelik doğrudan kararlar aldığı görülmektedir.

Doğu Afrika Topluluğu, ekonomik bütünleşme açısından en gelişmiş Afrika Ekonomik Topluluğu kurumu olarak görülmektedir. Antlaşmalar ve protokollerle belirlenen siyasi ve ekonomik hedeflere zamanında ulaşmış ve bu konuda güçlü bir siyasi irade göstermiş olmaları bu ifadeyi desteklemektedir. Bu durum ülkelerin iktisadi yapılarından hareketle, kişi başına düşen milli gelirin benzer olduğu ülkelerde daha başarılı ekonomik bütünleşme kurulma ihtimalinin yüksek olduğu hipotezini de doğrulamaktadır. Ayrıca Topluluk ülkelerinin, kültürel ve tarihi miras açılarından yakın olmaları da bütünleşme sürecinin hızlanmasını sağladığı düşünülmektedir (Marinov, 2015: 147; African Union, 2020: 13).

2.2.6. Güney Afrika Kalkınma Topluluğu (SADC) ve Güney Afrika Gümrük Birliği (SACU)

Güney Afrika Kalkınma Topluluğu, Güney Afrika Kalkınma Topluluğu Antlaşması ile 1992 yılında kurulmuştur. Topluluğun, 16 üye devleti bulunmaktadır. Demokratik ilkelere bağlı kalacak şekilde sürdürülebilir ve adil bir şekilde ekonomik kalkınma, barış, güvenlik, yoksulluk, yaşam standartlarının yükseltilmesi konularında bölgesel bütünleşmesi arttırmak Topluluğun temel hedefi olarak ifade edilmektedir. Topluluk ülkeleri, 2005 yılında serbest ticaret bölgesinin kurulması üzerine kabul ettikleri protokol dışında, ekonomik bütünleşme ve vergi uyumlaştırması konusunda planlı ve düzenli bir kural bütününe bağlı değillerdir. Ekonomik bütünleşme amacıyla kurulmuş birlikten ziyade kalkınmaya yönelik

konulara odaklanan işbirliği teşkilatı olarak görülmektedir. Gümrük birliği, ortak pazar ve parasal birlik konularında ilerleme kaydedilememiştir[17].

Bununla birlikte Güney Afrika Kalkınma Topluluğu üyesi olan Botsvana, Esvatini, Lesotho, Namibya ve Güney Afrika ülkeleri tarafından faaliyet gösteren ve dünyanın varlığını sürdüren en eski gümrük birliği olarak kabul edilen (Geçmişi 1910 yılına kadar gitmektedir.) Güney Afrika Gümrük Birliği, ekonomik bütünleşme açısından Güney Afrika Kalkınma Topluluğu'na kıyasla daha ilerde gözükmektedir. Toplulukta serbest ticaret bölgesi ve gümrük birliğinin temelleri kurulmuş olup hatta kısmi de olsa Lesotho, Esvatini ve Güney Afrika ile parasal birliğe yönelik ilerlemenin olduğu görülmektedir[18].

2.2.7. Doğu ve Güney Afrika Ortak Pazarı (COMESA)

Doğu ve Güney Afrika Ortak Pazarı (COMESA), 1994 yılında COMESA Antlaşması ile "*tüm halkların iyiliği için doğal ve insani kaynakları geliştirmede işbirliği yapmayı kabul eden özgür, bağımsız ve egemen devletler örgütü*" olarak kurulmuştur (African Union Commission, 2022: 147). 21 üye ülkeye sahip olan Topluluk, günümüzde sadece bir kısım ülkelerin taraf olduğu serbest ticaret bölgesi olarak faaliyetini sürdürmektedir. Gümrük birliği ve ortak pazar aşamaları planlama sürecindedir. Toplulukta, kişi başına düşen milli hasıla seviyelerindeki önemli farklılıklar sebebiyle bütünleşme açısından başarı potansiyeli düşük gözükmektedir (Marinov, 2015: 146).

2.2.8. Orta Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu (ECCAS) ve Orta Afrika Ekonomik ve Para Topluluğu (CEMAC)

Orta Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu (ECCAS), ilk olarak 1983 yılında Orta Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğunu Kuran Antlaşma ile kurulmuş olup; pek çok üye devletteki iç krizler sebebiyle bir dönem faaliyetlerine ara vermiştir. 1998 yılında yeniden faaliyete geçen Topluluk'un günümüzde 11 üyesi bulunmaktadır. Kurucu Antlaşma'nın 4. Maddesi; Topluluğun birincil amaç ve hedefinin, Orta Afrika'da siyasi, güvenlik, ekonomik, parasal, mali, sosyal, kültürel, bilimsel ve teknik olmak üzere tüm faaliyet alanlarında işbirliğini teşvik etmek ve bölgesel bütünleşmeyi güçlendirmek olarak ifade edilmektedir (African Union

[17] Detaylı bilgi için: https://www.sadc.int/
[18] Detaylı bilgi için: https://www.sacu.int/index.php

Commission, 2022: 151). Kurucu Antlaşmada, vergilerin uyumlaştırılması ve ekonomik bütünleşme aşamalarının tamamlanmasına dair düzenlemeler yer almaktadır. Ancak bölgede yaşanan siyasi istikrarsızlıklar sebebiyle ekonomik bütünleşme hedeflerine ulaşmaktan ziyade; Topluluk, bir barışı koruma örgütü ve müzakereler için bir forum olarak işlevini sürdürebilmektedir. Bununla beraber üye ülkeler arasındaki fiziksel, demografik ve ekonomik farklılıkların çok fazla olması da ekonomik bütünleşme sürecindeki en büyük engellerden birisi olarak görülmektedir (Marinov, 2015: 147).

Orta Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu (ECCAS), ekonomik bütünleşme ve vergi uyumlaştırması hedefleri bağlamında her ne kadar geri kalmış olsa da; Kamerun, Orta Afrika Cumhuriyeti, Çad, Ekvator Ginesi, Gabon ve Kongo Cumhuriyeti tarafından 1994 yılında (geçmişi 1964 yılına kadar dayanmaktadır.) kurulan Orta Afrika Ekonomi ve Para Topluluğu (CEMAC) ekonomik bütünleşme açısından daha ileri düzeydedir. Şöyle ki Topluluk, CFA Frangı kullanımını benimsemiş olup, para birliğini büyük oranda tamamlamıştır. Bununla birlikte Topluluk tarafından, 1993 yılında ortak dış tarife belirlenmiş olup gümrük birliğine yönelik girişimler tamamlanmıştır. Ortak pazar konusunda ise 5 yıllık ilerleme aşamaları tespit edilerek bir yol haritası belirlenmiştir. Bununla ilgili olarak dolaylı vergilerin uyumlaştırılması, gümrük birliğine yönelik gerekli uyumlaştırma tedbirlerinin alınması gibi temel adımlar atılmıştır. Malların serbest dolaşımının sağlanması konusunda topluluk menşeili ürün tanımı yapılmıştır. Sermayenin serbest dolaşımının sağlanabilmesi için 1999 yılında, CEMAC Yatırım Sözleşmesi kabul edilmiştir. Kurumlar vergisinin uygulanmasında, üye ülkeler arasında uyumlaştırma tedbirleri alınmıştır. Kişilerin serbest dolaşımı için CEMAC pasaportu uygulamasına geçilmiştir. Orta Afrika Ekonomi ve Para Topluluğu'nda, ekonomik bütünleşme açısından önemli düzenlemeler yapılmış olsa da; vergi ve gümrük kanunlarına dair düzenlemelerin yanlış uygulanması, tarife dışı engellerin mevcudiyeti, menşe kurallarına ve rekabetin düzenlenmesine dair hükümlere yetersiz uyum sebepleriyle ekonomik bütünleşme ve vergi uyumlaştırması süreçlerinin aksamalara uğradığı Topluluk İcra Sekreterliği tarafından vurgulanmaktadır (World Trade Organization, 2007: 16-18).

2.3. AMERİKA KITASI

Amerika kıtası; kuzey, orta ve güney olarak bölgelere ayrılmaktadır. Kuzey Amerika'da; Kanada, Amerika Birleşik Devletleri ve Meksika ile beraber 13 ülke daha yer almaktadır. Orta Amerika; Kosta Rika, Panama ve diğerlerini kapsayan 7 ülkeden oluşmaktadır. Güney Amerika ise; Arjantin, Brezilya, Şili, Uruguay, Kolombiya ve diğerlerini kapsayan 13 ülkeden oluşmaktadır.

Amerikan Devletleri Örgütü (OAS), Amerika kıtasının en kapsamlı bölgesel birliği olup 35 Amerika ülkesini kapsamaktadır. 1948 yılında imzalanan kuruluş sözleşmesine göre, siyasi ve askeri işbirliğine yönelik amaçlarla kurulduğu görülmektedir (OAS, 1948). Ekonomik bütünleşmeye yönelik bir amaç veya girişim bulunmamaktadır. OAS'ın alternatifi olarak, 2010 yılında Latin Amerika ve Karayip Devletleri Topluluğu (CELAC) kurulmuş ve bu bölgedeki 32 ülkeyi kapsamaktadır. CELAC, ekonomik bütünleşmeye yönelik ilerleme kaydedememekle birlikte siyasi işbirliğine yönelik çalışmalar yürütmektedir[19]. OAS ve CELAC; Afrika Birliği'ndeki gibi ekonomik veya siyasi birliğin kurulmasına yönelik hiyerarşik bir yapıya hizmet etmemektedir. Amerika kıtasındaki bölgesel birlikler, ikili veya çok taraflı anlaşmalarla bağımsız olarak kurulmuşlardır. Amerika kıtasında kıta düzeyinde bütünleşmenin olmamasında kıtanın coğrafi olarak çok geniş olması, kuzey ve güney ülkeleri arasındaki gelişmişlik farklılıkları ve kuzey ve güney ülkelerinin ortak tarihi mirasa sahip olmamasının etkili olduğu düşünülmektedir. Amerika kıtasında yer alan ekonomik bütünleşme amaçlı bölgesel birlikler sıralandığında;

- ABD – Meksika – Kanada Anlaşması (USMCA – eski NAFTA)
- Latin Amerika ve Karayipler Ekonomik Sistemi (SELA)
- Latin Amerika Entegrasyon Topluluğu (ALADI)
    - Pasifik İttifakı
    - Güney Amerika Ortak Pazarı (MERCOSUR)
    - And Milletler Topluluğu (CAN)
- Orta Amerika Entegrasyon Sistemi (SICA)
- Karayip Topluluğu (CARICOM)
    - Karayip Topluluğu Ortak Pazar ve Ekonomisi (CSME)
    - Doğu Karayip Devletleri Organizasyonu (OECS)

[19] Detaylı bilgi için bkz.: https://celacinternational.org

2.3.1. Amerika Birleşik Devletleri-Meksika-Kanada Anlaşması (USMCA)

ABD, Meksika ve Kanada arasında 2020 yılında yürürlüğe giren bir serbest ticaret anlaşmasıdır. Bu anlaşma, Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması (NAFTA)'nın fikri mülkiyet ve dijital ekonomi kavramlarını da içeren güncellenmiş hali olarak kabul edilmektedir. Taraf ülkeler arasında serbest ticaret ticarete dair kurallara bulunmaktadır. Ekonomik bütünleşme açısından serbest ticaretin gereği olan dış ticaret üzerinden alınan mali yükümlülükler ve ayrımcı vergi uygulamaları, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve vergi kaçakçılığı ile mücadele konuları haricinde vergi uyumlaştırması konusunda düzenleme bulunmamaktadır[20].

2.3.2. Latin Amerika ve Karayipler Ekonomik Sistemi (SELA) ve Latin Amerika Entegrasyon Topluluğu (ALADI)

Ekonomik bütünleşmeye yönelik eylemlerin, ülke sayısı ile doğrudan bağlantılı olarak, Kuzey Amerika bölgesinden ziyade Orta ve Güney Amerika'da daha yoğun olduğu görülmektedir. Orta ve Güney Amerika bölgesinde, Latin Amerika ve Karayipler Ekonomik Sistemi (SELA) ve Latin Amerika Entegrasyon Topluluğu (ALADI) olmak üzere iki topluluk bulunmaktadır. Bu topluluklar, doğrudan ekonomik bütünleşmeden ziyade mikro düzeyde bölgesel işbirliğini teşvik ederek nihayetinde Latin Amerika bütünleşmesini tamamlamayı amaçlamaktadırlar.

Latin Amerika ve Karayipler Ekonomik Sistemi (SELA), 25 Latin Amerika ve Karayip ülkesinden oluşan topluluk olup, 1975 yılında Panama Sözleşmesi ile kurulmuştur. Bu topluluk, OAS'dan sonra kıtadaki en geniş üçüncü topluluktur. SELA; uluslararası tüzel kişiliğe sahip ve üyeleri arasında istişare, koordinasyon, işbirliği ve ortak ekonomik ve sosyal birlik için kurulmuş, bağımsız Latin Amerika ülkelerinden oluşan bölgesel topluluk olarak tanımlanmaktadır. Topluluğun asli amacının, üyelerinin ekonomik ve sosyal kalkınmalarını hızlandırmak için bölge içi işbirliğini teşvik etmektir. (SELA, 2006). Ekonomik bütünleşmeye yönelik doğrudan bir amaca hizmet etmeyen topluluk, bölgesel birliklerin gelişimi için faaliyet göstermektedir. Bu yönüyle Latin Amerika ve Karayipler Ekonomik Sistemi, Afrika Birliği'ne benzemektedir. Ancak Latin Amerika bölgesinde kurulan bölgesel birliklerin bağımsız olması yönüyle Afrika Birliği sisteminden ayrılmaktadır.

[20] Detaylı bilgi için: https://www.trade.gov/usmca

Latin Amerika ve Karayipler Ekonomik Sistemi'ne kıyasla, daha az üyeye sahip ancak ekonomik bütünleşme süreçlerinden serbest ticaret anlaşmalarına dayanarak 1960 yılında kurulan Latin Amerika Serbest Ticaret Alanı (LAFTA), 1980 yılında imzalanan Montevideo Anlaşması ile Latin Amerika Entegrasyon Topluluğu (ALADI) adını almıştır. Arjantin, Bolivya, Brezilya, Şili, Kolombiya, Küba, Ekvador, Meksika, Panama, Paraguay, Peru, Uruguay ve Venezüella günümüz üye ülkeleri arasında yer almaktadır. Kurucu Antlaşmanın 1. Maddesinde; uzun vadeli amaç, Latin Amerika Ortak Pazarının kademeli olarak kurulması olarak ifade edilmektedir. Antlaşmanın 3. Maddesinde ifade edildiği üzere, bütünleşme yöntemi olarak, kısmi kapsamlı antlaşmaların düzenli müzakereler yolu ile çoklu antlaşmalara dönüştürülerek aşamalı bir bütünleşme yaklaşımı izlendiği görülmektedir (ALADI, 2012). Bu yaklaşım, Avrupa Birliği Kurucu Antlaşmaları'nda yer alan güçlendirilmiş işbirliği müessesesi ve bölgesel bütünleşmenin aşamalı olarak gerçekleşmesi fikrinden hareketle Afrika Ekonomik Topluluğu ile benzerlik göstermektedir. Şöyle ki her ne kadar bağımsız olarak kurulmuş olsalar bile Güney Amerika Ortak Pazarı (MERCOSUR), And Milletler Topluluğu (CAN) ve Pasifik İttifakı Latin Amerika Entegrasyon Topluluğu'nun alt birimi gibi görülmektedir. Çünkü bu bölgesel birliklere üye ülkeler, aynı zamanda Latin Amerika Entegrasyon Topluluğu üyesidir ve nihai amaçları Latin Amerika ekonomik bütünleşmesini gerçekleştirmek olarak kurucu antlaşmalarında ifade edilmektedir.

2.3.2.1. Güney Ortak Pazarı (MERCOSUR)

Güney Ortak Pazarı, 26 Mart 1991'de imzalanan ve 29 Kasım 1991'de yürürlüğe giren Asunción Antlaşması ile ortak pazarın tesisi sağlamak amacıyla kurulmuştur. Arjantin, Brezilya, Paraguay ve Uruguay günümüz üyeleri arasında yer almaktadır. Antlaşma'nın ilk maddesinde Birliğin, ortak pazar kurma amacıyla kurulduğu ve bu kapsamda malların, hizmetlerin ve üretim faktörlerinin serbest dolaşımının sağlanması ile gümrük birliğinin tesis edilmesine yönelik tedbirler alacağına dair ifadelere yer verilmektedir. Bununla birlikte taraf ülkelerin, bütünleşme sürecini güçlendirmek için mali, parasal ve sayılan diğer konularda mevzuatlarını uyumlu hale getireceği taahhüt edilmektedir (Treaty of Asunción, 1991: Md.1). Anlaşmanın 7. Maddesinde ise birlik içinde üretilmiş ürünlerin vergi ve diğer mali yükümlülükler bakımından aynı muameleye tabi olacağına değinilmektedir (Treaty of Asunción, 1991: Md. 7). Güney Ortak Pazarı, gümrük

birliği yönünden ilerleme kaydetmekle beraber, ayrımcı uygulamaların sadece üretilmiş ürünler ile kısıtlanmış olması ve diğer vergilere dair uyumlaştırma kuralları içermemesinden ötürü vergi uyumlaştırması yönünden, dış ticaretten alınan vergiler hariç, ilerleme kaydedememiştir. Rezende'ye göre (2008), Güney Ortak Pazarı, ortaklarının mali ve makroekonomik problemleri sebebiyle, Asunción Antlaşması'nın ayrımcı vergi uygulamalarının önlenmesine yönelik hedeflerinden uzak görünmektedir (Rezende, 2008: 219). 1994 tarihli Ouro Preto Protokolü'nde ortak pazarın kurulmasına ve işleyişine ve Birliğin kurumsal yapısının güçlendirilmesine yönelik bir takım tedbirler ilan edilmiş olmasına karşın, Protokol'de vergi uyumlaştırmasına yönelik tedbirlere yer verilmemiştir. Protokolün 25. Maddesinde, Karma Parlamento Komisyonu'nun bütünleşme sürecini ilerletmek için gerekli mevzuat uyumlaştırmasına yardımcı olacağı ve 42. Maddesinde, Birlik Kurumlarının alacağı kararların bağlayıcı olduğu, her ülkenin bu kuralları mevzuatlarında öngörülen usullerde, iç hukuk sistemine dahil etmesi gerektiğine dair vurgular yapılmaktadır (MERCOSUR, 1994). Her ne kadar vergi uyumlaştırmasına yönelik somut ifadeler bulunmasa da Protokolün bu iki kararı, vergi uyumlaştırmasına yönelik ileride alınabilecek tedbirlerin uygulanmasına yasal zemin oluşturmaktadır. 2002 tarihli Olivos Protokolü'nde ise Birlik, Asunción Antlaşması'nı ihlal edecek şekilde kısıtlayıcı, ayrımcı veya haksız rekabet etkisi yaratan yasal veya idari önlemler nedeniyle Birlik içinde ortaya çıkacak uyuşmazlıkların çözümü için tahkim usullerine yönelik düzenlemeler oluşturmaktadır (MERCOSUR, 2002). Son olarak 2017 yılında imzalanan MERCOSUR Yatırım Kolaylaştırma Protokolünde ise, 1. Maddede; şirket, mukim taraf devlet, yatırım, borçlanma, gayrimaddi haklar, portföy yatırımları, yatırımcı, getiri gibi temel yatırım kavramları tanımlanmaktadır. 5. Maddede taraf devletlerin yatırım yönünden ayrımcı muameleler yapmayacağı taahhütünü içermektedir. 10. Maddede doğrudan vergilere dair tedbirler yer almak olup; vergi uyumlaştırmasından ziyade yerel mevzuat hükümlerinin korunması ve çifte vergilendirmeye yönelik kararlar içermektedir (MERCOSUR, 2017). Bu Protokol, yatırımlara yönelik pek çok terimin tanımlanmasında ortak bir çerçeve sunmaya çalışırken, yatırımlar üzerinde uygulanan vergi ve diğer mali yükümlülüklerin uyumlaştırılmasına yönelik ifade içermemektedir.

2.3.2.2. And Milletler Topluluğu (CAN)

1969 yılında Cartagena Antlaşması ile kurulmuş olan bir gümrük birliğidir. Bolivya, Kolombiya, Ekvador ve Peru günümüz üyeleri arasında yer almaktadır. Anlaşmanın ilk maddesinde Topluluğun asli amaçları; ekonomik ve sosyal bütünleşme koşulları altında Üye ülkelerin dengeli ve uyumlu kalkınmasını sağlamak, büyüme ve istihdam oranlarını arttırmak, Latin Amerika Ortak Pazarının kademeli oluşumuna bölgesel katılımları kolaylaştırarak katkı sağlamak olarak sıralanmaktadır. 3. Maddede; bu amaçların gerçekleştirilmesi için ekonomik bütünleşme ve vergi uyumlaştırılması açısından; ekonomik ve sosyal politikaların kademeli olarak uyumlaştırılması ve ilgili konularda ulusal mevzuatın uyumlaştırılması, daha gelişmiş bir ticari serbestleşmenin sağlanması, ortak tarifenin benimsenmesi aşamalarına vurgu yapılmaktadır. Bu doğrultuda Topluluk; 1993 yılında serbest ticaret bölgesi; 1994 ortak dış tarife ile gümrük birliği aşamalarını gerçekleştirmiştir. 2001 yılında kişilerin serbest dolaşımının sağlanmasına yönelik kararlar alınmış olsa dahi ortak pazarın diğer gereklilikleri açısından oldukça geride görülmektedir. Ekonomik bütünleşme açısından değerlendirildiğinde henüz gümrük birliği aşamasında olan And Milletler Topluluğu, vergi uyumlaştırması açısından gümrük vergilerinin uyumlaştırılması ve ortak gümrük tarifesi, ortak katma değer ve özel tüketim vergisi kuralları, ayrımcı mali yükümlülüklerin uygulanmaması ile çifte vergilendirme ve bilgi değişimine dair düzenlemelere kurucu antlaşmasında ve çeşitli birlik kararlarında yer vermektedir. Doğrudan vergilere yönelik uyumlaştırma tedbirleri çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının çizdiği çerçeve ile sınırlı kalmaktadır. Kurucu antlaşmanın 3. Maddesinde yer alan ulusal yasaların yakınlaştırılması ifadesi diğer vergi meselelerine dair uyumlaştırma tedbirlerinin alınabilmesine zemin hazırlamaktadır.

2.3.2.3. Pasifik İttifakı

Pasifik İttifakı (Pacifik Alliance) Şili, Kolombiya, Meksika ve Peru tarafından, 28 Nisan 2011 yılında, ileri bölgesel bütünleşmenin sağlanması amacıyla kurulmuştur. Ortak pazarın kurulması hedefini net bir şekilde amaçlarında belirten Birlik; serbest ticaret bölgesi ve gümrük birliğinin kurulmasının yanı sıra insanların serbest dolaşımı ve sermaye piyasalarının bütünleştirilmesi gibi ortak pazar ve ekonomik birlik açısından ilerlemeler gerçekleştirmiştir (Pacific Alliance). Kurucu Antlaşma ve ek protokollerinde, serbest ticaret bölgesinin ve gümrük birliğinin

sağlanmasına yönelik olarak, ithalat ve ihracat üzerinden alınacak vergilere dair kurallar ayrıntılı olarak düzenlenmektedir. Bununla beraber 18.4. Maddede çifte vergilendirmenin ve ayrımcı vergi uygulamalarının önlenmesine yönelik düzenlemeler bulunmaktadır. Ancak anlaşma metninde vergi mevzuatlarının uyumlaştırılmasına yönelik ifadeye rastlanmamıştır (Pacific Alliance, 2014).

2.3.3. Orta Amerika Entegrasyon Sistemi (SICA)

İlk olarak 1951 yılında, Orta Amerika Devletleri Örgütü olarak kurulmuş olup; 1991 yılında Tegucigalpa Protokolünün imzalanmasıyla Orta Amerika Entegrasyon Sistemi (SICA) adını almıştır. Günümüzde Belize, Kosta Rika, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nikaragua, Panama ve Dominik Cumhuriyeti olmak üzere 8 üyesi bulunmaktadır. Ekonomik bütünleşmenin süreçleri açısından, Orta Amerika Entegrasyon Sistemi'nin serbest ticaret bölgesinin kurulması ve kişilerin serbest dolaşımının sağlanmasına yönelik gelişmelerin olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca Birliğin Tegucigalpa Protokolü'nde 3. Maddede belirtilen amaçları arasında; ekonomik birliğin kurulmasını sağlamak, Orta Amerika devletleri arasındaki mali sistemi ve işbirliğini güçlendirmek ve uluslararası ticarette güçlü bir ticari blok haline gelmek yer almaktadır (Tegucigalpa Protocol, 1991: Md. 3). Bu doğrultuda Orta Amerika Entegrasyon Sistemi; bölge içi mal ve hizmet ticaretinin güçlendirilmesini, gümrük geçişlerinin kolaylaştırılmasını, serbest dolaşım hakkının sağlanmasına yönelik ilerlemeler gerçekleştirmiştir. Ekonomik bütünleşme düzeylerinin gelişimi açısından zayıf olarak nitelendirilen Birlik'te; vergi uyumlaştırması konusunda Guatemala ve Honduras arasında yürürlükte olan katma değer, özel tüketim ve gelir vergilerine dair genel kapsamlı vergi antlaşması uygulanmaktadır.

2.3.4. Karayip Topluluğu (CARICOM)

Karayip Topluluğu'nun tarihi, 15 Aralık 1965 tarihinde Karayip bölgesinde serbest ticaret alanı oluşturmak için kurulan Karayip Serbest Ticaret Birliği'ne (CARIFTA) dayanmaktadır. Karayip Serbest Ticaret Birliği üyesi ülkeler, ortak pazar kurma amacıyla 4 Temmuz 1973 tarihinde imzalanan Chaguaramas Antlaşması ile Karayip Topluluğu'nu (CARICOM) kurmuşlardır. Günümüzde 15 üye ülkesi bulunan Birlik, 2001 yılında ekonomik bütünleşmeyi derinleştirmek ve sistemli hale gelmesini sağlamak için Chaguaramas Antlaşması'nı revize etmiştir. Birlik, bu

kapsamda ekonomik bütünleşme için önemli bir adım olan, Karayip Topluluğu Ortak Pazar ve Ekonomisi'nin (CSME) kurulmasını sağlamıştır[21].

Chaguaramas Antlaşması'nın serbest ticaret, gümrük birliği, serbest dolaşım, ticaret politikaları, maliye politikaları, rekabet politikaları, uyuşmazlıkların çözümü gibi pek çok alanda düzenlemeler içermesi dolayısıyla, ekonomik birlik için gerekli hukuki altyapıya sahip olduğu söylenebilmektedir. Bununla birlikte Chaguaramas Antlaşması'nın vergilendirme ile ilgili maddelerine bakıldığında: Her türlü ayrımcılığın doğrudan yasaklanması; politika koordinasyonu, mali ve parasal işbirliği, mali disiplin gibi konularda faaliyet göstermek üzere Finans ve Planlama Komitesinin kurulması; sermaye hareketleri ve günlük işlemler üzerindeki kısıtlamaların kaldırılması; faiz oranları, döviz kurları, vergi yapıları ve ulusal bütçe açıkları ile ilgili politikalar dahil olmak üzere para ve maliye politikalarının koordinasyonu veya uyumlaştırılması yoluyla politikaların yakınsanmasının sağlanması; serbest ticaretin önündeki mali yükümlülüklerin kaldırılması; birlik mal ve hizmetlerinde dış ticarete dair mali yükümlülüklerin kaldırılması ve gümrük birliğinin sağlanması; üye ülkeler arası mal ve hizmet ticaretinde ayrımcılığın yasaklanması; devlet teşvikleri; çifte vergilendirmenin önlenmesi gibi vergi konularının ayrıntılı olarak düzenlendiği; ayrıca 1971 yılında Karayip Vergi İdareleri Örgütü kurularak vergi ve vergilendirme ile ilgili konuların Birlik düzeyinde takibi ve koordinasyonunun yapıldığı görülmektedir. Ancak tüm bu düzenlemelere rağmen, birlik düzeyinde tam vergi uyumlaştırmasına yönelik somut düzenlemelerin bulunmadığı görülmektedir (Caribbean Community, 2001).

2.3.5. Doğu Karayip Devletleri Örgütü (OECS)

Doğu Karayip Devletleri Örgütü, 18 Haziran 1981 tarihinde Basseterre Anlaşması'nın imzalanmasıyla, Batı Hint Adaları Birleşmiş Devletleri (WISA)'nin yerine kurulmuştur. Günümüzde; Antigua and Barbuda, Dominika Topluluğu, Grenada, Montserrat, Saint Kitts and Nevis, Saint Lucia, St. Vincent and the Grenadines, Britanya Virjin Adaları, Anguilla, Martinik, Guadeloupe olmak üzere 11 üye ülkesi bulunmaktadır. Birlik üyesi ülkeler, 2010 yılında, Kurucu Antlaşmayı yeniden müzakere ederek, gümrük birliği ve ortak pazar amaçlarını içeren bir ekonomik birlik oluşturmuşlardır. Bu yeni Antlaşma ile beraber malların, insanların

[21] Detaylı bilgi için: https://caricom.org/

ve sermayenin serbestçe hareket ettiği tek bir finansal ve ekonomik alan oluşturulmuştur. Ayrıca, vergiler ve gelirlerle ilgili para ve devlet politikalarının uyumlu hale getirilmesine olanak tanınmıştır. Bu bölgesel birliğin ülkeleri; ticaret, sağlık, eğitim ve çevre ile tarım, turizm ve enerji gibi kritik sektörlerin geliştirilmesi konusunda da ortak bir yaklaşım benimsemeye devam etmektedir. Bununla birlikte Birlik, birkaç ülke dışında (Britanya Virjin Adaları, Guadeloupe ve Martinik) para birliğini de sağlamıştır.[22]

Antlaşma'nın 4. Maddesi'nde sayılan amaçlar içerisinde "tek ekonomik ve finansal alana sahip ekonomik birlik oluşturmak" ifadesine yer verilerek bütünleşme fikri bağlayıcılık kazanmaktadır (Revised Treaty Of Basseterre, 2016). Bununla birlikte ekonomik birliğin kurulmasına ve işleyişine dair kurallar, Antlaşma'nın Doğu Karayip Devletleri Örgütü Ekonomik Birliği isimli ek protokol maddelerinde detaylı olarak düzenlenmekte olup; bu protokole taraf olan ülkeler için bağlayıcılık kazanmaktadır. Buna göre, ekonomik bütünleşme ve vergi uyumlaştırması açısından; gümrük vergileri ve dış ticaret vergilerinin kaldırılması, ortak gümrük tarifeleri ve ticaret politikalarının oluşturulması, serbest dolaşımın sağlanması, yatırım ve kalkınma politikalarının uyumlaştırılması, vergilendirme politikalarının ve teşvik mevzuatlarının uyumlaştırılması ile tarım, teknoloji, sosyal ve sayılan diğer konularda koordinasyon ve ortak uzlaşının sağlanması olarak protokol ilkeleri düzenlenmektedir.

Doğu Karayip Devletleri Örgütü, ekonomik bütünleşme süreçleri açısından kurumsal ve hukuki altyapıyı, 2010 yılında Basseterre Antlaşması'na eklenen protokol hükümleri ile güçlendirmiştir. Ancak vergi uyumlaştırması açısından değerlendirildiğinde, serbest ticaret anlaşması ve gümrük birliği gereklerini yerine getiren, dış ticaret üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılması, ortak gümrük tarifesinin oluşturulması, ayrımcı uygulamaların önlenmesi gibi standart uzlaşı kurallarının dışına çıkılamadığı görülmektedir. Hatta James (2022), sınır vergileri ve ortak tarife konularında dahi tam bir uzlaşının olmadığını ve bu konularda bir takım uyumlaştırma tedbirlerinin alınması gereğini ifade etmektedir (James, 2022: 13-14).

[22] Detaylı bilgi için: https://www.oecs.org/en/

2.4. ASYA KITASI

Asya kıtası geniş coğrafya sahiptir ve bölgesinde 63 ülke bulunmaktadır. Bu ülkeler milliyet ve kültür açısından oldukça çeşitli olup; Kıta coğrafi özelliklerine göre de farklı bölgelere ayrılmaktadır. Buna göre; Orta Asya ve Güney Asya bölgesinde: Türkmenistan, Kazakistan, Özbekistan, Kırgızistan, Tacikistan, İran, Afganistan, Pakistan, Hindistan, Nepal, Sri Lanka, Maldivler, Bhutan, Bangladeş olmak üzere 14 ülke bulunmaktadır. Orta Doğu bölgesinde: Irak, Suriye, Lübnan, İsrail, Filistin, Ürdün, Suudi Arabistan, Umman, Yemen, Katar, Kuveyt, Bahreyn, Birleşik Arap Emirlikleri olmak üzere 13 ülke bulunmaktadır. Doğu Asya bölgesinde: Japonya, Moğolistan, Çin, Kuzey Kore, Güney Kore olmak üzere 5 ülke bulunmaktadır. Güneydoğu Asya ve Okyanusya bölgesinde: Myanmar, Tayland, Kamboçya, Laos, Vietnam, Malezya, Endonezya, Singapur, Brunei, Filipinler, Doğu Timor, Papua Yeni Gine, Fiji Adaları, Kiribati, Marshall Adaları, Mikronezya, Nauru, Palau, Samoa, Solomon Adaları, Tonga, Tuvalu, Vanuatu olmak üzere 23 bulunmaktadır. Kuzey Asya ve Batı Asya bölgesinde ise (kimi ülkeler Avrupa Kıtası'nda olarak da değerlendirilmektedir.) Rusya, Gürcistan, Azerbaycan, Türkiye, Kıbrıs Cumhuriyeti, Ermenistan, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti, Dağlık Karabağ Cumhuriyeti olmak üzere 8 ülke bulunmaktadır.

Asya kıtasının büyük bir coğrafyaya yayılması ve çok sayıda farklı sosyal, kültürel, ekonomik, siyasi yapıya sahip ülke barındırması sebebiyle; ekonomik bütünleşmeye yönelik bölgesel birlik sayısı ve bütünleşmeye yönelik girişimler ve bu girişimlerin bütünleşme düzeyleri, Avrasya Ekonomik Birliği dışında, sınırlı kalmaktadır. Bu bağlamda Asya'da kurulan ekonomik işbirliğine yönelik bölgesel birlikler aşağıda genel özellikleri ile değerlendirilmektedir.

- *Asya Pasifik Ekonomik İşbirliği*, 1989 yılında 12 üye ülke ile kurulmuş olup; günümüzde Asya ve Amerika kıtasından 21 üye ülkesi bulunmaktadır. Üye ülkeler arasındaki politikaları birbirine yakınlaştırmak, ticari engelleri azaltmak, malların, hizmetlerin ve sermayenin dolaşımının kolaylaştırılması yollarıyla bölgesel bütünleşmeyi teşvik etmek amacıyla kurulmuştur[23].
- *Avrasya Ekonomik Birliği*, ilk olarak 1994 yılında Avrasya Birliği olarak gündeme gelmiş olup aşamalı olarak ekonomik bütünleşme aşamalarına dair

[23] Detaylı bilgi için: https://www.apec.org/

uzlaşılar neticesinde 29 Mayıs 2014 yılında Avrasya Ekonomik Birliği olarak kurulmuştur. Günümüz üyeleri: Ermenistan, Belarus, Kazakistan, Kırgızistan ve Rusya'dır[24]. Birlik, Avrasya Ekonomi Birliği'ni Kuran Antlaşma'da, bütünleşme süreçlerini detaylı olarak düzenlemiş olup; serbest ticaret bölgesi, gümrük birliği ve serbest dolaşım için gerekli olan vergi uyumlaştırma tedbirlerine yer vermektedir. Bununla birlikte Antlaşma'nın 71. Maddesinde hassas mallar için özel tüketim vergisi oranlarının birbirine uyumlaştırılmasına (yakınlaştırılması) yönelik düzenleme bulunmaktadır (The Eurasian Economic Union, 2014).

- *Ekonomik İşbirliği Teşkilatı*, ilk olarak 1964 yılında İran, Pakistan ve Türkiye tarafından Bölgesel Kalkınma İşbirliği olarak kurulmuş olup 1985 yılında günümüz ismini almıştır. Günümüzde Afganistan, Azerbaycan, Kazakistan, Kırgızistan, Tacikistan, Türkmenistan ve Özbekistan'ın da üye olduğu bölgesel birlik, üye ülkeler arasında, ticaret, lojistik, enerji, turizm, ekonomik büyüme, sosyal refah ve çevre konularında işbirliğinin sağlanması için çalışmaktadır[25].
- *Körfez Arap Ülkeleri İşbirliği Konseyi (GCC)*, 25 Mayıs 1981 yılında ticari işbirliğinin güçlendirilmesi ve Arap ve İslam kültürlerinde kökleşmiş benzer siyasi ve kültürel kimlikleri ve ortak hedefleri oluşturmak amacıyla kurulmuştur. Günümüz üyeleri Suudi Arabistan, Kuveyt, Birleşik Arap Emirlikleri, Katar, Bahreyn ve Umman'dır[26].
- *Güneydoğu Asya Ülkeleri Birliği (ASEAN)*, 8 Ağustos 1967 yılında Endonezya, Malezya, Filipinler, Singapur ve Tayland tarafından kurulmuştur. Günümüzde Vietnam, Myanmar, Laos, Kamboçya, Brunei de birliğe dahil olmuşlardır. Birliğin amacı, üye ülkeler arasında çeşitli konularda koordinasyon ve işbirliğinin sağlanması olarak belirlenmiştir[27]. Kang (2009), Güneydoğu Asya Ülkeleri Birliği'nin bölgedeki en sağlıklı ve entegre kurum olması sebebiyle, Asya'nın ekonomik entegrasyonunun teşvik edilmesi için merkez olarak kullanılmasının makul ve uygulanabilir olduğunu ifade etmektedir (Kang, 2009: 46).
- *Güney Asya Bölgesel İşbirliği Derneği (SAARC),* 8 Aralık 1985'te kurulmuş olup; Afganistan, Bangladeş, Butan, Hindistan, Maldivler, Nepal, Pakistan ve Sri Lanka olmak üzere 8 üye ülkeye sahiptir. Birlik; ekonomik, sosyal, kültürel, teknik

[24] Detaylı bilgi için: http://www.eaeunion.org/?lang=en
[25] Detaylı bilgi için: https://www.eco.int/index.php
[26] Detaylı bilgi için: https://www.gcc-sg.org/en-us/Pages/default.aspx
[27] Detaylı bilgi için: https://asean.org/

ve bilimsel alanlarda aktif işbirliğini ve karşılıklı yardımlaşmayı teşvik etmek amacıyla faaliyet göstermektedir. Bununla birlikte 2014 yılında Birliğe üye ülkeler; serbest ticaret bölgesi, gümrük birliği, ortak pazar ve ortak ekonomik ve parasal birlik yoluyla aşamalı ve planlı bir şekilde Güney Asya Ekonomik Birliği'ne (SAEU) ulaşma taahhütlerini yenilemişlerdir.

Asya kıtasında yer alan bölgesel birlikler, ekonomik bütünleşmenin aşamaları bakımından dikkate alındığında serbest ticaret bölgelerinin veya ticari işbirliklerinin kurulmasının amaçlandığı; ortak pazar veya ekonomik birlik gibi ileri düzeyde bir bütünleşme girişiminin bulunmadığı görülmektedir. Sadece Avrasya Ekonomik Birliği, sayılan bölgesel birliklerden ayrışarak, ortak pazar aşamasında kurallar benimsemektedir. Bu doğrultuda ekonomik bütünleşme süreçlerine ve vergi uyumlaştırmasına yönelik tedbirler uygulamaktadır. Bu sebeple Asya kıtası için vergi uyumlaştırması önemli bir problem olarak görülmemektedir.

2.5. GENEL DEĞERLENDİRME

Çalışmanın bu bölümünde ekonomik bütünleşme amacıyla kurulan birliklerin kurucu antlaşma, direktif, karar, protokol gibi ortak karar alma mekanizmaları ile hedefledikleri ekonomik bütünleşme düzeyi ve bu doğrultuda vergi uyumlaştırmasına yönelik düzenlemelere sahip olup olmadığı, varsa hangi düzenlemelere yer verildiği değerlendirilmektedir. Ayrıca erişilebilen çeşitli raporlar ve internet sayfaları aracılığıyla, sayılan bölgesel birliklerin hedefleri bağlamında gerçekleştirdikleri ilerlemelerden bahsedilmektedir. Ancak, ekonomik bütünleşme amaçlı bölgesel birliklerin, kurucu antlaşmalarında ve sonrasında uzlaşı sağladıkları çeşitli antlaşma, karar ve protokollerde verilen siyasi taahhütlerin başarısı pek çok sübjektif unsurdan etkilendiği için; ekonomik bütünleşme ve vergi uyumlaştırmasına yönelik siyasi taahhütlerin gerçekte ne ölçüde uygulanabilir olduğu tartışmalı bir konudur. Çünkü bölgesel birlikler, kendilerini oluşturan ülkelerin siyasi yapılarına son derece bağımlıdırlar. Siyasi düşünceler, dönemsel olarak değişiklik gösterdiğinden; kimi bölgesel birlikler, kurucu antlaşmalarında belirtilen hedeflere hızlı bir şekilde ulaşmak için çabalarken, kimilerinde ise kurucu antlaşmalarında yer alan ilke ve hedefler yazılı bir metin olmaktan öteye gidememektedir. Bu sebeple, bölgesel birliklerin ekonomik bütünleşme ve vergi uyumlaştırması konusundaki tutumları değerlendirilirken (hedeflerinden çok uzak olsalar bile) kurucu

antlaşmalarda kabul edilen taahhütler göz önüne alınmalıdır. Şöyle ki, siyasi iktidarların yaklaşımlarının değişmesi, birlik olma mantığının geç kavranması, ülkelerin kendi içindeki ekonomi, sosyal, hukuk, güvenlik gibi konulara dair problemlerinin daha öncelikli değerlendirilmesi gibi sebeplerle bu taahhütlerin yerine getirilmesi gecikebilmektedir. Ancak bölgesel birlikler, kurucu antlaşmaları geçerliliğini koruduğu sürece, elbet bir zaman taahhütleri üzerine uzlaşı veya yeniden müzakere yoluna gideceklerdir ya da bütünleşme taahhütlerini reddeden ülkeler bölgesel birlikten çekileceklerdir. Bu doğrultuda ekonomik bütünleşme amacıyla kurulan bazı birliklerin bütünleşme hedefleri ve bu hedefler doğrultusunda sahip oldukları vergi kurallarına yönelik düzenlemeleri Tablo 7'de özetlenmektedir.

Tablo 7: *Çeşitli Antlaşma, Karar, Direktiflerden Hareketle Ekonomik Bütünleşme Amaçlı Bazı Bölgesel Birliklerin Bütünleşme Düzeyleri ve Vergi Uyumlaştırmasına Yönelik Alınan Tedbirler*

BİRLİK	STA	GÜMRÜK BİRLİĞİ	ORTAK PAZAR	MALİ BİRLİK	EKONOMİK BİRLİK
Avrupa Birliği (EU)	+	+	+	**0**	+
Sahra Devletleri Topluluğu (CENSAD)	+	-	-	-	-
Batı Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği (WAMEU-UEMOA)	+	+	+	**0**	+
Doğu Afrika Topluluğu (EAC)	+	+	+	**0**	+
Güney Afrika Gümrük Birliği (SACU)	+	+	**0**	**0**	**0**
Orta Afrika Ekonomik ve Para Topluluğu (CEMAC)	+	+	+	**0**	+
Güney Ortak Pazarı (MERCOSUR)	+	+	+	**0**	**0**
And Milletler Topluluğu (CAN)	+	+	**0**	**0**	**0**
Pasifik İttifakı (PA)	+	+	+	**0**	**0**
Orta Amerika Entegrasyon Sistemi (SICA)	+	+	**0**	**0**	**0**
Karayip Topluluğu Ortak Pazar ve Ekonomisi (CSME)	+	+	+	**0**	**0**
Doğu Karayip Devletleri Örgütü (OECS)	+	+	+	**0**	**0**
Avrasya Ekonomik Birliği (EAEU)	+	+	+	**0**	**0**

- Ortak para politikaları ekonomik birlik kapsamında değerlendirilmiştir.
- Çalışmanın özüne uygun olması amacıyla Mali Birlik ayrıca değerlendirilmiş olup; kurucu antlaşmalarda, ayrı ayrı vergi türleri itibariyle veya tüm vergiler için ortak, uyumlaştırılmış, yakınlaştırılmış politikalar oluşturulmasına dair düzenlemeler bu kapsamda değerlendirilmiştir.
- Kamu harcamaları, kamu yardımları, bütçe denkliği gibi vergilendirme ile ilgili kurallar dışındaki mali konular ekonomik birlik kapsamında değerlendirilmiştir.
- Kurucu antlaşmalarda; ticareti ve ekonomi ile ilgili diğer politikalara dair düzenlemelerin bulunması halinde bölgesel birliğin ekonomik birlik kurma amacının olduğu dikkate alınmıştır.
- Siyasi birlik kurma amacı bu çalışmanın kapsamı dışında olduğundan değerlendirilmemiştir.

İLGİLİ DÜZENLEME	AB	CEN-SAD	ECOWAS WAEMU	EAC	SACU	CEMAC	MERCOSUR	CAN	PA	SICA	CSME	OECS	EAEU
Gümrük vergilerinin uyumlaştırılması	+	**0**	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Ortak gümrük tarifesinin benimsenmesi	+	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Ayrımcı vergi uygulamalarının önlenmesine dair düzenlemeler	+	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Dolaylı vergiler alanında yer alan uyumlaştırma tedbirleri	+	-	+	+	+	+	+	+	-	+	**0**	**0**	+
Doğrudan vergiler alanında yer alan uyumlaştırma tedbirleri	+	-	+ [28]	+	-	+	**0**	**0**	-	**0**	**0**	**0**	**0**
Çifte vergilendirmeyi önlemeye dair düzenlemeler	+	-	+	+	+	+	+	+	+	-	+	+	+
Bilgi değişimi ve idari işbirliğine dair düzenlemeler	+	-	+	+	+	+	+	+	+	-	+	+	+

- \+ : Konu ile ilgili detaylı düzenleme bulunmaktadır.

  0 : Konu ile ilgili en az bir adet düzenleme bulunmaktadır.

  \- : Konu ile ilgili düzenleme bulunamamıştır/rastlanmamıştır.

Tablo yazar tarafından hazırlanmıştır. Yararlanılan kaynaklar;

Avrupa Birliği: Treaty on the Functioning of the European Union, Council Directive 2006/112/EC, Council Directive (EU) 2020/262, Council Directive 2011/16/EU, Council Directive 2009/133/EC, Council Directive 2011/96/EU, 90/436/EEC.

CEN-SAD: https://www.pacci.org/the-community-of-sahel-saharan-states-cen-sad/

WAEMU: ECOWAS Revised Treaty, International Monetary Fund (2021), Directive N°02/ 98/CM/UEMOA, Directive n°08/2008/CM/UEMOA, Directive N°07/2001/CM/UEMOA, Directive n°03/2009/CM/UEMOA, Directive n° 02/2010/CM/UEMOA, Directive N°03/ 98/CM/UEMOA.

EAC: Treaty Establishing The East African Community, EAC (2007), Protocol on the establishment of the East African Community Common Market, Protocol on the establishment of the East African Customs Union.

SACU: Southern African Customs Union Agreement, Protocol on Finance and Investment.

CEMAC: Directive No:11/22 CEMAC-UEAC, Directive No:01/04 UEAC, World Trade Organization (2013).

MERCOSUR: Treaty of Asunción, Protocol of Olivos, Intra-MERCOSUR Investment Facilitation Protocol.

CAN: CAN: Andean Community (2003, Cartagena Agreement), Andean Community (Decision 40/1971), Andean Community (Decisión 578/2004), Andean Community (Decisión 388/1996), Andean Community (Decision 599/2004), Andean Community (Decision 600/2004).

PA: Alianza del Pacífico.

SICA: Tegucigalpa Protocol, Protocol of Guatemala, Convenio de Compatibilización de los Tributos Internos.

CSME: Revised Treaty of Chaguaramas, Double Taxation Agreement, 1994.

OECS: Revised Treaty Of Basseterre

EAEU: The Eurasian Economic Union

Ekonomik bütünleşme amaçlı bölgesel birliklere incelendiğinde; Asya ve Kuzey Amerika kıtasındaki bölgesel birlikler, Avrasya Ekonomik Birliği hariç, serbest ticaret alanı oluşturmaktan öteye gitmemektedir. Avrupa, Güney Amerika ve Afrika kıtasındaki birliklerin çoğunun gümrük birliği aşamasını tamamladıkları; büyük bir kısmının ise ortak pazar aşamasında olduğu; hatta Avrupa Birliği, Batı Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği ve Orta Afrika Ekonomi ve Para Topluluğunun ekonomik birlik aşamasında olduğu görülmektedir. Ortak pazar aşamasına ulaşan hemen hemen bütün bölgesel birliklerde, Velayos, Barreix ve Villela (2008)'nın sınıflandırmasına göre vergilendirme alanındaki uyumlaştırma tedbirlerinin uyumluluk, koordinasyon, işbirliği ve yakınlaşma özelliklerine sahip olduğu

[28] Kurumlar vergisi oranlarının uyumlaştırılması hakkında bir direktife sahiptir.

görülmektedir. Buna göre, kimi birliklerde tam uyum sağlanamamış olsa da, pek çok bölgesel birlikte, gümrük birliği aşamasına kadar ithalat ve ihracat üzerinden alınan vergilerin kapsam, oran, matrah, istisnalar ve diğer uygulanma usul ve esasları bakımından uyumlaştırıldığına dair düzenlemeler bulunmaktadır. Dolaylı vergiler açısından kabul edilen düzenlemeler değerlendirildiğinde; katma değer vergisi ve özel tüketim vergilerinde tanım, kapsam, mükellef, vergilendirme yetkisi, matrah, muafiyetler, istisnalar ve bu vergilerin uygulanmasına yönelik diğer usul ve esaslara dair ortak düzenlemelerin var olduğu; oranların uyumlaştırılmasının ise standart ve indirilmiş oranlar ile azami/asgari oran uygulaması şeklinde düzenlendiği görülmektedir. Dolayısıyla bölgesel birliklerde dolaylı vergilerin uygulanması yönelik usul ve esaslarda ortak bir yaklaşım bulunmakta iken; mükelleflerin hangi oranlarda vergilendirileceği ülkelerin egemenliğine bırakılmaktadır.

Bölgesel birliklerde doğrudan vergilerin uyumlaştırılmasında en etkili unsurun çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik model anlaşmalar olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü bu model anlaşmalar; gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, faiz, kira, sermaye kazancı ve diğer gelirler gibi doğrudan vergilerin konusuna giren tanım, kapsam, mükellef, vergilendirme yetkisi, vergi oranı, bilgi değişimi gibi düzenlemeleri içermekte olup, anlaşmaya taraflar ülkeler arasında ortak bir uygulama alanı oluşturmaktadır. Avrupa Birliği, Doğu Afrika Topluluğu, Güney Afrika Gümrük Birliği gibi kimi bölgesel birlikler, birliğe ait bir model anlaşmaya taraf olmakta iken Batı Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği, Orta Afrika Ekonomik ve Para Topluluğu, Güney Ortak Pazarı gibi kimi bölgesel birliklerde ikili anlaşmalar yoluna gidildiği görülmektedir. Ancak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının dolaylı vergiler açısından tam bir vergi uyumlaştırması sağladığını söylemek mümkün değildir. Gelir ve kurumlar vergisi oranlarına yönelik yetkiyi yine üye devletlerin egemenliğine bırakmaktadır. Aynı zamanda bu antlaşmaların kapsamı ülkeler arasında önceden tanımlanan işlemlere dair düzenlemelerle sınırlı kalmaktadır. Bölgesel birliklerin çoğunluğunda doğrudan vergilere yönelik düzenlemelerin bu model anlaşmalara dayandığını ve bazı Avrupa Birliği, Doğu Afrika Birliği gibi bölgesel birliklerde doğrudan vergilere yönelik uygulanma esas ve usullerini içeren ek düzenlemelerin olduğunu söylemek mümkündür. Sadece diğer bölgesel birliklerden farklı olarak, Batı Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği, kurumlar vergisinde oranların uyumlaştırılmasına yönelik ayrı bir düzenlemeye sahiptir. Bu

yaklaşımın temelinde; bölgesel birliklerin temel amaçları arasında sayılan ve piyasaların düzgün işlemesi ile piyasaların önündeki engellerin kaldırılmasına yönelik kuralların olduğu söylenebilir. Çünkü bölgesel birliğe üye ülkelerin derinleşen ekonomik bütünleşme ile beraber hızla artan mal, hizmet, sermaye, emek ve girişim hareketleri; ülkeler arasındaki işlemlerde, farklı vergi kurallarından kaynaklanan idari ve teknik pek çok zorluğa sebep olacaktır. İşte mevcut vergi uyumlaştırması tedbirlerinin, bu zorlukların azaltılarak piyasanın düzgün işlemesinin sağlanmasına yönelik olduğu düşünülmektedir. Şöyle ki, bölgesel birliklerin kurucu antlaşmalarına bakıldığında bu durumu açıkça belirten ifadelerin bulunduğunu da söylemek mümkündür.

Günümüz bölgesel birliklerine üye ülkeler, ekonomik bütünleşmeye yönelik düzenlemelerden hareketle iktisadi sınırlarını rahatlıkla kaldırırken; vergi uyumlaştırmasına yönelik düzenlemelerden hareketle mali sınırlarını halen koruduğu görülmektedir. Şöyle ki, iktisadi aktörlerin kararlarını etkilemeyen; piyasaların, piyasa koşullarına göre verimli ve etkin çalışmasını sağlayacak tam bir vergi uyumlaştırması, bu kararlar üzerinde esas etkiye sahip olan vergi oranlarının uyumlaştırılması ile mümkündür. Dolayısıyla bölgesel birliklerde, vergi oranları uyumlaştırılmadığı sürece mali sınırlar varlığını korumaya devam edecektir. Bu durumda ise vergi kaynaklı sebepler ile etkin olmayan iktisadi ortam varlığını sürdürecek olup; hatta Sinn (1990)'in ifade ettiği gibi yeni çarpıklıkların ortaya çıkmasına sebep olacaktır. Bu sebeple ekonomik bütünleşme amaçlı bölgesel birlikler, bütünleşme süreçlerini derinleştirirken; ekonomik bütünleşmenin bir aracı olarak vergi uyumlaştırmasına yönelik yapacakları düzenlemelerde oran, istisna, muafiyet, matrah hesaplama yöntemleri gibi doğrudan vergi yükü farklılıklarına sebep olacak unsurları da uyumlaştırması gerekmektedir.

Sonuç olarak ortak pazar koşullarını gerçekleştiren bölgesel birliklerde, farklı vergi sistemlerinin yol açacağı iktisadi etkilerden hareketle, vergi uyumlaştırmasına olan ihtiyaç olduğu görülmektedir. Bununla birlikte bazı bölgesel birliklerde, usul ve esaslara dair kabul edilen ortak kurallar uyum maliyetlerini azaltmaktadır. Ancak bu ortak kurallar katlanılan vergi yükünde benzerlik sağlamadığından; iktisadi birimlerin kararlarında vergi kaynaklı sebeplerle sapmaların meydana gelme riski halen bulunmaktadır. Vergi uyumlaştırmasının gerekliliği karşında, ortaya çıkardığı

zorluklar da göz önüne alınarak; bu çalışma, bölgesel birlikler için vergi uyumlaştırması sürecinin, benzer vergi yapısına sahip ülke grupları oluşturularak aşamalı bir şekilde tamamlamasını önermektedir. İkinci bölümde bahsedilen bölgesel birliklere bakıldığında benzer vergi yapısına sahip ülke gruplarının oluşturulması ihtiyacı, üye ülke sayısının fazla olması sebebiyle Avrupa Birliği'nde ortaya çıkmaktadır. TFEU Beşinci Kısmın üçüncü başlığında düzenlenen güçlendirilmiş işbirliği müessesi, çalışmada sunulan önerinin Avrupa Birliği için uygulanabilir olduğunu desteklemektedir. Afrika ile Orta ve Güney Amerika'daki bölgesel birlikler, hali hazırda küçük işbirliği grupları halinde kurulduklarından; vergi uyumlaştırması yönünden yapılacak değerlendirmeler, bölgesel birlik üyesi ülkelerinin vergi yapılarındaki benzerlikler ve farklılıklar yönünden incelenmektedir. Asya kıtasında bulunan bölgesel birlikler ise, ekonomik bütünleşme aşamaları açısından ortak pazarın gerisinde kaldıklarından, vergi uyumlaştırmasına yönelik ihtiyaç olmaması sebebiyle değerlendirmeye alınmamışlardır. Son olarak çalışmada, bölgesel birliklere yönelik bahsedilen araştırmaların ve değerlendirmelerin yapılabilmesi için, benzerliklerin tahmin edilebilmesindeki en temel yöntem olan kümeleme analizi kullanılmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

EKONOMİK BÜTÜNLEŞME AMAÇLI BÖLGESEL BİRLİKLERDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASINA YÖNELİK BİR YAKLAŞIM: KÜMELEME ANALİZİ

Birinci bölümde vergi uyumlaştırmasının ekonomik bütünleşme süreçleri içindeki yeri, önemi ve gerekliliğinden bahsedilmiştir. Bu doğrultuda ikinci bölümde günümüzde siyasi varlığını sürdüren ekonomik bütünleşme amacıyla kurulmuş bölgesel birliklerin bu konudaki yaklaşımları ve uygulamaları incelenmiştir. Sonuç olarak görülmektedir ki, ortak pazar ve ileri aşamayı gerçekleştiren veya hedefleyen bölgesel birlikler, bu konuda ihtiyaç duyulan gereklilikleri yerine getirmekte çaba sarf ederken; vergi uyumlaştırması konusundaki çabalar, Avrupa Birliği dışında, diğer bölgesel birliklerde yüzeysel kalmaktadır. Bunun sebeplerine ise vergi uyumlaştırmasının zorlukları ile ilgili başlıkta değinilmektedir. Bu çalışmada, bahsedilen zorluklar da dikkate alınarak, bölgesel birliklerdeki vergi uyumlaştırması sorununa yönelik bir çözüm önerisi sunulmaya çalışılmaktadır. Sunulan çözüm, vergi uyumlaştırması sürecinin birbirine benzer vergi yapılarına sahip küçük gruplardan başlanmasını ve bu aşamalar tekrarlanarak nihayetinde birlik genelinde uyumlaştırılmış vergi sistemlerine ulaşılmasını önermektedir. Bu bağlamda ilk olarak birbirine benzer vergi yapılarına sahip ülke gruplarının tespit edilebilmesi için ise temel istatistik yöntemlerinden olan kümeleme analizinin kullanılabileceği düşünülmektedir.

Üçüncü bölümde, bir önceki bölümden elde edilen bilgilerden hareketle, ortak pazar aşamasında veya ilerisinde olan bölgesel birlikler için sunulan bu öneri ve yöntemin, ülkelerin vergi sistemleri de göz önüne alınarak, uygulanabilirliği sorgulanmaktadır. Bölgesel birliklerin siyasi yapılarından dolayı elde edilen bulgular yorumlanırken tek düze bir yaklaşım izlenememektedir. Avrupa kıtasında Avrupa Birliği ve yakın ilişkili ülkelerin sayıca fazla olması ve tek bir bölgesel birlik çevresinde toplanmasından dolayı; elde edilen bulgular kümeleme analizinin benzer ülke grupları oluşturup oluşturamadığı yönünden değerlendirilmektedir. Afrika ile Orta ve Güney Amerika bölgeleri; küçük ülke gruplarından oluşan bölgesel birliklerden oluştuğundan, elde edilen bulgular, kümeleme analizinin bu bölgesel birliklerde benzerlikleri ve farklılıkları tespit edebilmesi yönünden değerlendirilmektedir.

3.1. ARAŞTIRMA DESENİ

3.1.1. Çalışmanın Konusu ve Amacı

Bu çalışmada, ekonomik bütünleşme amacıyla kurulan bölgesel birliklerde; çeşitli zorlukları, ekonomik etkileri ve günümüz bölgesel birliklerindeki durumu da göz önünde bulundurularak, bütünleşme süreçlerinin ayrılmaz bir parçası olarak görülen vergilerin uyumlaştırılması sorunu ele alınmaktadır.

Bu bağlamda birinci bölümde kavramlar tanıtılmaktadır. İlk olarak, ekonomik bütünleşmenin kavramsal ve teorik çerçevesi, dünya üzerindeki ekonomik bütünleşme girişimlerinden örneklere de yer verilerek izah edilmektedir. İkinci olarak ise ekonomik bütünleşme süreçlerinde vergi uyumlaştırmasının önemi ve vergi uyumlaştırmasına yönelik politik ve ekonomik zorluklar ile serbestleşen ekonomiler karşısında vergi uyumlaştırmasına yönelik zorlukların yol açabileceği iktisadi etkiler teorik ve ampirik çalışmalardan yola çıkılarak açıklanmaktadır. İkinci bölümde, siyasi varlığını sürdüren bölgesel birliklerin, ekonomik bütünleşme ve vergi uyumlaştırması yönünden kurumsal ve yasal yapıları incelenmektedir. Bu bağlamda bölgesel birliklerin yapıları, antlaşma metinleri, karar mekanizmaları ve kararlarından yola çıkılarak mevcut durum ortaya konmaktadır. Üçüncü bölümde ise araştırma deseni izah edilmekte olup, çalışmanın konusu ve amacına yer verilmekte, bu doğrultuda literatür tartışması yapılarak konu ve amacın işlerliği sorgulanmaktadır. Literatür tartışmasından elde edilecek bilgilerden hareketle, araştırmanın kapsamı tanıtılmakta ve araştırma soruları ile hipotezler kurgulanarak, çalışmanın sınırlılıklarına değinilmektedir. Daha sonra, vergi uyumlaştırması sorununa bir çözüm olarak öne sürülen kümeleme algoritmalarının tanıtılması ve uygulanması ve elde edilen bulgular neticesinde bu yaklaşımın ne kadar başarılı olduğu tartışılmaktadır.

Bu çalışma bir temel amaç üzerine kurgulanmış olup beraberinde başkaca amaçlar da içermektedir. Çalışmanın *ilk ve temel amacı*: İlgili bölümlerden hareketle, vergilerin uyumlaştırılması sürecinin en az soruna yol açacak şekilde yürütülebilmesi amacıyla bölge içi işbirliği gruplarına dayanan bir çözüm önerisi sunabilmektir. Çalışmanın *ikinci amacı*: ikili kombinasyon hesaplamaları kullanılarak bölgesel işbirliklerine dayalı bir sürecin, merkezi bir uyumlaştırma sürecine kıyasla daha başarılı olabileceğinin gösterilmesidir. Çalışmanın *üçüncü amacı*: Benzer küme

gruplarının oluşturulmasında çeşitli vergi yükü verilerinin kullanılması ve elde edilen kümelerin ülkelerin mevcut vergi sistemi özellikleri ile örtüşmesi gerekliliğinden hareketle; vergi yükü verilerinin benzerlik ölçütü olarak kullanılıp kullanılamayacağının ortaya konmasıdır. Çalışmanın *dördüncü ve son amacı* ise literatürde çok fazla ilgi görmeyen Afrika ve Amerika kıtalarında yer alan bölgesel birliklerin de çalışmaya dahil edilerek; bu bölgelerdeki ekonomik bütünleşme ve vergi uyumlaştırma süreçlerinin değerlendirilmesi ve çalışmada sunulan çözümün bahsedilen bölgelerdeki bölgesel birliklerde uygulanabilirliğinin tartışılmasıdır.

3.1.2. Literatür Taraması[29]

Sınıflandırma; bilimde her zaman önemli bir rol oynamıştır. Bitki ve hayvan biliminde, bitkiler ve hayvanların; tıpta, hastalıkların; astronomide, yıldızların; pazarlamada, müşteri gruplarının; coğrafyada, ülkelerin ve bölgelerin; tarihte, arkeolojik bulguların sınıflandırılması gibi pek çok alanda objelerin sınıflandırılmasında kümeleme analizi teknikleri kullanılmıştır (Kaufman ve Rousseeuw, 1990: 1). Kümeleme analizi, bir kümedeki hangi birimlerin benzer olduğunu bulmak için kullanılan matematiksel yöntemlerin genel adıdır. Kümeleme analizinde verilerle tanımlanan birimler benzerliklerine göre kümelenmektedirler (Romesburg, 1984: 2). Liu vd. (2012), kümeleme algoritmaları kullanılarak vergi ile ilgili verilerin işlenebileceğini hatta bunun geniş bir uygulama potansiyeline sahip olduğunu ifade etmektedirler. Bağımsız siyasi varlık olmaları sebebiyle ülkeler, birbirine benzer ve birbirinden ayrışan birçok özelliğe sahip olmakla birlikte; politikalar, anlaşmalar, ticaret, göç gibi sayılabilecek pek çok unsur vasıtasıyla da sürekli etkileşim içerisindedirler. Bu etkileşim türlerinden birisi genellikle birbirine coğrafi olarak yakın ülkelerin aralarındaki bir takım ekonomik engelleri kaldırmak ve iktisadi faydalar elde etmek amacıyla kurdukları ekonomik bütünleşme amaçlı bölgesel birliklerdir. Bununla birlikte, vergi ile ilgili konular, ekonomik engellerin başında gelmekte olup, ekonomik bütünleşme amacı taşıyan birliklerde dönemsel olarak temel tartışma konularından olmuşlardır.

[29] Literatüre ait özet tablo EK 1'de sunulmaktadır.

Bu bağlamda literatürde, kümeleme yöntemleri kullanılarak çevre politikaları, refah politikaları, kamu kesimi büyüklüğü gibi konularda vergi ile ilgili çeşitli değişkenleri içeren çalışmalara rastlanmaktadır (Ioana-Laura, 2021; Duit, 2016; Miceikiene, Geseviciene ve Rimkuviene, 2021; Zimmermannová ve Skaličková, 2019; Inkábová, Andrejovská ve Glova, 2021; Saint-Arnaud ve Bernard, 2003; Kammer, Niehues ve Peichl, 2012; Myachin ve Akhremenko, 2021; Sineviciene ve Railiene, 2015; Sineviciene, 2016; Campbell ve Allen, 2001; Iordache, Zamfir ve Alexandru, 2023; Radu vd., 2018; Tamašauskienė ve Opulskytė, 2012). Vergi uyumlaştırması dışında farklı iktisadi amaçlara yönelik bulgular elde edebilmek için hiyerarşik ve hiyerarşik olmayan kümeleme yöntemleri kullanılarak yapılan bu çalışmalarda; efektif vergi oranı, sektörel vergi yükü, toplam vergi yükü, vergi türü itibariyle vergi yükü, kişi başına düşen vergi miktarı, yasal vergi oranı ve vergi türlerinin vergi gelirlerindeki payı verilerinin kullanıldığı ve kümeleme yöntemi olarak genellikle Ward bağlantı yönteminin tercih edildiği görülmektedir.

Bu çalışmanın konusu olan vergi uyumlaştırması kapsamında farklı yöntem ve bakış açılarına sahip çalışmalar bulunmaktadır. İlk olarak, bazı çalışmalarda istatistiksel bir yönteme bağlı kalmadan hukuki kaynaklar, ülkelere ait veri tabloları gibi bir takım nitel ve nicel bilgilerden hareketle vergi uyumlaştırması hakkında çeşitli çıkarımlar yapılmaktadır (Genschel ve Jachtenfuchs, 2011; Barkova, 2019; Sembekov vd., 2016; Krasnov vd., 2020; Rezende, 2008; Macsim ve Oprea, 2016). Bu çalışmalardan Genschel ve Jachtenfuchs (2011), Avrupa Birliği'nde ikincil mevzuatta vergi ile ilgili düzenlemeleri araştırmış ve vergilerin uyumlaştırmasında ikincil mevzuat kullanılarak önemli ilerlemeler kaydedildiği bulgusuna ulaşmışlardır. Barkova (2019) ise eski Avusturya-Macaristan ülkelerini kıyasladığı tablolarda, doğrudan vergilerde uyumun olmadığını tespit etmiştir. Bu sonucundan hareketle, etnik açıdan uyumlu daha küçük ülke gruplarının uyumlaştırma açısından daha başarılı olacağı hipotezinin geçerli olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Bu sebeple benzer ülke grupları oluşturulurken etnik ve coğrafi unsurlardan ziyade, vergi sistemlerindeki benzerliğin esas alınması önem kazanmaktadır.

İkinci olarak bazı çalışmalar vergi uyumlaştırması konusunda karar alıcı aktörler üzerine odaklanması yönüyle bu alanda yapılmış pek çok çalışmadan ayrılmaktadır (Osterloh ve Heinemann, 2013; Wasserfallen, 2013). Osterloh ve Heinemann (2013)'a göre gerçek hayatta politika yapıcıları, vergi uyumlaştırmasına

yönelik tercihlerinde ideoloji, kişisel özellikler, ulusal çıkarlar gibi pek çok unsurdan etkilenebilmektedirler. Wasserfallen (2013) ise uyumlaştırma önerilerine yönelik direnişlerin, çoğunlukla düşük vergili ülkelerden geldiğini ifade etmektedir.

Üçüncü olarak vergi uyumlaştırmasını refah etkilerini inceleyen yeni ekonomik coğrafya ve bu yaklaşımdan bağımsız olarak yapılan refah, kaynak tahsisi ve verimlilik gibi iktisadi konuları değerlendiren çalışmalara bakıldığında vergi uyumlaştırması lehine ve aleyhine görüşlerin olduğu görülmektedir. Bu çalışmaların ortak özelliği, *vergi yükü ve efektif vergi oranı* değişkenlerinden hareketle, Nash dengesi ve genel denge modellerini kullanarak, çeşitli vergi uyumlaştırması senaryolarının etkinliğine dair tartışmalar içermesidir. Ayrıca bu konuda yapılan çalışmaların, genel yaklaşımdan ziyade, doğrudan ve dolaylı vergiler gibi belirli bir vergi tipine göre yapıldığı görülmektedir (Keen, Lahiri ve Raimondos-Møller, 2002; Ohsawa, 2003; Fuente ve Gardner, 1992; Baldwin ve Krugman, 2004; Bettendorf vd., 2010; Conconi, Perroni ve Riezman, 2008). Bu çalışmalarda bölgesel birlik düzeyinde gerçekleştirilecek vergi uyumlaştırmasının refah sağlamayacağı veya düşük düzeyde refah sağlayacağı vurgulanmaktadır. Bununla birlikte vergi uyumlaştırmasının ülkeler özelinde önemli derecede olumlu veya olumsuz etkilere sebep olabileceğinden, uzlaşı problemlerine yol açacağı belirtilmektedir. Bu sebeple uyumlaştırma süreçlerinin daha küçük ülke grupları ile gerçekleştirilmesi önerilmektedir. Hatta Conconi, Perroni ve Riezman, (2008), bu çalışmaya paralel şekilde, Avrupa Birliği ülkelerinin güçlendirilmiş işbirliği anlaşmaları ile kurumlar vergisi oranlarına yönelik uyumlaştırma tedbirleri üzerinde anlaşmasının Birlik refahı için olumlu olacağına vurgu yapmaktadırlar.

Dördüncü olarak vergi uyumlaştırmasının düzeyi ve çeşitli uyumlaştırma grupları hakkında bulgular içeren, yakınsama hipotezine göre yapılan çalışmalara bakıldığında; beta yakınsama, sigma yakınsama, stokastik yakınsama, kulüp yakınsama ve zaman serisi tekniklerinin sıklıkla kullanıldığı görülmektedir. Çalışmalarda değişken olarak vergi yükü, vergi türleri itibariyle vergi yükü, yasal vergi oranları ve efektif vergi oranının kullanımına sıklıkla rastlanmaktadır. Ayrıca bu çalışmalar farklı dönemleri kapsayacak şekilde yapıldığından, vergi uyumlaştırmasının dönemsel olarak gelişimi hakkında da bilgi vermektedir (Delgado ve Presno, 2010; Püss, Viies ve Maldre, 2007; Sosvilla-Rivero, Galindo ve Alonso, 2001; Ioana-Laura, 2015; Apergis ve Cooray, 2014; Regis, Cuestas ve Chen, 2015;

Delgado vd., 2019; Chen, Cuestas ve Regis, 2016; Kubátová ve Holešovská, 2014). Bu çalışmaların çoğu, Avrupa Birliği örnekleminde yapılmış olup bahsedilen vergi değişkenlerinin son dönemlerde birbirine yakınsamadığı veya düşük düzeyde yakınsadığına dair bulgular elde edilmiştir. Yakınsama hipotezinden yola çıkılarak yapılan çalışmaların bir kısmı ise özel olarak bir vergiye odaklanmakta olup; kulüp yakınsama modeli ile birbirine yakınsayan ülke gruplarının tespit edilmeye çalışıldığı görülmektedir. Bu doğrultuda; Regis, Cuestas ve Chen (2015), Avrupa ülkelerinden seçilen 25 ülke için 1980-2014 yılları arasındaki yasal kurumlar vergisi oranlarından hareketle, düşük ortalama vergi oranından yükseğe doğru:

Tablo 8: *Regis, Cuestas ve Chen (2015) Elde Ettiği Küme Grupları*

Küme Grupları	**Kümeye Atanan Ülkeler**
1. Küme (Düşük düzey kurumlar vergisi oranı: %10,70)	Kıbrıs, İrlanda ve İsviçre
2. Küme (Orta düzey kurumlar vergisi oranı: %24,40)	Finlandiya, Hollanda, Portekiz, İspanya, **Avusturya**, Danimarka, **Yunanistan**, **İtalya**, Norveç, İsveç, **Almanya**, **Lüksemburg** ve Birleşik Krallık
3. Küme (Yüksek düzey kurumlar vergisi oranı: %34,10)	Belçika, **Fransa ve Malta**

kümelerini elde etmişlerdir. Benzer şekilde Delgado vd. (2019), Avrupa Birliği için 2000-2016 yıllarına ait efektif kurumlar vergisi oranlarından faydalanarak tespit ettikleri kümelere göre:

Tablo 9: *Delgado vd.(2019) Elde Ettiği Küme Grupları*

Küme Grupları	**Kümeye Atanan Ülkeler**
2. Küme (Düşük efektif vergi oranı: %16,99)	Hollanda, Birleşik Krallık, Danimarka, İsveç, Finlandiya, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Slovenya, Romanya, Letonya, **İrlanda**, Litvanya, Bulgaristan
3. Küme (Orta düzeyde vergi efektif oranı: %20,38)	Belçika, **Almanya**, **Yunanistan**, **Lüksemburg**, **İtalya**, **Avusturya**, Slovakya, Macaristan, Polonya ve Kıbrıs
4. Küme (Yüksek efektif kurumlar vergisi oranı: %32,27)	**Fransa, Malta**, İspanya ve Portekiz

ülkelerinden oluşmaktadır. Elde edilen sonuçlara göre yazarlar, Avrupa Birliği'nde mali uyumlaştırmanın dolaylı vergilendirmeyle sınırlı kalması sebebiyle, kurumlar vergisine yönelik farklı yaklaşımların olduğunu ifade etmektedirler. İki çalışmanın arasındaki temel fark, ilkinde yasal kurumlar vergisi ikincisinde ise efektif kurumlar vergisi oranının kullanılmasıdır. Bununla birlikte çalışmalarda, küme dağılımları konusunda benzerlikler bulunduğu çıkarımı yapılabilmektedir. Dolayısıyla yasal

vergi oranı ile efektif vergi oranı değişkenlerinin küme yapılanmalarını etkilediği görülmektedir. Bu durum kümeleme analizlerinde değişken seçiminin önemini göstermektedir.

Son olarak bu çalışma ile benzer yöntemi kullanan çalışmalara bakıldığında; Lukáčová vd., (2020) Avrupa Birliği ülkelerine ait gayri safi yurtiçi hasıla içerisinde bireysel gelir ve kurumlar vergisinin payı ile yasal bireysel gelir ve kurumlar vergisi oranlarını kullanarak hiyerarşik yöntemlerden olan Ward bağlantı kümeleme yöntemi ile doğrudan vergiler açısından benzer ülkelerin kümelenmelerinin belirlenmesine yönelik çalışma yapmışlardır. Analiz sonucunda 5 küme belirlenmiş olup:

Tablo 10: *Lukáčová vd.,(2020)Elde Ettiği Küme Grupları*

Küme Grupları	**Kümeye Atanan Ülkeler**
1. Küme	Slovenya, Hırvatistan, Yunanistan, İrlanda, Birleşik Krallık ve Almanya
2. Küme	Portekiz, Hollanda, İspanya, Avusturya, İtalya, Fransa ve Belçika
3. Küme	Danimarka, İsveç ve Finlandiya
4. Küme	Bulgaristan, Macaristan, Romanya, Litvanya, Estonya, Polonya ve Letonya
5. Küme	Malta, Slovakya, Çek Cumhuriyeti, Kıbrıs ve Lüksemburg

ülkeleri bulunmaktadır. Bulgular neticesinde coğrafi ve siyasi bakımdan birbirine yakın ülkeler ile vergi uyumlaştırmasına başlanabileceği sonucuna ulaşmışlardır. Alena, Lucia ve Slavomíra (2017), kurumlar vergisi üzerine yaptıkları çalışmada Avrupa Birliği için beş farklı küme tespit etmişlerdir. Buna göre:

Tablo 11: *Alena, Lucia ve Slavomíra (2017) Elde Ettiği Küme Grupları*

Küme Grupları	**Kümeye Atanan Ülkeler**
1. Küme	Estonya, Litvanya, Letonya, Bulgaristan, Romanya, Polonya ve Çek Cumhuriyeti
2. Küme	Lüksemburg, Hollanda, Danimarka, İsveç, Finlandiya, Almanya ve Avusturya
3. Küme	Slovakya, Macaristan, Birleşik Krallık, İrlanda, Kıbrıs ve Hırvatistan
4. Küme	Yunanistan ve Slovenya
5. Küme	İtalya, İspanya, Portekiz, Fransa, Belçika ve Malta

ülkeleri bulunmaktadır. Elde edilen bu kümelerin kulüp yakınsama modelleri kullanılan Delgado vd., (2019) ile Regis, Cuestas, ve Chen (2015)'in elde etmiş olduğu kümelere büyük oranda benzediği görülmektedir. Bu çalışmalardan farklı olarak, Małecka-Ziembińska ve Siwiec, 2020)'in çalışmasında, Avrupa Birliği'nde, 28 ülkenin 2018 ve 2020 yıllarından elde edilen kurumlar vergisinde matrah, oran ve

teşviklere yönelik nitel ve nicel özellikleri ile kurumlar vergisinin gayrisafi yurt içi hasıla ile toplam vergi gelirleri içindeki payı ve efektif kurumlar vergisi oranı verileri kullanılarak benzer özelliklere sahip ülkeler, hiyerarşik yöntemlerden olan tam bağlantı kümeleme yöntemi ile gruplandırılmıştır. Elde ettikleri bulgular neticesinde; matrah yapılarının farklılaşmış olmasına rağmen belirli düzeyde yakınsama gösterdiği ancak esas farklılaşmanın vergi oranlarından kaynaklandığı sonucuna ulaşmışlardır. Bununla birlikte komşu ülkelerde özellikle vergi teşvikleri açısından benzer kurumlar vergisi uygulamaların olduğu tespit edilmiştir.

Literatürde bahsedilen çoğu çalışmanın vergi uyumlaştırması sürecinde, ileri aşamalara yönelik sorunlara çözüm sunduğu düşünülmektedir. Bir bölgesel birlikte, bu konudaki ilk uzlaşının *"hangi vergi unsurlarının uyumlaştırılacağı"* değil *"vergi uyumlaştırmasının nasıl yapılacağı?"* sorusu üzerine olması gerekmektedir. Çünkü mevcut bölgesel birlikler incelendiğinde, vergi ile ilgili karar alma süreçlerinin oy birliği ile bütüncül olarak, başka bir ifade ile tümden gelecek şekilde işlediği görülmektedir. Günümüzde en ileri ve sistemli bütünleşme süreci içinde olan Avrupa Birliği'ne bakıldığında, üye ülkeler arasında halen vergi kurallarına yönelik farklılıkların bulunması, tümdengelen yaklaşımın, bölgesel birliklerde vergi ile ilgili kararların alınmasında bir çözüm sunamadığını göstermektedir. Halbuki, bahsedilen çalışmalarda belirtilen vergi kurallarındaki farklılıklardan yola çıkılarak; vergi uyumlaştırması süreci için birden çok eylem grubu hazırlanıp, benzer vergi kurallarına sahip ülkeler aynı gruba yerleştirilerek uyumlaştırma sürecinin başlatılması, ve nihayetinde bu gruplar tek bir grup olana kadar vergi uyumlaştırması sürecinin devam etmesine yönelik bir yöntemin daha etkili ve uyumlu olabileceği düşünülmektedir. Esasında önerilen bu yöntem, mevcut sistemin aksine, ayrışmış parçalardan hareketle tümevarımı savunmaktadır. Bununla birlikte Bettendorf, Conconi ve Lukáčová gibi yazarlar da uyumlaştırma süreçlerinin küçük işbirliği grupları halinde yürütülmesi gerektiğini ifade etmektedirler. Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma'da yer alan "güçlendirilmiş işbirliği" kuralları ve Afrika Birliği'nin bölgeselden bütüne şeklinde ifade edilen kuruluş ve işleyiş sistemi de bu öneriyi destekler niteliktedir.

3.1.3. Önem ve Katkı

Geçmişte; iktisadi ve siyasi krizler sebebiyle ülkelerin içe dönük ticari politika izlemeleri, ülkelerdeki siyasi yapıların çok sık değişkenlik göstermesi, bilgi transferinin ve ulaşım olanaklarının kısıtlı olması gibi sebeplerle vergi sistemleri genellikle yaşanılan coğrafyaya göre şekil almıştır. Vergilerin ekonomik kararlar üzerindeki etkisi ise bağlayıcı olduğu coğrafi sınırlar içinde ortaya çıkmıştır. Ancak günümüzde; ekonomik birimler, sınırları dışındaki bilgiye kolaylıkla ulaşabilmekte ve iktisadi kararlarında daha serbest hareket edebilmektedirler. Bunun sonucunda, vergilerin iktisadi kararlar üzerindeki etkisi bağlayıcı olduğu sınırların dışına çıkmakta; hatta ekonomik bütünleşme amacıyla kurulan bölgesel birliklerin artmasıyla, vergi sistemlerindeki farklılıkların bu kararlara etkisi derecesi daha da yükselmektedir. Tanzi (1995) bu durumu şöyle izah etmektedir:

"Ekonomilerin görece kapalı olduğu ve dolayısıyla ekonomik faaliyetlerin ağırlıklı olarak yurt içinde gerçekleştiği dönemde geliştirilen geleneksel vergi sistemlerinin önemli sorunlarından birisi, ekonomik faaliyetlerin uluslararası hale geldiği günümüz ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz olmasıdır" (Tanzi, 1995: 135).

Serbestleşen ekonomik düzende ulusal vergi sistemlerindeki farklılıklar, iktisadi birimler tarafından vergi planlaması aracı olarak kullanılmakta olup; kararların iktisadi rasyonellikten ziyade mali çıkarlara göre alınma ihtimalini arttırmaktadır. Bu durum ise kaynak tahsisinde bozulmalara yol açarak, toplam faydanın azalmasına sebep olmaktadır. Tüm bunlardan hareketle, özellikle ekonomik bütünleşme amaçlı bölgesel birliklerde, vergilerin iktisadi kararlara olan etkisinden kaynaklı olumsuz durumların önüne geçilebilmesi için vergi sistemlerinin tanım, konu, kapsam, matrah, istisna, muafiyet ve oranları içerecek şekilde tüm yönleriyle uyumlaştırılması ve iktisadi kararlara etki etmeyecek şekilde tarafsızlığının sağlanması gerekmektedir.

Serbest ticaret bölgesi ve gümrük birliği aşamalarını tamamlamış bölgesel birliklerde vergilerin hukuki açıdan uyumlaştırıldığı söylenebilmektedir. Şöyle ki, ikinci bölümün sonunda yer alan Tablo 7'den görüldüğü üzere: Bahsedilen amaçları hedefleyen bölgesel birlikler; mali engeller olmaksızın mal ve hizmetlerin serbest dolaşımının sağlanması, ayrımcı mali uygulamaların önlenmesi, birlik içi ve birlik dışı ticarette ortak matrah ve tarife yapısının belirlenmesi konularında ortak uzlaşı metinlerine sahiptirler. Ancak, bu düzenlemeler dahi, oranlara yönelik uyumlaştırma

hükümlerinin olmaması veya asgari-azami oran şeklinde belirtilmesi sebebiyle tam vergi uyumlaştırması sağlamamaktadır. Bununla birlikte ortak pazar hedefleri olan bölgesel birliklerde emek ve sermaye faktörünün serbest dolaşıma katılmasıyla, mali engeller arasına doğrudan vergiler de eklenmekte ve vergi uyumlaştırmasına yönelik uyumsuzluk sorunlarını daha da arttırmaktadır. Bölgesel birliklerin bu vergi uyumsuzluklarına çözümü ise uygulanacak vergi türünün belirlenmesi ve uygulanma esasları, mükellef olma durumları, vergilendirme hakkı, verginin konusu, verginin kapsamı, matrah, istisna ve muafiyetler gibi alanlarda ortaya çıkmaktadır. Buna rağmen vergilendirmede tanım, matrah, istisna ve muafiyet konularında halen farklı uygulama ve yaklaşımlar bulunmaktadır. Aynı zamanda bölgesel birliklerde iktisadi kararlarda daha etkili olan efektif vergi oranlarına dair uyumlaştırma girişimleri ise hiç bulunmamaktadır. Tablo 7'den hareketle günümüzde vergi uyumlaştırması ile ilgili sorunlarını tamamıyla çözebilen bölgesel birliğe rastlanmamaktadır. Bu durumun temel sebepleri ise birinci bölümde yer alan *"vergi uyumlaştırmasının zorlukları"* başlığında sayılmaktadır. Bahsedilenlerden hareketle bu çalışmayı önemli kılan ve literatüre katkı sağladığı düşünülen dört husus ön plana çıkmaktadır.

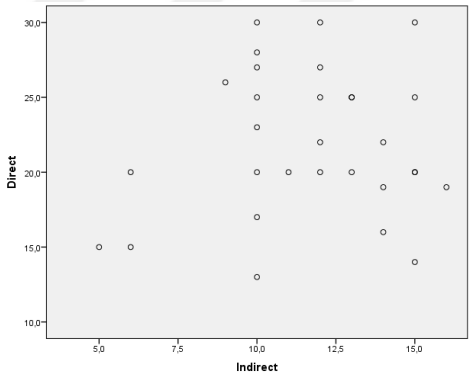
Bunlardan *ilki*; çalışmanın, bölgesel birliklerdeki vergi uyumsuzluklarını tespit etmekten ziyade; vergi uyumlaştırmasına yönelik sorunlara bir çözüm ortaya koyma çabasında olmasıdır. Getirilecek çözümün uygulanabilir olması için, hem uyumlaştırma problemini çözmesi hem de uyumlaştırmanın zorluklarını en aza indirmesi gerekmektedir. Çalışmada, vergi uyumlaştırmasına yönelik doğru kümelerin veya uyumlaştırma gruplarının tespit edilerek tümevarıma dayanan bir yaklaşımın benimsenmesinin bu gereklilikleri yerine getireceği düşünülmektedir. Bu bağlamda literatürde vergi uyumlaştırması problemine yönelik bazı çalışmalar yer almaktadır. Ancak bu çalışmalar bir veya birkaç vergi türünü (sadece katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi gibi) esas alarak vergi uyumlaştırmasına yönelik genel veya bölgesel uyumlaştırma çözümleri sunmaktadır. Vergi sistemlerindeki doğrudan ve dolaylı vergilerin tamamını inceleyen çalışmalarda ise benzer ülke kümeleri tespit edilmiş ancak bölgesel işbirliğine yönelik çözüm önerisi getiren çalışmaya rastlanmamıştır[30]. Vergi sistemleri, bünyesinde çok fazla vergi türü bulundurduğundan tümevarıma dayanan çözüm önerisinde benzer ülke gruplarının

[30] Sadece Conconi, Perroni, & Riezman (2008), sermaye üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılmasında Avrupa Birliği Güçlendirilmiş İşbirliği müessesinin kullanılmasını önermektedir.

doğrudan ve dolaylı vergilere dair vergi türlerini kapsayacak şekilde oluşturulması daha makul gözükmektedir. Çünkü literatürdeki bulgulara dayanarak her bir vergi türü için farklı kümeler halinde işbirliği mekanizması kurulmasının idari olarak yönetilmesi zordur. Bahsedilen çalışmalardan farklı olarak bu çalışma, bölgesel birliklere ait gelir vergisi, kurumlar vergisi katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve servet vergilerini bütünüyle değerlendirmekte ve benzer ülke gruplarından hareketle tümevarıma dayanan vergi uyumlaştırması çözümü sunmaktadır. Sonrasında ise ülkelere ait vergi sistemlerinin temel özelliklerini de dikkate alarak bu önerinin uygulanabilirliğini sorgulamaktadır.

İkinci husus: Çalışma, bölgesel birliklerin bütüncül bir yaklaşımdan ziyade daha küçük işbirlikleri halinde vergi uyumlaştırması sürecini yürütmelerinin daha az uyumlaştırma zorluğuna yol açacağını ve bu yönüyle tümevarıma dayanan bir yaklaşımın uygulanabilir olduğunu ortaya koymaktadır. Rastlantısal bir örnekten hareketle aşağıda 30 ülkenin dolaylı ve doğrudan vergilere dair temsili vergi yükü dağılımı sunulmaktadır:

Şekil 2: *Rastlantısal Örneğe Ait Saçılım Grafiği*



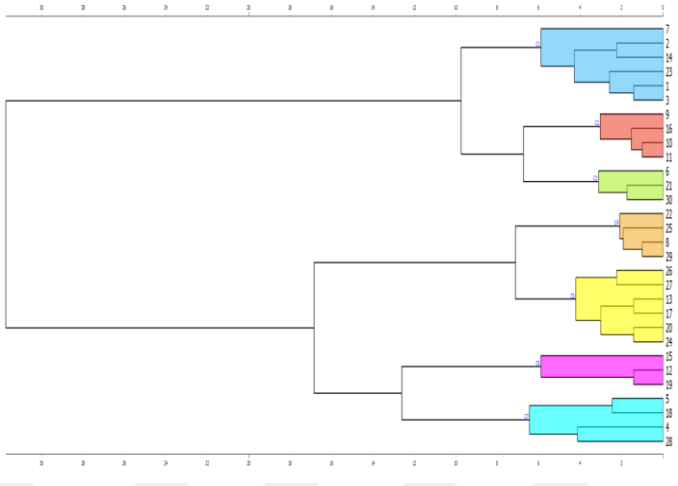
30 üye ülkeden oluşan bölgesel birlikte, vergi sistemleri merkezden çıkacak karar ile uyumlaştırılmak istendiğinde;

$$Combination\ (30{,}2) = \frac{30!}{2!\,x\,(30-2)!}$$

denkliğinden hareketle 435 farklı vergi sistemi üzerinde uzlaşı sağlayacak uyumlaştırılma tedbirinin hazırlanması söz konusudur. Buna karşın birbirine benzer ülkeler kümelendiği ve vergi uyumlaştırmasına yönelik tedbirlerin her bir küme özellikleri dikkate alınarak yürütüldüğü bir süreçte uyumlaştırmanın daha kolay

olacağı açıktır. Şöyle ki örnekteki birimler Öklid uzaklık katsayısı ve Ward kümeleme yöntemi ile 7 benzer küme oluşturacak şekilde kümelendiği zaman;

Şekil 3: *Rastlantısal Örneğe Ait Dendrogram Grafiği*



dendrogram grafiği elde edilmektedir. Buna göre elde edilen küme dağılımları Tablo 12'de gösterilmektedir.

Tablo 12: *Rastlantısal Örneğe Ait Küme Dağılımları*

Küme	Küme Elemanı	
1	Küme 1 = {7, 2, 14, 23, 1, 3}	, s(Küme 1) = 6
2	Küme 2 = {9, 16, 10, 11}	, s(Küme 2) = 4
3	Küme 3 = {6, 21, 30}	, s(Küme 3) = 3
4	Küme 4 = {22, 25, 8, 29}	, s(Küme 4) = 4
5	Küme 5 = {26, 27, 13, 17, 20, 24}	, s(Küme 5) = 6
6	Küme 6 = {15, 12, 19}	, s(Küme 6) = 3
7	Küme 7 = {5, 18, 4, 28}	, s(Küme 7) = 4

Bölgesel birlikte birbirine benzer vergi sistemi yapılarına sahip 7 küme tespit edilmiş olup, her bir kümede sırasıyla; 6, 4, 3, 4, 6, 3, 4 ülke bulunmaktadır. Önce her bir küme kendi içerisindeki vergi sistemi kombinasyonlarını uyumlaştıracaktır. Bu da;

$$C(6,2) + C(4,2) + C(3,2) + C(4,2) + C(6,2) + C(3,2) + C(4,2)$$

denkliğinden hareketle 54 farklı vergi sisteminin uyumlaştırılması demektir. Daha sonra sırasıyla, her bir kümenin ortalama değerde uzlaşı sağladığı varsayımı altında ve işlemler tek bir küme oluşana kadar tekrarlandığında, vergi uyumlaştırması için toplamda 61 farklı vergi sistemi kombinasyonu üzerinde uzlaşı durumu ortaya çıkmaktadır. Bu örneğin sonuçlarından hareketle, benzer vergi sistemi özelliklerine sahip küçük işbirliği gruplarının oluşturulması anlayışına dayanan bir sürecin

merkezi uyumlaştırmaya kıyasla, yaklaşık 7 kat daha az farklı vergi sistemlerinin uyumlaştırılması sorunu ortaya çıkardığı tespit edilmiştir. Bu da, kümeleme anlayışına dayanan bir yaklaşımın vergi uyumlaştırmasına yönelik zorlukların üstesinden gelmede daha başarılı olabileceğini ortaya koymaktadır.

Üçüncü husus; vergi uyumlaştırması ile ilgili kümeleme veya yakınsama yöntemlerinin kullanıldığı çalışmalarda, genellikle yasal vergi oranı, efektif vergi oranı veya vergi yükü kullanılarak farklı grupların dağılımına odaklanılmaktadır. Ancak bu verilerden elde edilen benzer ülke gruplarının vergi türleri itibariyle kapsam, tarife yapısı, oranlar gibi temel vergi sistemi özelliklerini dikkate doğru bir dağılım sunup sunamadığı dikkate alınmamaktadır. Diğerlerinden farklı olarak bu çalışma, elde edilen benzer ülke kümelerinde, ülkelerin temel vergi sistemi özelliklerini de kıyaslamakta ve kümeleme analizinde vergi yüküne ait verilerin uygulanabilirliğini gerçekçi ve nitel olarak sınamaktadır.

Dördüncü husus ise, vergi uyumlaştırması konusunda gelişmiş bir kurumsal işleyişe sahip olduğundan Avrupa Birliği ile ilgili çalışmalara literatürde daha fazla yer verilmektedir. Bununla birlikte Afrika ile Orta ve Güney Amerika kıtalarındaki bazı bölgesel birlikler de ekonomik bütünleşme açısından ileri düzeyde hukuki taahhütler içeren düzenlemelere ve kurumsal yapılara sahiptir. Bu çalışma, Afrika ile Orta ve Güney Amerika'da kurulmuş bölgesel birliklerin ekonomik bütünleşme ve vergi uyumlaştırmasına yönelik girişimlerini kapsama alarak; bu konuda küresel bir bakış açısı sunmakta ve literatürde az çalışılan bir alana katkı sağlamaktadır.

Benzer vergi yapısına sahip ülke kümeleri tespit edilerek, vergilerin uyumlaştırılması sürecinin aşamalı olarak gerçekleştirilmesi fikri; Avrupa Birliği'nde güçlendirilmiş işbirliği müessesi ve Afrika Birliği'nde kurucu antlaşmalardan gelen hiyerarşik yapılanma sayesinde hukuki bir altyapıya sahiptir. Nihayetinde çalışma, bölgesel birliklerde siyasi taahhütlerde uzlaşı sağlanamaması durumunda, problemlerin bölgesel işbirliği mekanizmaları ile çözülebileceğini hatırlatmakta; vergi kuralları gibi ortak uzlaşı sağlanamayan konularda bu mekanizmanın işlerliğini ortaya koymaktadır. Literatürde vergi uyumlaştırmasına yönelik yapılan çalışmalara bakıldığında, az sayıda çalışmanın bu gibi öneriler sunduğu görülmektedir.

3.1.4. Kapsam

Çalışmanın kapsamı belirlenirken aşağıdaki sorular önem kazanmaktadır.

- "Hangi bölgesel birlikler incelenecek?"
- "Hangi vergi değişkenleri seçilecek?"
- "Hangi kümeleme yöntemi uygulanacak?"

"Hangi bölgesel birlikler incelenecek?"

Ekonomik bütünleşme ve vergi uyumlaştırması arasındaki ilişkiden ve ikinci bölümde bahsedilenlerden hareketle araştırmanın kapsamı; ortak pazar ve daha ileri düzeyde bütünleşme hedefi olan bölgesel birlikler ile sınırlandırılmıştır. Buna göre:

- Avrupa Birliği, aday statüsündeki ülkeler ve AB ile yakın ilişkili ülkeler
- Afrika Birliği
    - Doğu Afrika Topluluğu (EAC)
    - Güney Afrika Gümrük Birliği (SACU)
    - Orta Afrika Ekonomik ve Para Topluluğu (CEMAC)
- Amerika Devletler Örgütü – Orta ve Latin Amerika Ülkeleri
    - Güney Ortak Pazarı (MERCOSUR)
    - Pasifik İttifakı
    - Orta Amerika Entegrasyon Sistemi (SICA)
    - Karayip Topluluğu Ortak Pazar ve Ekonomisi (CSME)

Kapsamdan görüldüğü üzere Afrika ile Orta ve Güney Amerika kıtalarındaki bazı bölgesel birliklere (CEN-SAD, COMESA, WAEMU, USMCA, OECS gibi) ve Asya kıtasında kurulmuş olan bölgesel birliklerin tamamına çalışmada yer verilmemiştir. Bu karar verilirken ilgili bölgesel birliklerde; idari kurumların pasif olması, bütünleşme çabasının olmaması, bütünleşme süreçlerinin başarısız olması, üye ülke ekonomik göstergelerinde önemli farklılıklar olması, üye ülkelerin vergi ile ilgili bilgilerine ulaşılamaması, ortak pazar ve ileri aşamadaki bir bütünleşmenin hedeflenmemesi gibi sebepler etkili olmuştur.

"Hangi vergi değişkenleri seçilecek?"

Vergi uyumlaştırmasının belirleyicileri nicel ve nitel özelliklere sahiptir. Örnekleme alınan her bir bölgesel birliğin ve bu birliklere üye ülkelerin nitel unsurlar içeren vergi sistemi özelliklerinin ayrı ayrı tespit edilerek veri setine dahil edilmesi bağımsız değişkenlerin sayısının oldukça fazla çıkmasına sebep olacaktır. Bu çalışmada, bölgesel birliğe üye ülkelerin basit ve anlaşılır şekilde kümelenmesini sağlayan bir veri setinin kurulması amaçlandığından; gelir vergisi, kurumlar vergisi, servet vergileri, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisine ait vergi yükü verilerinin kullanılması tercih edilmiştir. Ayrıca analizden elde edilen ülke kümeleri, ülkelere ait vergi sistemlerinin temel özellikleri ile kıyaslanacağından; böylelikle vergi uyumlaştırması için göz ardı edilemeyecek kadar önemli olan nitel unsurlar da değerlendirmeye alınacak aynı zamanda kümeleme analizi sonuçlarının başarısı test edilecektir. Bununla birlikte nicel unsurlar açısından, örnekleme dahil olan ülke sayısının ve vergi türünün fazla olması efektif vergi oranlarına yönelik bir çalışma yapılmasını zorlaştırmaktadır. Literatürde, efektif vergi oranı esas alınarak yapılan çalışmaların daha az vergi türüne ve daha kısıtlı örnekleme sahip çalışmalarda kullanıldığı görülmektedir. Bununla birlikte, yasal vergi oranları vergi matrahını etkileyen unsurlara dair bilgi veremediğinden tercih edilmemektedir. Bu sebeplerden dolayı kümeleme analizi kapsamında vergi uyumlaştırması incelenirken, benzer ülke kümelerinin oluşturulmasında, OECD'nin yapmış olduğu sınıflandırmaya dayanarak aşağıdaki vergi yükü değişkenleri seçilmiştir:

- 1100 – Kişisel gelir, kazanç ve sermaye geliri üzerindeki vergiler / GSYİH
- 1200 – Kurumsal gelir, kazanç ve sermaye geliri üzerindeki vergiler / GSYİH
- 4000 – Varlıklar üzerinden alınan vergiler / GSYİH
- 5110 – Mal ve hizmetler üzerinden alınan genel tüketim vergileri / GSYİH
- 5121 – Özel tüketim vergileri / GSHİH

Tekdüzeliğin sağlanabilmesi ve hesaplama farklılıklarının önüne geçilebilmesi açısından OECD veri tabanında bilgisi olmayan ülke verileri, kendi ulusal veri tabanları veya başka veri kaynakları kullanılacak şekilde örnekleme dahil edilmemiştir. Bunun dışında, sosyal güvenlik katkı payları ve bordro vergileri; ülkeler arasında tanım ve uygulama farklı yaklaşımların olması, özellikle sosyal güvenlik katkı payları için yeterli verinin olmaması ve çalışmadan elde edilen

bulguların, ilgili vergi türü ile ülke mevzuat yapısı karşılaştırması içermesi sebepleriyle vergi değişkenleri kapsamına alınmamıştır.

Ülkelerin vergi mevzuatlarındaki değişiklikler veya vergi reformlarından etkilenmemek için sadece tek yıl verileri yani yatay kesit veri kullanılmıştır. OECD veri tabanında ilgili vergi değişkenleri hakkında 2020 yılına kadar bilgi bulunmaktadır. Ancak 2020 yılında küresel salgın sonucu ülkelerin almış olduğu bir takım tedbirlerin gayrisafi yurt içi hasıla ve vergi gelirlerini etkileme ihtimalinden dolayı 2019 yılına ait veriler kullanılmıştır. EK 2'de örnekleme dahil edilen ülkelerin verilerine dair bilgilere yer verilmektedir.

"Hangi kümeleme yöntemi uygulanacak?"

Kümeleme analizinde hiyerarşik ve hiyerarşik olmayan pek çok kümeleme yöntemi bulunmaktadır. Bu çalışmada elde edilen veriler üzerinde, Öklid uzaklık katsayısı kullanılarak hesaplanan benzerlik matrisinden hareketle Ward bağlantı kümeleme yöntemi kullanılmıştır. Yöntem detaylarına ve analiz sürecine takip eden başlıklarda yer verilmektedir.

3.1.5. Araştırma Soruları

Bu çalışmada savunulan görüş; bir bölgesel birlikte, vergi uyumlaştırması sürecinin tüm ülkeleri kapsayacak şekilde işletilmesinin önceki bölümlerde bahsedilen güçlüklerden hareketle zor ve karmaşık olacağı; bu sebeple vergi uyumlaştırmasının birbirine benzer vergi yapılarına sahip kümelerin belirlenerek, bu kümelere dahil ülkeler arasında yürütülecek uyumlaştırma süreçleriyle başlanmasının daha etkili olacağı yönündedir.

Buradan hareketle çalışmanın ilk araştırma sorusunu *"vergi uyumlaştırması, ekonomik bütünleşme süreçlerinde dikkate alınması gereken bir unsur mudur?"* oluşturmaktadır. Bu araştırma sorusu vergi uyumlaştırmasının, ekonomik bütünleşme ile ilişkisinin ve iktisadi etkilerinin teorik ve ampirik literatür ile tartışıldığı birinci bölümde detaylıca yanıtlanmaktadır. Bölgesel birliklerde, vergilerin yol açabileceği kaynak tahsisi sorunlarından ve mal ve hizmetler ile üretim faktörlerinin serbest dolaşımının önünde bir engel olması sebepleriyle vergi uyumlaştırması, ekonomik bütünleşme amaçlı bölgesel birlikler için vazgeçilmez olmaktadır.

Çalışmanın bir diğer araştırma sorusu *"Dünya genelinde ekonomik bütünleşme ve vergi uyumlaştırması konularında kurumsal ve hukuki altyapıya sahip bölgesel birlikler var mıdır?"* Bu soru, ikinci bölümde ekonomik bütünleşme amaçlı bölgesel birlikler başlığında araştırılmış olup; Avrupa Birliği ile beraber Afrika ile Orta ve Güney Amerika'da ortak pazar koşullarını gerçekleştirmek amacıyla bölgesel birliklerin kurulduğu ve vergi uyumlaştırması konusunda hukuki düzenlemelere sahip oldukları tespit edilmiştir. Ancak bölgesel birliklerin hiçbirinde tam bir vergi uyumlaştırmasından söz edilememektedir. Bu durum, bütünleşme süreçleri için gerekli olan vergi uyumlaştırmasın tamamlanmasında bölgesel birliklerin başarısız olduğu ve bu sorunun çözümü için farklı bir yaklaşımın benimsenmesi gerektiğini göstermektedir.

Çalışmanın üçüncü araştırma sorusu *"Ekonomik bütünleşme sürecinde vergi uyumlaştırmasına dair zorlukların çözümü için önerilen, küçük işbirliği gruplarından oluşan tümevarıma dayalı bir yaklaşım kolaylık sağlamakta mıdır?"* Bu sorunun cevabı son bölümde araştırılmıştır. Vergi uyumlaştırmasına yönelik literatürde yer alan refah ve etkinlik çalışmalarında birlik düzeyi uyumlaştırmanın faydasının düşük olduğu veya olmadığı belirtilmektedir. Bununla birlikte sınırlı sayıdaki bazı çalışmalar, bu çalışmada önerildiği gibi, vergi uyumlaştırması için bölgesel çözümler getirilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Ayrıca bölgesel çözümlerin merkezi çözümlere kıyasla daha uygulanabilir olabileceği, önem ve katkı kısmında yer alan, kombinasyon hesaplamalarından elde edilen bulgular ile de desteklenmektedir.

Çalışmanın dördüncü araştırma sorusu ise *"Önerilen çözümde, işbirliği gruplarının tespiti için vergi yükü verileri ve kümeleme analizinin uygulanabilirliği mümkün müdür?"* Bu soru son bölümde araştırılmaktadır. Bu çalışmada, bölgesel birliğe üye ülkelerin kümelenmesinde Ward bağlantı hiyerarşik kümeleme yöntemi tercih edilmiş olup; elde edilen kümeler, ülkelerin vergi sistemlerinde yer alan vergilerin temel tarife yapıları ve kapsam özellikleri ile kıyaslanarak, yöntemin ve bu yaklaşımın başarısı üzerine çıkarımlar yapılmıştır. Elde edilen bulgular sonucunda kümeleme analizinde kullanılan vergi yükü verilerinin, ülkelerin vergi sistemlerindeki benzerlikleri tespit ederken başarılı ülke kümeleri sunabildiği ancak farklılıklar konusunda yeterli olmadığı bulgularına ulaşılmıştır.

3.1.6. Sınırlılıklar

Çalışmada kümeler belirlenirken; işlevsel olması ve sıklıkla kullanılması nedeniyle Ward yöntemi kullanılmaktadır. Ancak basit bir algoritmaya sahip olması dezavantaj oluşturmaktadır. Buna karşın bölgesel birliklerin ayrıca incelendiği çalışmalarda, Ward yöntemi gibi hiyerarşik yöntemlerin dışında k-ortalamalar, bulanık kümeleme yöntemleri ve çok boyutlu ölçekleme yöntemleri ile oluşturulan kümelerin denetlenmesi daha doğru küme gruplarının oluşmasını sağlamaktadır.

Çalışmada bölgesel birlikler vergi uyumlaştırması yönüyle irdelenmektedir. Bu sebeple vergi dışındaki diğer ekonomik, sosyal, kültürel, hukuki değişkenler dikkate alınmamıştır. Elde edilen sonuçlar ilgililere sadece bölgesel birliklerdeki vergi uyumlaştırması hakkında somut bir görüntü ortaya koymaktadır.

Çalışmada vergi yükü verileri kullanılmıştır. Campbell ve Allen (2001)'e göre de bir vergi rejimini karakterize eden ilk özellik vergi yükü olmakla birlikte, vergi yükünün büyüklüğündeki önemli değişiklikleri incelemek için efektif vergi oranına odaklanılması gerekmektedir. Delgado vd., (2019) ise efektif vergi oranı verilerinin yasal vergi oranlarına kıyasla daha kullanışlı olduğunu ifade etmektedir. Ancak Delgado ve Presno (2010), Avrupa Birliği hakkında genel bir görünüm sunmak amacıyla yapmış olduğu çalışmada, vergi yükü ve çeşitli vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı verilerini kullanmışlardır. Bu çalışmada da vergi uyumlaştırması açısından genel bir görünüm sunulmaya çalışıldığından, her vergi için tüm ülkelerde efektif vergi oranlarının hesaplanması zordur. Ayrıca, efektif vergi oranının hesaplanması kapsamın daralmasına ve bütünlüğünün riske girmesine sebep olacağından; bölgesel birlikler özelinde küçük örneklemler için yapılacak çalışmalarda efektif oranların kullanılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Özellikle birinci bölümde bahsedilenlerden hareketle bölgesel birliklerde vergi uyumlaştırmasına yönelik gereklilik ve sürecin tamamlanmasına yönelik çözüm ihtiyacı bulunmaktadır. Bu çözüm önerisi, bahsedilen zorluklar dikkate alınarak hazırlandığından ve tüm bölgesel birliklere yönelik süreç modeli olarak geliştirildiğinden eksik hususları muhakkak vardır ve çeşitli eleştirilere açıktır. Buna yönleriyle çalışmada sunulan önerinin temel amacı, bu konuda geliştirilecek bir fikir birliğine katkı sağlayabilmek ve farklı bir bakış açısı sunabilmektir.

3.2. UYGULAMA: KÜMELEME ANALİZİ

3.2.1. Kavramsal Çerçeve

Kümeleme, verilerdeki bir takım grupları bulmak anlamına gelmektedir. Aristoteles'in benzer canlı gruplarını tespit etmesi, hiyerarşik kümeleme olarak bilinen ilk kümelemelerden birisini oluşturmaktadır (Hennig ve Meila, 2015: 2). Bunun dışında; Theophrastos, bitkilerin yapısı ve sınıflandırılmasıyla ilgili ilk temel açıklamaları yaparak; Mendeleyev elementleri sınıflandırarak; Hertzsprung–Russell yıldızların ışık yoğunluğu ve yüzey sıcaklığına göre bir grafik oluşturarak, birbirinden bağımsız, pek çok bilim alanında nesnelerin benzer özelliklerine göre gruplandırılmasını sağlamışlardır (Everittvd., 2011: 1-3). Bu yönüyle kümeleme analizi, benzerlikleri tahmin etmenin en temel yöntemi olup; biyoloji, botanik, tıp, psikoloji, coğrafya, pazarlama, arkeoloji, tarih, astronomi gibi birçok disipline ait araştırma sorularını ele almaktadır (Romesburg, 1984: 7). Ekonomi alanında ise kümeleme analizleri, çeşitli alanlarda politika önerileri oluşturmak amacıyla kullanılmaktadır. Bu amaç doğrultusunda ülkeler, şehirler ve diğer iktisadi birimlere ait iktisadi göstergelerden hareketle benzer grupların tespit edilmeye çalışıldığı görülmektedir.

Kümeleme analizi teriminin ilk olarak, davranış psikoloğu olan Tryon (1939) tarafından kullanıldığı; bununla birlikte veri kümeleme teriminin ise 1950'li yıllarda ortaya çıktığı düşünülmektedir. 1963'te Robert Sokal ve Peter Sneath adlı iki biyolog tarafından yayınlanan *"Sayısal Taksonominin İlkeleri"* adlı kitap, kümeleme yöntemlerinin gelişmesindeki en önemli katkılardan birisi olarak kabul edilmektedir (Aldenderfer ve Blashfield, 1984: 7). Ayrıca 1964 yılında metodoloji ve veri analizi yaklaşımlarıyla biyoloji, kütüphanecilik, antropoloji gibi disiplinler arası ortak paylaşım yaklaşımından hareketle *Sınıflandırma Derneği* kurulmuştur (Murtagh, 2015: 27; Aldenderfer ve Blashfield, 1984: 7). Sınıflandırmada kullanılan sayısal yöntemlere uygulama alanına bağlı olarak farklı isimler verilmektedir. Biyolojide, sayısal taksonomi; psikolojide, Q analizi; yapay zekâ literatüründe, denetimsiz örüntü tanıma; pazar araştırmalarında, segmentasyon olarak ifade edilebilmektedir. Kümeleme analizi ise, verilerdeki grupları ortaya çıkarmaya çalışan yöntemler için tercih edilen genel bir adlandırmadır (Everitt vd., 2011: 5).

Romesburg (1984) kümeleme analizini şu şekilde izah etmektedir. Bir araştırma konusuna ilişkin n adet birim p adet değişken ile tanımlandığında: tüm birimler, değişken uzayında noktalar halinde çizilmekte ve birimler bir ada biçiminde gruplandırılmaktadır. Bu adalar iki boyutlu uzayda (iki değişken) yuvarlaktır; üç boyutlu uzayda (3 değişken) küredir; çok boyutlu uzaylarda (4 ve fazla değişken) ise hiperkürelerdir. Bir adada bulunan birimler arasındaki farklar, diğer adalardaki birimlere kıyasla daha azdır. Kümeleme analizi yapılarak bu adaların boyutlarını ve konumlarını tahmin ederken başarılı olunması isteniyorsa, adaların şekillerinden ziyade birbirlerinden iyi ayrılmış olmaları daha önemlidir. Örneğin, adalar tuhaf şekillere sahip olsalar dahi, iyi ayrılmışlarsa, kümeleme analizi genellikle iyi sonuç vermektedir. Burada ada olarak nitelendirilenler ise analizden elde edilen kümeleri tanımlamaktadır (Romesburg, 1984: 224). Bununla birlikte, bir kümenin ne olduğuna veya bir nesne grubunun en iyi kümelenmesinin ne olması gerektiğine dair tam bir tanım bulunmamaktadır. Bu nedenle titiz bir kümeleme analizinin temel taşını ihtiyaçların iyi bir şekilde tanımlanması oluşturmaktadır (Hennig ve Meila, 2015: 2). Bu sebeple, bir araştırmacı için kümeleme analizi, çalışmanın sadece ilk aşamasını oluşturmaktadır. Araştırmacılar elde edilen kümelerden hareketle küme içi veya kümeler arası ilişkileri incelemektedirler.

Kümeleme analizinde, bir kümedeki veri noktaları mümkün olduğunca birbirine yakın ve farklı kümelerin veri noktaları ise mümkün olduğunca birbirinden uzak olmalıdır (Rao ve Srinivas, 2008: 4). Kümeleme analizi uygulamalarının hemen hemen hepsinde temel veriler, kümelenecek her nesneyi tanımlayan değişken değerlerini içeren standart $n\ x\ p$ çok değişkenli veri matrisi ile temsil edilmektedir. Buna göre (Everitt vd., 2011: 5);

$$X = \begin{bmatrix} x_{11} & x_{12} & \dots & x_{1p} \\ x_{21} & x_{22} & \dots & x_{2p} \\ x_{31} & x_{32} & \dots & x_{3p} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ x_{n1} & x_{n2} & \dots & x_{np} \end{bmatrix}$$

x_{np} şeklindeki bir gösterim de kabul edilmekle birlikte x_{ij} kullanımının da yaygın olduğu görülmektedir. Her bir girdi, x_{ij} olarak ifade edilmekte olup; X veri matrisindeki *n'inci* (veya *i*) birimin, *p'inci* (veya *j*) değişkenine karşılık gelmektedir. Bununla birlikte veri matrisindeki değişkenler sürekli, sıralı, kategorik olabilmektedir. Verileri kümelere ayırabilmek için ise benzerlikler, farklılıklar veya

uzaklıklara dayanan hesaplama yöntemleri kullanılarak; X matrisi, $n\ x\ n$ yakınlık, benzerlik veya uzaklık matrislerine dönüştürülmektedir (Everitt vd., 2011: 5). Daha sonra birimler, $n\ x\ n$ matrisinden hareketle, çeşitli kümeleme yöntemleri kullanılarak birbirine benzer kümelere ayrılmaktadırlar. Kümeleme sürecinin yürütülmesinde ise genellikle aşağıda sıralanan aşamaların takip edilmesi önerilmektedir (Rao ve Srinivas, 2008: 9; Romesburg, 1984: 9-27):

1) Veri matrisinin elde edilmesi ve (amaca bağlı olarak) standardizasyonu

2) Benzerlik ölçüsünün seçilmesi ve benzerlik matrisinin hesaplanması

3) Biliniyorsa, uygun küme sayısının belirlenmesi

4) Kümeleme yönteminin seçilmesi ve uygulanması

5) Elde edilen dendrogramların veya kümelerin sınanması ve yorumlanması

Kümeleme analizinde birimler, belirli benzerliklerine göre çeşitli kategorilere ayrılmakta veya sınıflandırılmaktadır. Böylece araştırmacılar, kümeleme şemalarını kullanarak, araştırılmak istenen konuya dair veri kümesini kolay anlaşılacak şekilde organize etmekte ve bilgileri daha verimli şekilde kullanmaktadırlar. Bununla birlikte veri yığınları doğru bir şekilde özetlendiğinde, bunlara dair benzerlik ve farklılıkların tanımlanması sağlanmaktadır. Bu sayede verilerin kullanışlı bir özetini sunulmakta olup; araştırılmak istenen meseleye dair uygun çözüm önerileri üretilebilmektedir. Kümeleme yöntemlerinde kullanılan dilin sıradan aritmetik olması, yöntemin kolay anlaşılmasını ve uygulanmasını sağlamaktadır. Bu yönüyle araştırmacı doğrudan amaca ulaşmaktadır. Sağladığı faydalardan hareketle, çoğu araştırma alanında nicel yöntem olarak kümeleme yöntemlerinin kullanıldığı görülmektedir (Romesburg, 1984: 7; Everitt vd., 2011: 3-4; Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2012: 137).

İstatistiksel yöntemlerde, kümeleme analizi kategorilere ayırma yönüyle diskriminant analizine benzemektedir. Ancak ikisi farklı yöntemlerdir. Kümeleme analizi, birimler ve onlara bağlı değişkenlerden hareketle bir takım kümelerin elde edilmesinde kullanılırken; diskriminant analizinde ise birimler, onlara bağımlı değişkenlerden hareketle önceden tanımlanmış gruplara atanmaktadır. Bununla birlikte kümeleme analizinde birimlerin anlık durumu gözlendiği için, diskriminant analizindeki gibi geleceğe yönelik tahminler yapmak mümkün olmamaktadır (Kaufman ve Rousseeuw, 1990: 1; Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2012: 137).

3.2.2. Kümeleme Analizinin Aşamaları

3.2.2.1. Veri Matrisinin Elde Edilmesi ve Standardizasyon

Özellikle büyük veri matrislerinde görsel inceleme bazen yetersiz kalmakta, bu sebeple kümeleme analizine başvurulmaktadır. Kümeleme analizi ise veri matrislerinin oluşturulması ile başlamaktadır (Romesburg, 1984: 10).

İstatistiksel araştırmalarda kullanılan veriler genelde dört tiptir. Bunlar; nominal ölçek, sıralı ölçek, aralık ölçeği ve oran ölçeğidir. Bu çalışmada, seçilen nicel vergi değişkenlerine ait verilerin tespit edilmesinde oran ölçeği kullanılmaktadır. Sıfır değeri, ilgili vergi değişkeninin olmadığı veya uygulanmadığı anlamına gelmektedir. Aynı zamanda kullanılan veriler sonsuz sayıda değer alabildikleri için sürekli veri kategorisindedir. Bu bağlamda, çalışmanın amacına uygun olacak şekilde üç ayrı veri matrisi oluşturulmuş olup aşağıdaki gibidir:

- **Avrupa Örneklemi:** Avrupa Birliği 27 ülkeden oluşmakta olup; 24 ülke örnekleme dâhil edilebilmiştir. Bunun dışında Avrupa Birliği ile yakın ilişkilerinden dolayı İzlanda, İsviçre, Norveç ve Lihtenştayn; aday ülkelerden Türkiye ve Gürcistan; son olarak ise eski Avrupa Birliği üyesi olan Birleşik Krallık da Avrupa örnekleminde yer almaktadır. Sonuç olarak yapılan eklemelerle beraber 31 ülke örnekleme alınmış olup; incelenen vergi değişkenleri ile birlikte Avrupa örneklemi için veri matrisi şu şekildedir: *"x"* ilgili veriyi, *"i"* ilgili ülkeyi, *"j"* ise ilgili değişkeni ifade etmekte olup x_{ij} şeklinde;

$$Avrupa_{ij} = \begin{bmatrix} x_{1,1} & x_{1,2} & \dots & x_{1,5} \\ x_{2,1} & x_{2,2} & \dots & x_{2,5} \\ x_{3,1} & x_{3,2} & \dots & x_{3,5} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ x_{31,1} & x_{31,2} & \dots & x_{31,5} \end{bmatrix}$$

- **Afrika Birliği:** Afrika Birliği 55 ülkeden oluşmaktadır. Örnekleme 26 ülke dâhil edilebilmiştir. Bununla birlikte örneklemdeki 26 Afrika Birliği ülkesinin 18'i farklı bölgesel birlikler nezdinde ileri bütünleşme sürecindedirler. Nihayetinde incelenen vergi değişkenleri ile birlikte Afrika Birliği için veri matrisi şu şekildedir:

$$Afrika_{ij} = \begin{bmatrix} x_{1,1} & x_{1,2} & \dots & x_{1,5} \\ x_{2,1} & x_{2,2} & \dots & x_{2,5} \\ x_{3,1} & x_{3,2} & \dots & x_{3,5} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ x_{26,1} & x_{26,2} & \dots & x_{26,5} \end{bmatrix}$$

- **Orta ve Güney Amerika Örneklemi:** Amerika Devletleri Örgütü, Amerika kıtasındaki 35 ülkeyi kapsamaktadır. Araştırmalar neticesinde, bölgedeki ekonomik bütünleşme amaçlı bölgesel birliklerin yoğunlukla Orta ve Güney Amerika kıtalarında olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Bu sebeple, örneklem belirlenirken Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada kapsama alınmamış olup; örneklem adı Orta ve Güney Amerika örneklemi olarak ifade edilmektedir. Sonuç olarak, örnekleme 23 ülke dahil edilmiş olup; incelenen vergi değişkenleri ile birlikte, esasında Orta ve Güney Amerika bölgesi için oluşturulan, veri matrisi ise aşağıdaki gibidir:

$$Orta\ ve\ Guney\ Amerika_{ij} = \begin{bmatrix} x_{1,1} & x_{1,2} & \dots & x_{1,5} \\ x_{2,1} & x_{2,2} & \dots & x_{2,5} \\ x_{3,1} & x_{3,2} & \dots & x_{3,5} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ x_{23,1} & x_{23,2} & \dots & x_{23,5} \end{bmatrix}$$

Kümeleme yöntemlerinde; farklı ölçüm birimleri sorunuyla başa çıkabilmek, değişkenlerin birim etkilerini azaltmak, boyutsuz değişken verileri oluşturmak gibi amaçlarla veri seti değişkenleri standart hale getirilmektedir. Uygulamalarda sıklıkla kullanılan standartlaştırma ölçüleri z-skora dönüştürme ve aralıklara göre bölme işlemidir (Everitt vd., 2011: 67; Romesburg, 1984: 78). Bununla birlikte veri matrisinin standartlaştırılması zorunlu bir koşul olmayıp, seçilen değişkenlerin özelliklerine göre standartlaştırma kararı farklılık gösterebilmektedir (Romesburg, 1984: 11). Bu sebeple, araştırmanın örgüsüne bağlı olarak, bazen değişkenlerin mutlak bir anlamı olmakta ve standartlaştırılmamaları gerekmektedir. Örneğin, birimlerin niteliklerine ilişkin önemli katkıları olan değişkenler, standartlaştırma sonucunda eski etkilerini yitirmekte ve kümeleme analizinin etkinliğinin azalmasına yol açmaktadır (Kaufman ve Rousseeuw, 1990: 9). Bu çalışmada da, kümelerin belirlenmesinde değişkenlerin ağırlığı önemli olduğundan, veriler ham haliyle incelenmekte olup ölçekleme, logaritmik düzeltme veya z-skor gibi standartlaştırmaya yönelik düzeltme teknikleri kullanılmamıştır. Bununla birlikte, bir veri matrisinin standartlaştırılması, veri profilleri arasındaki istenmeyen boyut ötelemelerini (eklemeli, nispi ve ayna görüntüsü) kısmen ortadan kaldırmaya fayda sağlamaktadır (Romesburg, 1984: 114). Ancak boyut ötelemeleri, benzerlik katsayısı ve kümeleme yöntemi seçimleri ile de ortadan kaldırılabilmektedir. Bu nedenle çalışmada kullanılacak benzerlik katsayısı ve kümeleme yöntemi seçilirken, boyut ötelemelerine karşı duyarlılığın sağlanmasına dikkat edilmiştir.

3.2.2.2. Benzerlik Katsayısının Seçilmesi ve Benzerlik Matrisinin Oluşturulması

Kümeleme probleminin çözülebilmesi için p-boyutlu Öklid uzayında yer alan ve birimlerin bu uzaydaki yerini temsil eden noktalar arasındaki mesafelerin anlamının bilinmesi gerekmektedir. Bunun için benzerlik, uzaklık veya yakınlık fonksiyonları denilen çeşitli katsayı hesaplama yöntemleri kullanılmaktadır. Bu katsayılar, birimler arasındaki benzerliklerin veya farklılıkların nicel bir biçimde tanımlanmasını sağlamaktadır (Duran ve Odell, 1974: 2-3). Bu katsayıları hesaplamak için: Öklid uzaklık katsayısı d_{ij}, kosinüs katsayısı c_{ij}, korelasyon katsayısı r_{ij}, Canberra uzaklık katsayısı a_{ij}, Bray-Curtis katsayısı b_{ij}, City-block uzaklık ölçüsü ve Minkowski uzaklık ölçüsü sıklıkla kullanılan teknikler arasındadır. Benzerlik katsayısını hesaplama yöntemi seçilirken; veri türü ve gerekliyse veri profillerinin boyut ötelemelerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Doğru benzerlik katsayısının seçilmesinde, veri profillerinin boyut ötelemelerine ne ölçüde duyarlı olduğunun bilinmesi ilk adımı oluşturmaktadır. Elde edilmek istenen kümelerde, birimlerin mümkün olduğunca benzer kümelenmesi istendiğinde, boyut ötelemelerine duyarlı olan benzerlik katsayılarının seçilmesi uygun olacaktır. Buna göre Öklid uzaklık katsayısı, Canberra uzaklık katsayısı ve Bray-Curtis katsayıları eklemeli, nispi ve ayna görüntüsü boyut ötelemelerine karşı duyarlıdır. Kosinüs katsayısı, eklemeli ötelemeye duyarlı ve nispi ötelemeye duyarsızdır. Korelasyon katsayısı ise hem eklemeli hem de nispi ötelemelere karşı tamamen karşı duyarsızdır. Canberra ve Bray-Curtis katsayılarının anlamlı olabilmesi için kullanılan veri setindeki tüm değerlerin sıfıra eşit veya büyük olması gerekmektedir. Ancak veri matrisindeki değerlerin çok fazla sıfır içermesi, katsayı denklemlerinin paydasının sıfır olma ihtimali arttırmakta ve tanımsız benzerlikler ortaya çıkarmaktadır. Bu sebeple sıfır değerine sahip verilerin bulunduğu veri matrislerinde bu denklemler düzgün çalışmamaktadır (Romesburg, 1984: 102-107).

Veri türüne bakıldığında; sürekli değişkenler için, Öklid uzaklık katsayısı en yaygın kullanılan benzerlik katsayıları arasındadır. Bu ölçüm dışında, City-block uzaklık ölçüsü, Minkowski ve Canberra uzaklık ölçüleri de kullanılmaktadır (Everitt vd., 2011: 49-50; Duran ve Odell, 1974: 4).

Boyut ötelemeleri ve veri türü dikkate alındığında; bu çalışmada mümkün olduğunca benzer kümeler elde edilmek istendiğinden ve vergi değişkenlerinin sürekli veri olmasından dolayı Öklid uzaklık katsayısının kullanılması uygun görülmüştür. Çünkü benzer kümelerin elde edilmesinde, boyut ötelemelerine karşı duyarlı olan benzerlik katsayılarının seçilmesi doğru olacaktır. Canberra ve Bray-Curtis uzaklık katsayıları da boyut ötelemelerine karşı duyarlıdır. Ancak bu yöntemlerin sıfır değeri için anlamsız sonuç verme ve vergi değişkenlerinin sıfır değerini içerme ihtimallerinden dolayı tercih edilmemişlerdir.

Öklid Uzaklık Katsayısı (d_{ij})

Öklid katsayısı; Öklid uzaklık, kareli Öklid uzaklık ve ortalama Öklid uzaklık olmak üzere üç farklı şekilde hesaplanmaktadır. Buna göre;

- Öklid Uzaklık Katsayısı : $e_{ij} = \left[\sum_{k=1}^{P}\left(X_{ik} - X_{jk}\right)^2\right]^{\frac{1}{2}}$
- Ortalama Öklid Uzaklık Katsayısı : $d_{ij} = \left[\left(\sum_{k=1}^{P}\left(X_{ik} - X_{jk}\right)^2 \Big/ p\right)\right]^{\frac{1}{2}}$
- Kareli Öklid Uzaklık Katsayısı : $d_{ij} = \sum_{k=1}^{P}\left(X_{ik} - X_{jk}\right)^2$

Ortalama Öklid uzaklık katsayısı, e_{ij} katsayısını $1/\sqrt{p}$ sabitine göre küçültmektedir.

Kareli Öklid uzaklık katsayısı ise e_{ij} katsayısının karesini alarak genişletmektedir. Bu, hem e_{ij} hem de d_{ij} 'ye göre hesaplanan aynı veri matrisinden elde edilen dendrogramların görece olarak aynı fiziksel yapıya sahip olacağını ifade etmektedir. Veri matrisi eksik değer içermediği zaman ortalama Öklid veya Öklid uzaklık katsayısının kullanılması arasında bir fark bulunmamaktadır d_{ij}, veri matrisinin eksik değerler içermesi halinde kullanışlı iken; e_{ij}, eksik veri matrislerinde kullanılamamaktadır (Romesburg, 1984: 96-98). Bu çalışmada; farklılıklara karşı hassasiyetinin yüksek olması, aykırı değerlere karşı daha az hassas olması, veriler arasındaki farklılıkları daha iyi temsil etmesi ve kümeleme çalışmalarında sıklıkla tercih edilmesi sebepleriyle;

$$d_{ij} = \sum_{k=1}^{P}\left(X_{ik} - X_{jk}\right)^2$$

şeklinde ifade edilen kareli Öklid uzaklık katsayısı kullanılmaktadır. d_{ij} değeri, $0 \leq d_{ij} < \infty$ aralığında yer almaktadır. Burada X_{ik} ve X_{jk}; i ve j birimleri için P boyutlu gözlemlerinin *k'ıncı* değerini ifade etmektedir. Bu doğrultuda oluşturulacak benzerlik matrisleri aşağıdaki şekilde ifade edilebilir:

- Avrupa örneklemi 31 ülkeden oluşmaktadır ve her bir ülkenin birbirine olan uzaklığı $31\ x\ 31$ kare matris ile aşağıdaki gibi ifade edilmektedir:

$$EU = \begin{bmatrix} d_{1,1} & d_{1,2} & \dots & d_{1,31} \\ d_{2,1} & d_{2,2} & \dots & d_{2,5} \\ d_{3,1} & d_{3,2} & \dots & d_{3,5} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ d_{31,1} & d_{31,2} & \dots & d_{31,31} \end{bmatrix}$$

- Afrika Birliği örneklemi 26 ülkeden oluşmaktadır ve her bir ülkenin birbirine olan uzaklığı $26\ x\ 26$ kare matrisi ile aşağıdaki gibi ifade edilmektedir:

$$AU = \begin{bmatrix} d_{1,1} & d_{1,2} & \dots & d_{1,26} \\ d_{2,1} & d_{2,2} & \dots & d_{2,5} \\ d_{3,1} & d_{3,2} & \dots & d_{3,5} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ d_{26,1} & d_{31,2} & \dots & d_{26,26} \end{bmatrix}$$

- Orta ve Güney Amerika örneklemi 23 ülkeden oluşmakta ve her bir ülkenin birbirine olan uzaklığı $23\ x\ 23$ kare matrisi ile aşağıdaki gibi ifade edilmektedir:

$$OAS = \begin{bmatrix} d_{1,1} & d_{1,2} & \dots & d_{1,25} \\ d_{2,1} & d_{2,2} & \dots & d_{2,5} \\ d_{3,1} & d_{3,2} & \dots & d_{3,5} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ d_{23,1} & d_{23,2} & \dots & d_{23,23} \end{bmatrix}$$

Benzerlik matrislerinin beğenilen özelliklerinden birisi Öklidyen olmalarıdır. Burada $n\ x\ n$ matrisindeki n birim d_{ij} elemanları ile uzayda noktalar olarak tespit edilebiliyor ve bu noktalar arasındaki uzaklık ölçülebiliyorsa Öklidyen olduğu söylenebilmektedir. Birimler arasındaki farklılıkların, fiziksel mesafeler olarak yorumlanmasına olanak sağladığı için Öklid uzaklık ölçüsü uygulamalarda da beğenilmekte ve sıklıkla kullanılmaktadır (Everitt vd., 2011: 52).

3.2.2.3. Kümeleme Yönteminin Seçilmesi ve Uygulanması

Kümeleme analizinde hiyerarşik ve hiyerarşik olmayan yöntemler olmak üzere iki algoritma vardır (Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2012: 138).

Hiyerarşik kümeleme yöntemleri küçük örneklemler (tipik olarak n < 250) için uygun olup; benzerlik veya uzaklığın tanımı ile kümelerin nasıl birleşeceği veya ayrılacağı araştırmacının tercihindedir (Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2012: 138). Hiyerarşik kümelemede birimler, birleştirici veya ayırıcı yöntemlerle bölünür. Her iki yöntem de benzerlik (uzaklık) matrisleri ile çalışmaktadır (Everitt vd., 2011: 71). *Birleştirici yöntemler*, her bir birimin temsil edildiği N adet tekil küme ile başlamakta ve uzaklık ölçüsüne göre aralarında en az fark bulunan birimler birleştirilmektedir. En yakın iki kümeyi belirleme ve birleştirme işlemi, istenen sayıda küme elde edilene kadar tekrarlanmaktadır. *Ayırıcı yöntemler* ise, N adet birimi içeren bir küme ile başlar. Kümenin diğer birimlerine en fazla benzemeyen birimler ayrılarak kümeleme işlemi istenen sayıda küme elde edilene devam etmektedir (Rao ve Srinivas, 2008: 6). Nihayetinde birleştirici ve ayırıcı yöntem tarafından üretilen hiyerarşik sınıflandırmalar, analizin her aşamasında yapılan birleştirmeleri veya bölünmeleri gösteren dendrogram olarak adlandırılan iki boyutlu bir diyagramla temsil edilmektedir (Everitt vd., 2011: 72).

Hiyerarşik yöntemlerde, kümeleme işlemi bir kez yapıldıktan sonra ayırma veya birleştirme işlemi geri alınamaz. Yani kümeleme yöntemi sonucunda iki birim birleştirildikten sonra ayrılamamakta veya ayırıcı yöntem uygulandıktan sonra bölme işlemi geri alınamamaktadır. Hiyerarşik yöntemlerin bu yönü, kısıt veya kusur olarak görülmektedir (Everitt vd., 2011: 71; Rao ve Srinivas, 2008: 6). Ancak bununla beraber Anderberg (1973), veri setinde küme sayısı bilinmediğinde, hiyerarşik kümeleme yöntemlerinin kullanılmasının uygun olduğunu belirtmektedir (Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2012: 138). *Hiyerarşik olmayan kümeleme yöntemleri* ise, küme sayısı hakkında bir ön bilginin bulunduğu durumlarda kullanılan yöntemdir (Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2012: 138).

Bu çalışmada küme sayıları önceden bilinemediğinden hiyerarşik olmayan yöntemlere başvurulmamıştır. Literatürde, küme sayısını istatistiksel yöntemlerle veya hiyerarşik kümeleme ile tespit ettikten sonra, hiyerarşik olmayan kümeleme metotlarının kullanımına rastlanmaktadır. Bu çalışmada kümeleme analizinden

beklenen, sadece benzer ülke gruplarını ortaya çıkarması olduğundan hiyerarşik olmayan kümeleme yöntemlerine ayrıca yer verilmemiş olup hiyerarşik kümeleme yöntemi ile yetinilmiştir. Literatürde birleştirici yöntemler, ayırıcı yöntemlere kıyasla sıklıkla kullanıldığından; kullanılacak kümeleme yöntemi belirlenirken birleştirici hiyerarşik kümeleme yöntemleri dikkate alınmıştır. İlgili literatür incelenirken, çoğu çalışmada hiyerarşik yöntem olarak birleştirici yöntemlerin kastedildiğine rastlandığından; bu çalışmada da hiyerarşik yöntem kullanımı tercih edilmiştir.

Hiyerarşik kümeleme üzerine erken çalışmalar, biyolojik taksonomi alanında 1950'lere kadar dayanmaktadır. Zamanla, hiyerarşik kümeleme yöntemleri iki gruba ayrılmıştır. İlk grup; tek, tam ve ortalama bağlantı yöntemlerini kapsayan gruptur. İkincisi ise; centroid, medyan ve minimum varyans yöntemlerini içeren küme merkezinin belirlendiği gruptur (Murtagh, 2015: 24). Tablo 13'de hiyerarşik kümeleme yöntemlerinden sık kullanılanlarına dair özet bilgiler yer almaktadır.

Tablo 13: *Birleştirici Hiyerarşik Kümeleme Yöntemleri*

Yöntem	Kullanılan Matris	Kümeler Arası Uzaklığın Tanımı	Notlar
Tek Bağlantı Kümeleme Yöntemi	Benzerlik veya uzaklık matrisi	İki farklı kümede yer alan iki birim arasındaki minimum uzaklık	Özellikle büyük veri kümelerinde, birbirini tutmayan ve dağınık kümeler üretme eğilimindedir. Küme yapısını dikkate almamaktadır.
Tam Bağlantı Kümeleme Yöntemi	Benzerlik veya uzaklık matrisi	İki farklı kümede yer alan iki birim arasındaki maksimum uzaklık	Eşit çaplarda (nesneler arasındaki maksimum uzaklık) az ama etkili kümeler oluşturma eğilimdedir. Küme yapısını dikkate almamaktadır.
Ortalama Bağlantı Kümeleme Yöntemi	Benzerlik veya uzaklık matrisi	İki farklı kümede yer alan iki birim arasındaki ortalama uzaklık	Kümeleri küçük varyanslarla birleştirme eğilimindedir. Küme yapısını dikkate almaktadır. Diğer yöntemlere kıyasla görece olarak daha sağlamdır.
Küresel Ortalama Bağlantı Kümeleme Yöntemi	Ham veriye ait uzaklık matrisi	Ortalama vektörler (merkezler, centroidler) arasındaki kareli Öklid uzaklığı	Geometrik yorumlama için noktaların Öklid uzayında temsil edilebileceğini varsaymaktadır. Kümelenen iki gruptan daha fazla sayıda olan, birleştirilecek kümeye hâkim olur.
Ağırlıklı Ortalama Bağlantı Kümeleme Yöntemi	Benzerlik veya uzaklık matrisi	İki farklı kümede yer alan iki birim arasındaki ortalama uzaklık	Küçük kümelerdeki noktalar, büyük kümelerdeki noktalara göre daha yüksek ağırlıklandırılmaktadır. Küme boyutlarının eşit olmama ihtimali varsa yararlı görülmektedir.
Ortanca Bağlantı Kümeleme Yöntemi	Ham veriye ait uzaklık matrisi	Ağırlıklandırılmış merkezler (centroids) arasındaki kareli Öklid uzaklığı	Geometrik yorumlama için noktaların Öklid uzayında temsil edilebileceğini varsaymaktadır. Yeni grup, birleştirilmiş gruplar arasında orta konumdadır.
Ward Bağlantı Kümeleme Yöntemi	Ham veriye ait uzaklık matrisi	Tüm değişkenler üzerinden toplandığında, birleşme sonrası kümeler içi kareler toplamındaki artış	Geometrik yorumlama için noktaların Öklid uzayında temsil edilebileceğini varsaymaktadır. Aynı boyutta, küresel kümeler bulma eğilimdedir. Aykırı değerlere duyarlıdır.

Kaynak: (Everitt vd., 2011: 79)

Tek bağlantı yöntemi, az sayıda büyük kümeler oluşturma eğilimindedir. Örneklemin kenarlarında kalan dış kümeler, büyük kümelere dâhil edildiğinden, uç değerlere sahip veri setlerinde iyi kümeler oluşturamamaktadır. Tam bağlantı yöntemi, küçük ve birbirine aşırı benzer kümeler oluşturma eğilimindedir. Ancak büyük veri kümelerine uygulamak için uygun değildir (Rao ve Srinivas, 2008: 18-19). Ortalama bağlantı yöntemi ise tek ve tam bağlantı yöntemlerinin iki uç değer

olarak riski arttırdığı ve ortalamanın esas alınması düşüncesiyle kullanılmaktadır (Romesburg, 1984: 126-127). Bununla birlikte, sürekli değişkenlerin yer aldığı veri setlerinde Ward yöntemi de yaygın olarak kullanılmakta ve güvenilir olduğu düşünülmektedir (Everitt vd., 2011: 258). Ayrıca bu yöntem, çeşitli bölgeselleştirme çalışmalarında da sıklıkla kullanılmaktadır (Rao ve Srinivas, 2008: 20).

Diğerleri gibi Ward yöntemi de birleştirici bir yöntemdir. Diğer yöntemlerden farklı olarak; birleştirme işlemi, her kümeleme adımında varyans değerinde en küçük artışa yol açacak iki kümenin birleştirilmesi ile yapılmaktadır (Romesburg, 1984: 129-130). Bu bağlamda Ward (1963) grup içi kareler toplamını kullanmaktadır. Yöntemin amaç fonksiyonu ise, grup içi kareler toplamında en az artışla sonuçlanan iki kümeyi birleştirmektir. Hata kareleri toplamı E olarak ifade edildiğinde;

$$E = \sum_{m=1}^{g} E_m$$

Burada;

$$E_m = \sum_{l=1}^{n_m} \sum_{k=1}^{p_k} \left(x_{ml,k} - \bar{x}_{m,k}\right)^2$$

$\bar{x}_{m,k} = \left(\frac{1}{n_m}\right) \sum_{l=1}^{n_m} x_{ml,k}$, m'inci kümenin k'ıncı değişken için ortalamasını ifade etmektedir. $x_{ml,k}$, m'inci (m=1, 2, …g) kümede, l'inci (l=1, …, n_m) birim için k'ıncı (k= 1, 2, 3, …, p) değişken değeridir. Hata kareleri toplamındaki toplam artış, birleştirilmiş kümelerin merkezleri arasındaki kareli Öklid mesafesiyle orantılıdır. Bu yöntem, centroid yönteminden, küme merkezleri arasındaki mesafeleri hesaplarken ağırlıklandırmaya başvurması yönüyle ayrılmaktadır (Everitt vd., 2011: 77-78). Başka bir ifadeyle ise, A ve B iki farklı küme olmak üzere iki küme arasında küme içi kareler değişimi;

$$D_{A,B} = \frac{n_A n_B}{n_A + n_B} \|\vec{m}_A - \vec{m}_B\|^2$$

şeklinde tanımlanmaktadır. Burada; $\vec{m}_j$, birleştirilecek kümelerin merkezlerini ve n_j, birleştirilecek küme gruplarını ifade etmektedir (Duran ve Odell, 1974: 20). Ward'ın amacı, N boyutundaki birimleri gruplar halinde yeniden düzenlemektir, öyle ki grup sayısı istikrarlı bir şekilde birer birer azalırken, her birleşimle gelen bilgi kaybı mümkün olduğunca küçük ve ölçülebilir olmaktadır (Bijnen, 1973: 41).

Ward yöntemi, eklemeli ve nispi ötelemelere karşı duyarlıdır. Bu sebeple hesaplanan benzerlik katsayılarındaki istenmeyen boyut ötelemelerinin etkisini ortadan kaldırmaktadır. Bununla birlikte varyansın esas alınmasına yönelik bir takım eleştiriler olsa da yöntem, verilere bağlı olarak optimale yakın çözümlemeler vermektedir (Romesburg, 1984: 135). Aldenderfer ve Blashfield (1984)'in yöntem seçimlerine dair çalışmasına göre, aykırı değer ve kümelerin çakışma durumlarında Ward yönteminin diğer yöntemlere benzer veya daha iyi sonuçlar vermektedir.

3.2.2.4. Dendrogramların Elde Edilmesi ve Sınanması

Hiyerarşik kümeleme sürecinde kümeler arasındaki ilişkiler, dendrogram ile temsil edilmektedir. Dendrogram, kümeleme yöntemlerinin matematiksel ve görsel bir temsilidir. Dendrogramlardaki birleşim noktaları, kümeleri; gövde uzunlukları, birleşme uzaklığını ifade etmektedir. Dendrogramlar; ele alınan n birime, benzerlik veya uzaklık katsayısına ve seçilen kümeleme tekniğine bağlı olarak oluşmaktadır (Duran ve Odell, 1974: 75; Everitt vd., 2011: 88; Rao ve Srinivas, 2008: 6).

Dendrogramların matematiksel olarak sınanması mümkündür. Sokal ve Rohlf (1962) tarafından önerilen ve Farris (1969) tarafından geliştirilen kofenetik korelasyon katsayısı, çok boyutlu ilişkilerden doğan benzerlik katsayılarının iki boyutlu düzlemdeki temsil gücünü tespit etmektedir (Aldenderfer ve Blashfield, 1984: 62-64; Rao ve Srinivas, 2008: 28-29). Her bir birim çifti için, benzerlik yönteminden elde edilen benzerlik katsayıları X; dendrogram grafiğinden elde edilen benzerlik katsayıları Y olmak üzere iki farklı sütunda yazılmaktadır. Daha sonra;

$$r_{X,Y} = \frac{\sum xy - \left(\frac{1}{n}\right)(\sum x)(\sum y)}{\sqrt{\left[\sum x^2 - \left(\frac{1}{n}\right)(\sum x)^2\right] x \left[\sum y^2 - \left(\frac{1}{n}\right)(\sum y)^2\right]}}$$

formülü ile hesaplanan Pearson momentler çarpım korelasyon katsayısı ile $r_{X,Y}$ değeri hesaplanmaktadır. Bu değer 1'e yaklaştıkça benzerlik matrisi ile dendrogram ağacı arasındaki uyum artmakta; 0'a yaklaştıkça azalmaktadır. $-1 < r_{X,Y} < 0$ aralığı ise negatif bir uyum olduğunu ifade etmektedir. $r_{X,Y}$ katsayısı, kümeleme yönteminin çıktısının üretilebilmesi için benzerlik matrisinden elde edilen girdi verilerinin ne ölçüde bozulmaya uğradığını göstermektedir. Çoğu araştırma alanında, $r_{X,Y}$ değerinin 0,8 ve üzerinde tespit edilmesi durumunda bozulmanın büyük olmadığı kabul edilmektedir (Romesburg, 1984: 25-27; Rao ve Srinivas, 2008: 29).

3.2.2.5. Hiyerarşik Yöntemlerde Küme Sayısının Seçilmesi

Hiyerarşik yöntemlerde, küme sayısının belirlenmesine dair fikir birliği bulunmamaktadır. Bunun temel sebepleri; kümeleme analizinde uygulanabilir bir sıfır hipotezi belirlemenin zorluğu ve çok değişkenli örneklem yapılarının karmaşıklığı olarak görülmektedir (Aldenderfer ve Blashfield, 1984: 53). Uygun küme sayısı, verilerin çeşitli grafik dağılımları kullanılarak belirlenebilmektedir. Ancak bu yöntem öznel ve hantal olduğundan; küme sayısının seçilebilmesi için bir takım endeksler geliştirilmiştir. Ancak bu endekslerin de uygun küme sayısını belirleme de etkili olduğu tam olarak kanıtlanmamıştır (Rao ve Srinivas, 2008: 9). Sosyal bilimlerde küme sayısı seçiminde iki yaklaşım benimsenmektedir. Bunlar, buluşa veya kurala dayalı yöntemler olarak ifade edilmektedirler. Buluşa dayalı yöntemler, araştırmanın doğasına dayanarak, araştırmacının bilgisi ve sezgisi dâhilinde küme sayısının belirlenmesini sağlarken; kurala dayalı yöntemlerde ise istatistiksel yöntemlerle küme sayıları belirlenmektedir. Buluşa dayalı yöntemler sosyal bilimlerde sıklıkla kullanılmaktadır (Aldenderfer ve Blashfield, 1984: 54).

Bu çalışmada benzer vergi yükü özelliklerine sahip ülke grupları tespit edilmeye çalışıldığından; küme sayısının belirlenmesi gibi bir kaygı söz konusu değildir. Yine de çalışmada doğru karar verebilmek adına; dendrogramların kesim noktalarının belirlenmesinde bir takım nesnel tekniklere başvurulmuştur. Bunlardan ilkine göre; kümelerin birleşme katsayıları, her küme sayısı için sırasıyla grafik üzerinde gösterilmekte ve eğimin azaldığı noktada küme sayısı belirlenmektedir (Aldenderfer ve Blashfield, 1984: 54-55). İkincisi, farklı modellerin göreceli tahmin hatalarını ölçen metriklerden Akaike's (AIC) ve Schwarz's Bayesian (BIC) bilgi kriterleridir. Buna göre bilgi kriterlerinden elde edilen uzaklık ölçümleri oranı, en yüksek değerde olan küme sayısı optimum küme olarak belirlenmektedir. Son teknik ise bir birim için, birimin, diğer kümelerdeki birimlere kıyasla kendi kümesindeki birimlere olan benzerliklerinden yola çıkılarak hesaplanan ortalama silhoutte genişlik katsayısıdır. Bu katsayıdan hareketle elde edilen küme çözümleri karşılaştırılabilir ve küme çözümünün kalitesini belirlenebilmektedir. Kaufman ve Rousseeuw (1990), 0,50'nin üzerindeki katsayı değerlerinin küme çözümü için uygun bir yapı sağladığı; 0,25'in altındaki değerlerin ise küme yapısının eksikliği olarak yorumlanması gerektiğine işaret ederler. (Rao ve Srinivas, 2008: 29; Kaufman ve Rousseeuw, 1990: 88; Everitt vd., 2011: 129).

3.3. BULGULAR VE DEĞERLENDİRME

Kapsam başlığında belirtildiği üzere çalışmada; Avrupa, Afrika ve Amerika olmak üzere üç farklı bölge üzerine araştırma yapılmaktadır. Bu bölgeleri temsilen belirlenen örneklemlerde, ilgili ülkelerin vergi ile ilgili değişkenlerine ait verilere ulaşılmış olması ve ülkelerin bölgesel birliklere üye veya yakın ilişkili olmaları önemli bir etken olmuştur. Bu doğrultuda belirlenen örneklemler aşağıdaki gibidir:

- *Avrupa Örneklemi :* Bu örneklem; Avrupa Birliği ülkeleri, Avrupa Birliğine aday ülkeler ve kıtada bulunan diğer ülkeler olmak üzere toplamda 42 ülkeyi kapsamaktadır. Örneklem, veri kısıtından dolayı 31 ülkeden oluşturulmuştur.
  - Avrupa Birliği (27 üye ülkeden 24'ü örneklemdedir.)
  - EFTA (İsviçre, İzlanda, Lihtenştayn, Norveç tamamı örneklemdedir.)
  - Aday ülkeler (10 ülkeden; Türkiye ve Gürcistan örneklemdedir.)
  - Diğer ilişkili ülkeler (Birleşik Krallık)
- *Afrika Örneklemi :* Bu örneklem, Afrika Birliği'ne üye 55 Afrika kıtası ülkesinin verisi elde edilebilen 26 ülkesinden oluşturulmuştur.
- *Orta ve Güney Amerika Örneklemi :* Bu örneklem, Amerikan Devletleri Örgütü üyesi 35 ülkenin verisi elde edilebilen 23 ülkesinden oluşturulmuştur. ABD, Kanada gibi Kuzey Amerika ülkeleri sayıca az olmaları ve ileri düzeyde bütünleşme girişiminde olmamaları sebebiyle dahil edilmemişlerdir.

Veriler, OECD veri tabanından elde edilmiştir. Salgın dönemi etkilerinin önüne geçebilmek için 2019 yılına ait veriler kullanılmıştır. Kullanılan veriler, OECD'nin vergilendirme sınıflandırmasına bağlı kalacak şekilde aşağıdaki gibidir:

- 1100 – Bireylerin gelir, kazanç ve sermaye geliri üzerindeki vergiler / GSYİH
- 1200 – Kurumsal gelir, kazanç ve sermaye geliri üzerindeki vergiler / GSYİH
- 4000 – Varlıklar üzerindeki vergiler / GSYİH
- 5110 – Mal ve hizmetler üzerinden alınan genel tüketim vergileri / GSYİH
- 5121 – Özel tüketim vergileri / GSHİH

1000 kodlu sınıflandırma gelir, kazanç ve sermaye geliri üzerindeki vergiler olarak tanımlanmaktadır. Bireylerin ve işletmelerin net gelirleri veya kazançları üzerinden alınan vergileri kapsamaktadır. Ayrıca birey ve işletmelerin sermaye kazançları ile bireylerin bahis, piyango, kumar gibi kazançlarından alınan vergileri de içermektedir. Bu sınıflandırma 1100 ve 1200 olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Bireylere ait vergi verileri 1100; kurumsal şirketlere ait vergi verileri ise 1200 kodlu sınıflandırma ile temsil edilmektedir (OECD, 2021b: 337). *4000 kodlu vergi sınıflandırması*, varlıklar üzerinden alınan vergiler olarak tanımlanmaktadır. Bir mülkün kullanımı, mülkiyeti veya devri üzerindeki tekrarlanan ve tekrarlanmayan vergileri kapsamaktadır. Taşınmaz mal veya net servet üzerindeki vergiler, miras veya hibe yoluyla mülkiyet değişikliğine ilişkin vergiler, finansal işlemler ve sermaye işlemlerine ilişkin vergileri içermektedir. Bunun dışında bir varlığın satışından elde edilen sermaye kazançları üzerinden alınan vergiler, varlıkların kullanımı ve kullanma iznine dair vergiler, gayrimenkuller üzerinden alınan vergiler, binalarda çeşitli genişleme ve değişiklik izinlerine dair alınan vergiler bu kapsamda değerlendirilmemektedir (OECD, 2021b: 339-340). *5110 kodlu vergi sınıflandırması*, mal ve hizmetler üzerinden alınan genel tüketim vergileri olarak tanımlanmaktadır. İthalat ve ihracat vergileri dışında, yurtiçinde üretilmiş veya ithal edilmiş olmasına bakılmaksızın, çok çeşitli malların üretimi, kiralanması, devri, teslimi veya satışı ve/veya geniş bir hizmet yelpazesi üzerinden alınan tüm vergileri kapsamaktadır. Bu bağlamda katma değer vergileri, satış vergileri, çok aşamalı vergileri ve ciro vergilerini içermektedir. *5121 kodlu vergi sınıflandırması* ise, özel tüketim vergileri olarak tanımlanmaktadır. Önceden belirlenmiş, sınırlı bir mal yelpazesi üzerinden ürüne özel olarak alınan vergileri kapsamaktadır. Genellikle lüks mallar, alkollü içecekler, tütün ve enerji için farklı oranlarda alınmaktadır (OECD, 2021b: 342-343).

Çalışmada, kareli Öklid uzaklık katsayısı kullanılarak birimler arasındaki benzerlik katsayıları hesaplanmış olup; hiyerarşik yöntemlerden olan Ward yöntemi ile kümeleme işlemi gerçekleştirilmiştir. Verilerin ağırlıkları elde edilecek kümelerde önem arz ettiği için standardizasyona başvurulmamıştır. Boyut ötelemeleri riski, Öklid uzaklık katsayısı ve Ward yöntemi kullanılarak giderilmiştir. İstatistiksel analizlerin yapılabilmesi için IBM SPSS Statistics 22, Minitab 21.4 ve Orange 3.34 programlarından faydalanılmıştır.

Kümeleme analizi Avrupa, Afrika ile Orta ve Güney Amerika örneklemlerine ayrı ayrı uygulanarak kümeler elde edilmiştir. Kümelere atanan ülkeler, vergi sistemlerine ait genel özellikleri göz önüne alınarak kıyaslanmıştır. Böylelikle çeşitli vergi yükü değişkenlerine ait veriler esas alınarak yapılan bir kümeleme analizinin başarısı ve gerçekçiliği sorgulanmıştır. Ayrıca değerlendirmeler yapılırken, her bir örneklemin siyasi oluşumları ve vergi yapıları ayrı ayrı dikkate alınmıştır. Bu

doğrultuda siyasi oluşumu açısından Avrupa örneklemi geniş coğrafyayı ve çok sayıda ülkeyi kapsaması yönünden benzer vergi yapılarına sahip ülke gruplarının oluşturabilmek amacıyla ele alınmıştır. Afrika ile Orta ve Güney Amerika örneklemleri ise bölgelerde mevcut ileri düzeyde bütünleşme amacı taşıyan bölgesel birliklerin vergi özellikleri itibariyle uyumu yönünden ele alınmıştır. Vergi yapıları açısından genel vergi özellikleri tespit edilirken ise Avrupa örneklemi için;

- Gelir vergisi : Mükellef ve gelirin kapsamı, gelirin konusu, matrah hesaplamalarında kişisel durumların dikkate alınıp alınmaması, tarife yapısı, tarife dilim sayısı, vergi dışında bırakılan gelir, vergi oranları, ortalama ücret üzerindeki gelir vergisi yükü ve ortalama ücret üzerindeki toplam mali yük yönlerinden kıyaslamaya tabi tutulmuştur.
- Kurumlar vergisi : Gelirin kapsamı, tarife yapısı, dilim sayısı, yasal kurumlar vergisi oranı, zararların aktarılması, kurumların sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi yönlerinden kıyaslamaya tabi tutulmuştur.
- Stopaj oranları : Uygulanmakta olan en düşük ve en yüksek stopaj oranı ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yönleriyle kıyaslamaya tabi tutulmuştur.
- Servet vergileri : Net servet vergisi, gayrimenkul değer artış vergisi, veraset ve intikal vergisi, gayrimenkul edinme veya transfer vergileri ve emlak vergisinin uygulanıp uygulanmaması yönünden kıyaslamaya tabi tutulmuştur.
- Katma değer vergisi : Standart oran, indirilmiş oranlar ve indirilmiş oran uygulanan mal ve hizmetler yönünden kıyaslamaya tabi tutulmuştur.
- Özel tüketim vergisi : Avrupa Birliği'nin özel tüketim vergisi hakkında kabul ettiği direktiflere uyum ve ayrışan ürün grupları yönünden kıyaslamaya tabi tutulmuştur.

Avrupa örnekleminden farklı olarak Afrika örnekleminde; kurumların sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi, net servet vergisi, gayrimenkul değer artış vergisi, gayrimenkul edinme veya transfer vergileri, indirilmiş oran uygulanan mal ve hizmetler kıyaslamaya dâhil edilememişlerdir. Özel tüketim vergileri ise sadece uygulanan ürünler özelinde değerlendirilmiştir.

Avrupa örnekleminden farklı olarak Orta ve Güney Amerika örnekleminde ise; kurumların sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi, gayrimenkul değer artış

vergisi, gayrimenkul edinme veya transfer vergileri, indirilmiş oran uygulanan mal ve hizmetler kıyaslamaya dâhil edilememişlerdir. Katma değer vergisinde arttırılmış oranlar ile bazı istisnaya tabi mal ve hizmetler dâhil edilmiştir. Özel tüketim vergileri ise sadece uygulanan ürünler özelinde değerlendirilmiştir.

Bununla birlikte *gelir vergisi tarifelerindeki benzerlikler değerlendirilirken*, oran ve matrah düzeylerinin; ortalama brüt gelir ve gelirin satın alma gücünden etkilenebileceği düşüncesinden hareketle farklılıkların olması olağan görülmektedir. Çünkü bu iki unsur bir ülkedeki, özellikle brüt gelir düzeyi, gelir vergisi tarifesinin oluşturulmasında büyük öneme sahiptir. Bu sebeple tarifelerdeki matrah ve oran düzeylerindeki uyumun daha rasyonel değerlendirilebilmesi için efektif vergi oranlarının karşılaştırılması önem kazanmaktadır. Bu doğrultuda çalışmada efektif gelir vergisi oranı; bekâr ve çocuksuz ücret geliri elde eden birey için belirlenen gelir vergisi tarifesi kullanılarak ilgili ülkenin bir yıllık brüt ücret geliri üzerinden hesaplanmaktadır. Ayrıca kimi ülkeler sosyal güvenlik sigorta katkı payları ve gelir vergisi arasında dengeli bir politika izlediklerinden ve/veya gelir vergisine ek olarak gelir üzerine bir takım vergiler uyguladıklarından; yıllık brüt ücret üzerindeki toplam mali yük de hesaplanmıştır. Bir kümede gelir vergisi tarifesindeki matrah ve oran düzeyinin uyumu değerlendirilirken, bu iki orandan birisinin birbirine benzer düzeyde olması koşulu aranmaktadır. Ayrıca *stopaj oranlarının* belirlenmesinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının önemli bir yeri vardır. Çünkü bu anlaşmalar ilgili gelir unsurlarına uygulanacak vergilerde ülkeden ülkeye oran farklılaşmalarının ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Bu bağlamda, örnekleme alınan her bir ülkenin sahip olduğu anlaşmalar ve bu anlaşmalardaki oranların kıyaslanması bu çalışma açısından mümkün olmadığından; elde edilen kümelere atanan ülkelerin genel yaklaşımını tespit edebilmek için çifte vergilendirme anlaşma sayıları bir kıyas aracı olarak kullanılmaktadır. Bir kümede çifte vergilendirme anlaşmalarının uyumu değerlendirilirken, ülkelerin anlaşma sayılarının birbirine yakın sayıda olması koşulu aranmaktadır.

3.3.1. Avrupa Örneklemine Dair Bulgular

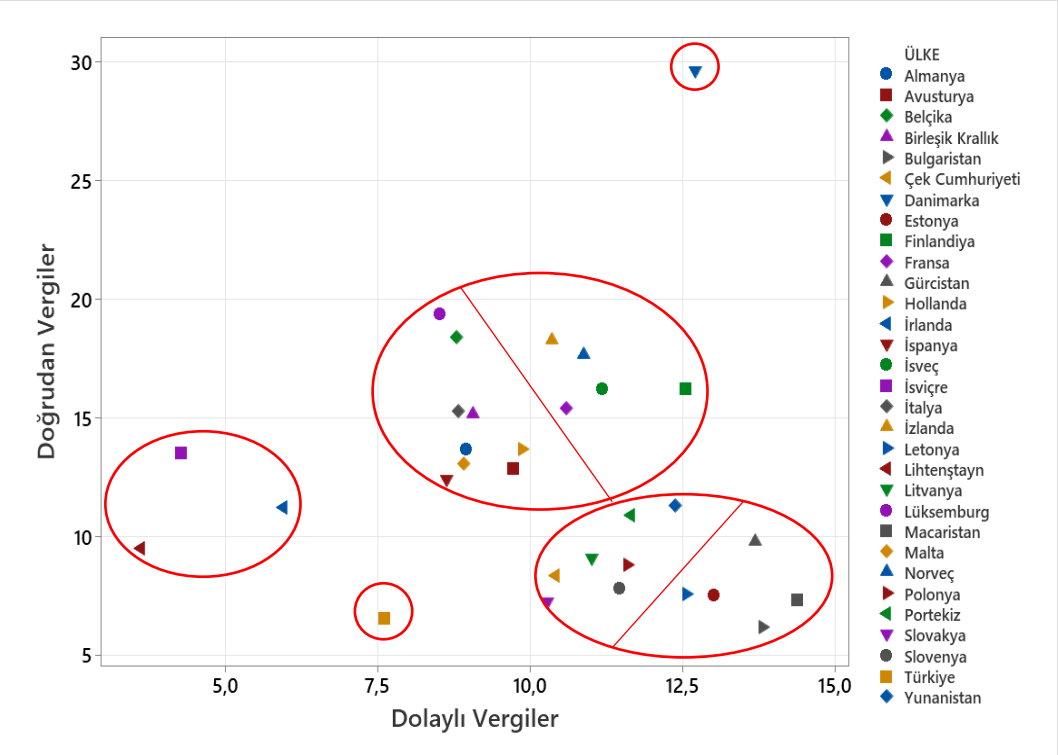
Avrupa örneklemi, üye ülkeler ve Avrupa Birliği ile yakın ilişkili 31 ülkeden oluşmaktadır. Tablo 14'de, ilgili ülkeler ve vergi yüklerine ait bilgiler sunulmaktadır.

Tablo 14: *Avrupa Örneklemine Ait Bilgiler*

ÜLKE	DURUM	1100	1200	4000	5110	5121
Almanya	AB	10,6	2,0	1,1	7,0	1,9
Avusturya	AB	9,6	2,7	0,5	7,7	2,1
Belçika	AB	11,3	3,7	3,4	6,7	2,1
Bulgaristan	AB	3,3	2,3	0,5	9,2	4,6
Çek Cumhuriyeti	AB	4,4	3,5	0,4	7,5	2,9
Danimarka	AB	24,5	3,2	2,0	9,4	3,3
Estonya	AB	5,5	1,8	0,2	8,9	4,1
Finlandiya	AB	12,3	2,5	1,4	9,2	3,4
Fransa	AB	9,3	2,2	3,9	7,9	2,7
Hollanda	AB	8,5	3,7	1,5	7,2	2,7
İrlanda	AB	6,9	3,1	1,2	4,3	1,7
İspanya	AB	7,9	2,1	2,5	6,5	2,1
İsveç	AB	12,3	3,0	0,9	9,1	2,1
İtalya	AB	10,9	2,0	2,4	6,2	2,6
Letonya	AB	6,5	0,2	0,9	9,1	3,5
Litvanya	AB	7,2	1,6	0,3	7,9	3,1
Lüksemburg	AB	9,5	6,0	3,9	5,8	2,7
Macaristan	AB	5,2	1,2	0,9	11,6	2,7
Malta	AB	7,1	5,4	0,5	6,7	2,3
Polonya	AB	5,3	2,2	1,3	7,9	3,7
Portekiz	AB	6,3	3,1	1,4	8,8	2,9
Slovakya	AB	3,8	3,1	0,4	7,3	3,0
Slovenya	AB	5,3	2,0	0,6	8,0	3,4
Yunanistan	AB	6,0	2,2	3,1	8,4	3,9
Birleşik Krallık	AB - (Eski)	8,9	2,3	4,0	6,9	2,2
Gürcistan	AB - Aday Ülke	7,1	1,8	1,0	10,6	3,1
Türkiye	AB - Aday Ülke	3,8	1,8	1,0	4,2	3,4
İsviçre	AB - EFTA	8,4	3,1	2,1	3,1	1,1
İzlanda	AB - EFTA	14,3	2,1	1,9	8,2	2,2
Lihtenştayn	AB - EFTA	4,8	4,1	0,6	3,5	0,1
Norveç	AB - EFTA	10,4	6,0	1,3	8,7	2,2

Avrupa örneklemi hakkında ülkelerin vergi yükü dağılımlarına dair genel bir görünüm sunması amacıyla; doğrudan vergi niteliğinde olan gelir, kurumlar ve servet vergileri ile dolaylı vergi niteliğinde olan genel tüketim vergileri ve özel tüketim vergilerine ait saçılım grafiği Şekil 4'de görülmektedir.

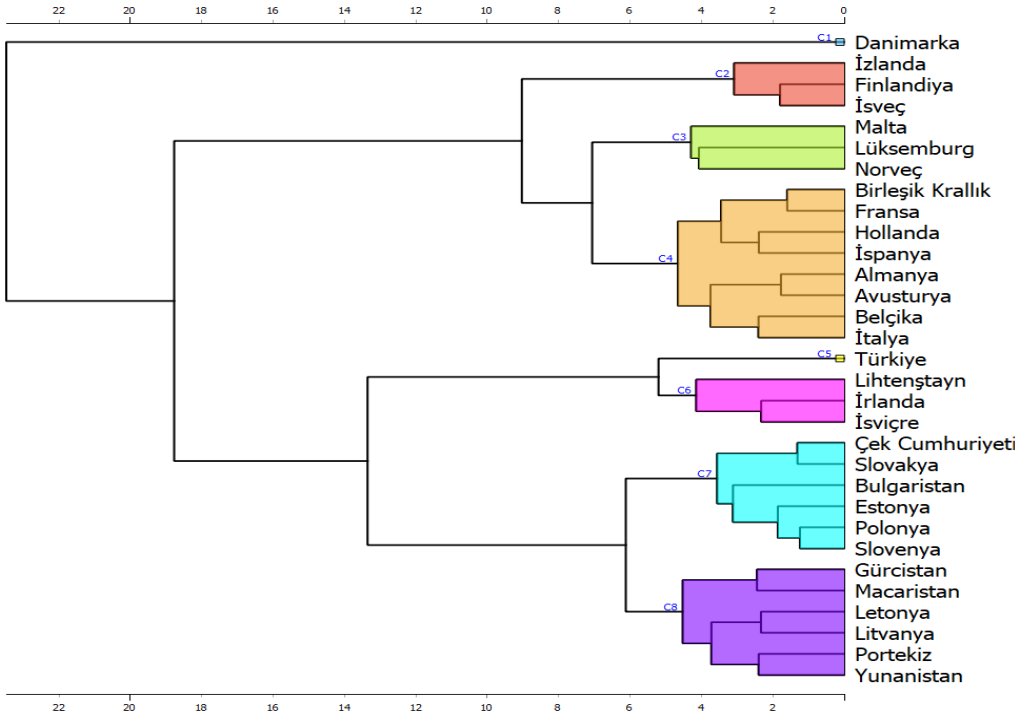
Şekil 4: *Avrupa Örneklemine Ait Saçılım Grafiği*



Şekil 4'den hareketle, ülkelere ait vergi yükü dağılımları, 5 – 7 farklı bölgede yoğunlaşmaktadır. Bununla birlikte Danimarka ve Türkiye, ülke yoğunluğunun fazla olduğu bölgelerden ayrışarak, örneklem ülkelerinden ayrı bir bölgede yer aldığı görülmektedir. Bu şekilden hareketle, Avrupa örneklemi için 5 ve 8 arasında bir küme sayısının seçilmesinin uygun görülmektedir. Ayrıca kümeleme analizi sonucunda, yığınlaşan bölgelerden ayrışmasından dolayı, Türkiye ve Danimarka'nın ayrı bir küme oluşturması beklenmektedir. Saçılım grafiği, kümelenme açısından ön fikir sağlamakla birlikte doğru bir kümelenmenin tespiti için benzerlik katsayılarından hareketle kümeleme analizi yapılması gerekmektedir. Bu doğrultuda Örnekleme ait küme ilişkilerini gösteren dendrogram Şekil 5'de gösterilmiştir[31].

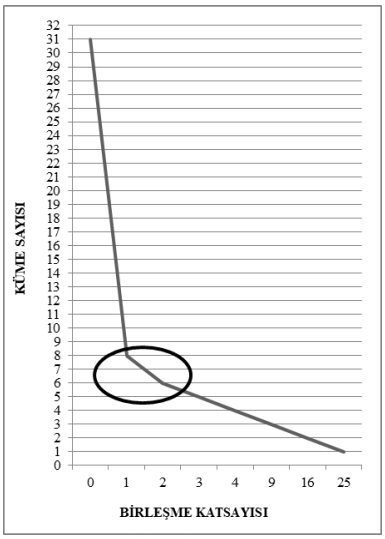
[31] Avrupa örneklemine ait benzerlik katsayıları EK 3'de sunulmuştur.

Şekil 5: *Avrupa Örneklemine Ait Dendrogram Grafiği*



İlk olarak küme dağılımları incelendiğinde saçılım grafiğine uygun sonuçların elde edildiği görülmektedir. Dendrogramın başarısı incelendiğinde, kofenetik korelasyon katsayısı 0,60 olarak hesaplanmıştır. Bu katsayıya göre kümeler oluşturulurken, benzerlik matrisinden elde edilen girdi verilerinin bir kısmının bozulmaya uğradığı görülmektedir. Yani dendrogramda yer alan küme birleşme katsayıları tespit edilirken, ülkeler arasındaki ikili uzaklık değerleri (benzerlik katsayıları), makul olmamakla birlikte makule yakın bir düzeyde değişime uğramıştır. Ancak Ward bağlantı yöntemine göre yapılan kümelemelerde bu durum olağandır. Çünkü Ward yönteminde kümeler oluşturulurken, grup içi kareler toplamı esas alınarak en iyi benzerlik dağılımı yakalanmaya çalışılmakta; buna karşın benzerlik katsayıları ile birleşme katsayıları arasındaki bilgi kaybı artabilmektedir (Romesburg, 1984: 126-127). Elde edilen dendrogramdan yararlanarak küme sayısının belirlenebilmesi için Şekil 6'da verilen küme sayısı ve birleşme katsayıları grafiğine bakıldığında 5 ve 8 küme arasında bir seçimin yapılması uygun gözükmektedir.

Şekil 6: *Avrupa Örneklemi Küme Sayısı – Birleşme Katsayısı Grafiği*



Çalışmada kümeler arası benzerliğin en ileri düzeyde olması gözetilecek şekilde benzerlik katsayısı (SPSS'e göre yeniden ölçeklendirilmiş uzaklık katsayısı = 1; Minitab'a göre Kareli Öklid Uzaklık Katsayısı = 25) seçilmiş olup; dendrogramdan 8 küme elde edilecek şekilde kümeler oluşturulmuştur. Bununla birlikte seçilen küme sayısının, optimum küme sayısı belirlemede kullanılan diğer istatistiksel yöntemlerle de tutarlılık gösterdiği Tablo 15'de görülmektedir.

Tablo 15: *Avrupa Örneklemi Optimum Küme Sayısının Belirlenmesi*

Küme Sayısı	Schwarz's Bayesian Criterion (BIC) / Ratio of Distance Measures	Silhouette Katsayısı
1		
2	1,820	
3	1,182	
4	1,446	
5	1,124	
6	1,120	
7	1,005	
8*	**1,627**	**0,4 (Makul)**
9	1,089	
10	1,172	
11	1,051	
12	1,016	
13	1,042	
14	1,040	
15	1,099	

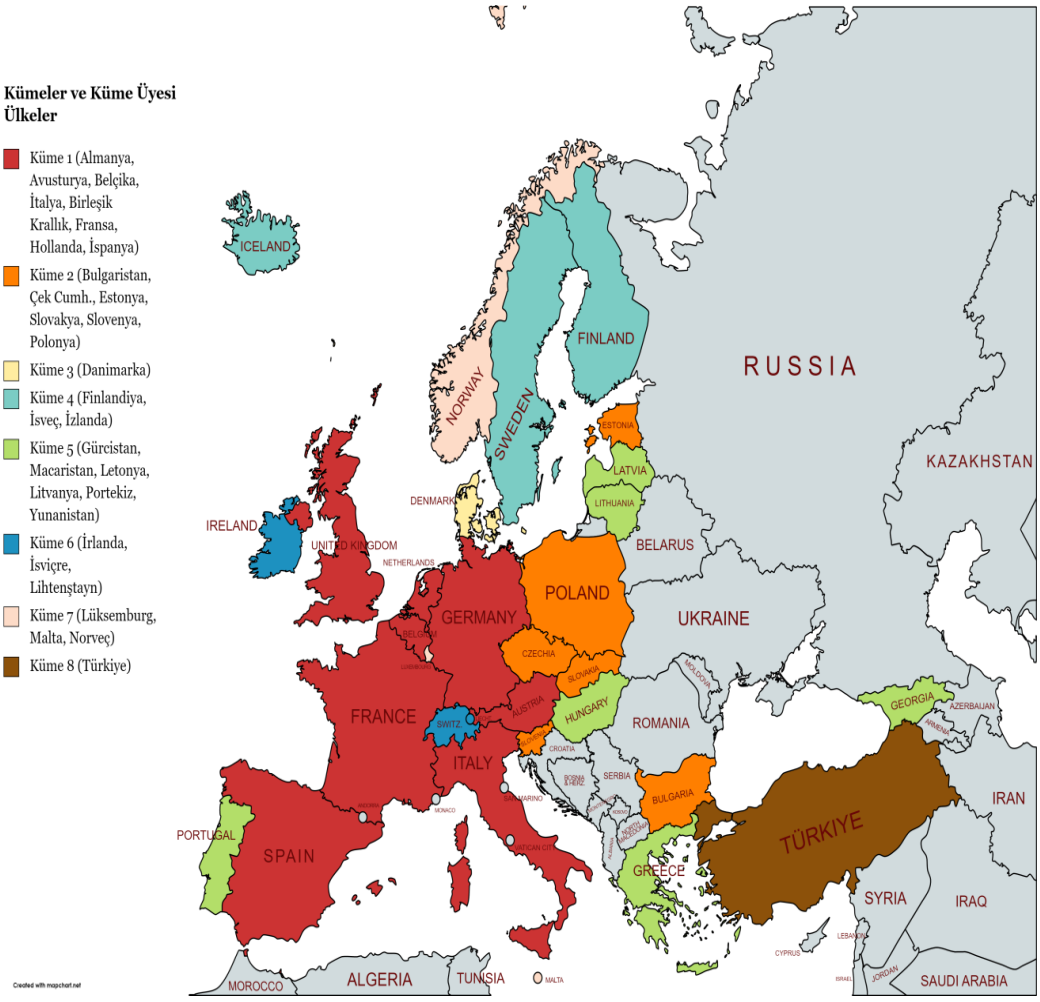
Buna göre Avrupa örneklemine ait kümeler Tablo 16'da gösterilmektedir.

Tablo 16: *Avrupa Örneklemi Küme Dağılımları*

<table>
<tr><th>KÜMELER</th><th>ÜLKELER</th><th colspan="5">KÜME MERKEZLERİ (GSYİH'nın payı olarak)</th></tr>
<tr><td rowspan="3">Küme 1
(8 Ülke)</td><td rowspan="3">Almanya
Avusturya
Belçika
İtalya
Birleşik Krallık
Fransa
Hollanda
İspanya</td><td>1100</td><td>1200</td><td>4000</td><td>5110</td><td>5121</td></tr>
<tr><td>9,62
(8,29)</td><td>2,58
(2,77)</td><td>2,42
(1,53)</td><td>7,01
(7,53)</td><td>2,29
(2,70)</td></tr>
<tr><td colspan="5">Küme 1, "20,66" uzaklık katsayısında birleşmiş olup;
- Almanya – Avusturya
- Belçika – İtalya
- Birleşik Krallık – Fransa
- Hollanda – İspanya
Birbirine en benzer ülkeler olarak belirlenmiştir.</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Küme 2
(6 Ülke)</td><td rowspan="3">Bulgaristan
Çek Cumh.
Estonya
Slovakya
Slovenya
Polonya</td><td>1100</td><td>1200</td><td>4000</td><td>5110</td><td>5121</td></tr>
<tr><td>4,60
(8,29)</td><td>2,48
(2,77)</td><td>0,57
(1,53)</td><td>8,15
(7,53)</td><td>3,62
(2,70)</td></tr>
<tr><td colspan="5">Küme 2, "11,62" uzaklık katsayısında birleşmiş olup;
- Çek Cumhuriyeti – Slovenya
- Polonya – Slovakya
Birbirine en benzer ülkeler olarak belirlenmiştir. Bulgaristan ve Estonya bu ülkelere görece daha az benzemektedir.</td></tr>
<tr><td>Küme 3
(1 Ülke)</td><td>Danimarka</td><td colspan="5">Bu küme içerisindeki tek ülke olup; Danimarka'da sosyal güvenlik sadece vergiler ile finanse edildiği için Avrupa örnekleminden aşırı bireysel gelir vergisi yüküne sahip olması yönünden ayrışmaktadır.</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Küme 4
(3 Ülke)</td><td rowspan="3">Finlandiya
İsveç
İzlanda</td><td>1100</td><td>1200</td><td>4000</td><td>5110</td><td>5121</td></tr>
<tr><td>12,95
(8,29)</td><td>2,54
(2,77)</td><td>1,43
(1,53)</td><td>8,81
(7,53)</td><td>2,55
(2,70)</td></tr>
<tr><td colspan="5">Küme 4, "8,44" uzaklık katsayısında birleşmiş olup;
- İsveç – Finlandiya
Birbirine en benzer ülkeler olarak belirlenmiştir. İzlanda bu ülkelere görece daha az benzemektedir.</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Küme 5
(6 Ülke)</td><td rowspan="3">Gürcistan
Macaristan
Letonya
Litvanya
Portekiz
Yunanistan</td><td>1100</td><td>1200</td><td>4000</td><td>5110</td><td>5121</td></tr>
<tr><td>6,38
(8,29)</td><td>1,67
(2,77)</td><td>1,27
(1,53)</td><td>9,41
(7,53)</td><td>3,20
(2,70)</td></tr>
<tr><td colspan="5">Küme 5, "19,44" uzaklık katsayısında birleşmiş olup;
- Gürcistan – Macaristan
- Letonya – Litvanya
- Portekiz – Yunanistan
Birbirine en benzer ülkeler olarak belirlenmiştir.</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Küme 6
(3 Ülke)</td><td rowspan="3">İrlanda
İsviçre
Lihtenştayn</td><td>1100</td><td>1200</td><td>4000</td><td>5110</td><td>5121</td></tr>
<tr><td>6,69
(8,29)</td><td>3,41
(2,77)</td><td>1,30
(1,53)</td><td>3,64
(7,53)</td><td>0,98
(2,70)</td></tr>
<tr><td colspan="5">Küme 6, "16,14" uzaklık katsayısında birleşmiş olup;
- İrlanda – İsviçre
Birbirine en benzer ülkeler olarak belirlenmiştir. Lihtenştayn, bu ülkelere görece daha az benzemektedir.</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Küme 7
(3 Ülke)</td><td rowspan="3">Lüksemburg
Malta
Norveç</td><td>1100</td><td>1200</td><td>4000</td><td>5110</td><td>5121</td></tr>
<tr><td>8,98
(8,29)</td><td>5,82
(2,77)</td><td>1,90
(1,53)</td><td>7,04
(7,53)</td><td>2,39
(2,70)</td></tr>
<tr><td colspan="5">Küme 6 , "17,36" uzaklık katsayısında birleşmiş olup; üç ülkede birbirine benzer katsayıya sahiptir.</td></tr>
<tr><td>Küme 8
(1 Ülke)</td><td>Türkiye</td><td colspan="5">Bu küme içerisindeki tek ülke olup; özellikle bireysel gelir vergisi yükünün çok düşük olması sebebiyle Avrupa örnekleminden ayrılmaktadır.</td></tr>
<tr><td colspan="7">Tabloda benzerlikten kasıt, vergi yükü dağılımlarındaki benzerliktir.
Parantez içinde gösterilenler Avrupa örneklemine ait vergi yükü değişkenlerinin merkez noktalarıdır.</td></tr>
</table>

Elde edilen kümelerden hareketle Avrupa örneklemi için benzer vergi yüküne sahip ülkelerin dağılım haritası Şekil 7'de gösterilmektedir.

Şekil 7: *Avrupa Örneklemi Kümelerinin Coğrafi Dağılımları*



Şekil 7'den hareketle, Küme 1 ve Küme 2'de yer alan ülkelerin, coğrafi açıdan birbirine komşu ülkeleri kapsadığı görülmektedir. Bununla birlikte Küme 4 ülkelerinin de yakın konumlandığı söylenebilmektedir. Ancak diğer küme ülkelerinin (Küme 5'de yer alan Letonya ve Litvanya ile Küme 6'da yer alan İsviçre ve Lihtenştayn dışında) coğrafi açıdan farklı dağıldığı görülmektedir.

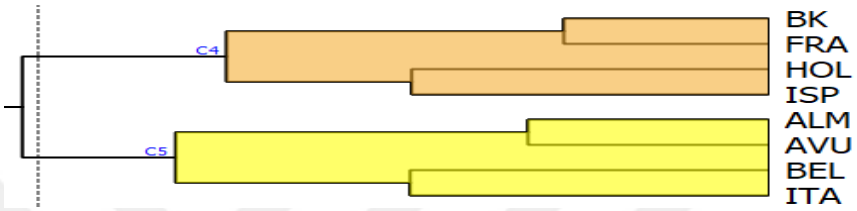
Yapılan kümeleme analizi neticesinde elde edilen bulguların, mevcut vergi sistemi özellikleri ile kıyaslanması gerekmektedir. Bu doğrultuda elde edilen kümeler; gelir vergisi, kurumlar vergisi, servet vergileri, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi yönünden seçilen bir takım özellikler dikkate alınarak aşağıdaki

başlıklarda ve tablolarda kıyaslanacaktır[32]. Bu sayede vergi yükü değişkenlerinin benzer vergi sistemlerine ait kümeler oluşturabilme yeterliliği ve kümeleme analizinin küçük işbirliği grupları oluşturabilme başarısı sorgulanacaktır.

3.3.1.1. Avrupa Örneklemi Küme 1 Bulguları

Küme 1: Almanya, Avusturya, Belçika, İtalya, Hollanda, İspanya, Fransa ve Birleşik Krallıktan oluşmaktadır. Avrupa örnekleminden elde edilen bulgular neticesinde, Şekil 8 Küme 1'e ait dendrogramı temsil etmektedir.

Şekil 8: *Avrupa Örneklemi Küme 1 Dendrogram Grafiği*



Küme 1, en uzak noktada birleşmekte ve birleşme noktalarından hareketle iki farklı alt kümeden oluşmaktadır. Bu doğrultuda Almanya, Avusturya, Belçika ve İtalya'yı (Küme 1(a)); Birleşik Krallık, Fransa, Hollanda ve İspanya'yı (Küme 1(b)) kendi içerisinde değerlendirmenin daha doğru sonuçlar vereceği düşünülmektedir. Bu bağlamda kümelere atanan ülkelerin vergi özellikleri Tablo 17 ve Tablo 18'de kıyaslandığında aşağıdaki bulgular elde edilmektedir.

[32] Avrupa örneklemine dair küme tablolarında yer alan bilgiler elde edilirken çoğunlukla aşağıdaki kaynaklardan yararlanılmıştır:
İnternet sayfaları:
https://taxsummaries.pwc.com/
https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/excise-duties
https://www.globalvatcompliance.com/vat-country-guides/
https://marosavat.com/
https://salaryaftertax.com
https://www.icalculator.com/
https://stats.oecd.org/
Yayınlar:
OECD (2021), Pensions at a Glance 2021: OECD and G20 Indicators.
EC (2021), VAT rates applied in the Member States of the European Union.
Ernst & Young (2022), Worldwide Corporate Tax Guide.
Ernst & Young (2019) ve (2023), Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide.
Ernst & Young (2023), Worldwide Personal Tax and Immigration Guide.

(i) Küme 1(a):

Tablo 17: *Avrupa Örneklemi Küme 1(a) Genel Vergi Özellikleri*

KÜME 1(a)				
GELİR VERGİSİ	**ALMANYA**	**AVUSTURYA**	**BELÇİKA**	**İTALYA**
Mükellef ve Kapsam	Mukimlerin küresel gelirleri	Mukimlerin küresel gelirleri	Mukimlerin küresel gelirleri	Mukimlerin küresel gelirleri
Gelir Konusu(1)	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar
		6) Diğer gelirler	6) Diğer gelirler	6) Diğer gelirler
Kişisel Durum(2)	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmaktadır.
Tarife Yapısı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı
Dilim Sayısı	4 dilim	7 dilim	4 Dilim	4 Dilim
Vergi Dışı Gelir	10.347 Euro	11.694 Euro	10.160 Euro	Yaklaşık 8.100 Euro gelir vergilendirilmez.
Oranlar(3)	%0 - %45 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.	%0 - %55 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.	%25 - %50 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.	%23 - %43 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.
Ortalama ücret üzerindeki vergi yükü(4) (Ortalama ücret üzerindeki toplam mali yük (5))	52.100 Euro (OECD, 2020-Brüt) %15,7 (%37,4) Satın alma gücü paritesi: 69.968 Dolar	48.658 Euro (OECD, 2020-Brüt) %18,2 (%36,3) Satın alma gücü paritesi: 64.968 Dolar	47.720 Euro (OECD, 2020-Brüt) %23,5 (%36,5) Satın alma gücü paritesi: 63.287 Dolar	30.233 Euro (OECD, 2020-Brüt) %22,5 (%31,7) Satın alma gücü paritesi: 45.190 Dolar
Diğer durumlar	24.500 Euro'yu aşan ticari kazanç ayrıca %8,75 ile %20,3 arasında ticaret gelir vergisine tabidir.	-	Ortalama %7 yerel gelir vergisi uygulanır.	%1,23 - %3,33 aralığında bölgesel gelir vergisi %0 - %0,9 aralığında belediye gelir vergisi
KURUMLAR VERGİSİ	**ALMANYA**	**AVUSTURYA**	**BELÇİKA**	**İTALYA**
Kapsam	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri
Tarife Yapısı	Düz Oranlı	Düz Oranlı	Düz Oranlı	Düz Oranlı
Dilim Sayısı	Yok	Yok	Yok	Yok
Oran	%15,825 %8,75 - %20,3 arasında ticaret vergisi (OECD'ye göre 2021 efektif kurumlar vergisi oranı %26,6'dır)	%25	%25	%24
Zararların Aktarılması	Geriye: 2 yıl İleriye: Sınırsız	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız
Sermaye Edinimlerinin Vergilendirilmesi	Kurumlar vergisi oranı	Kurumlar vergisi oranı	Kurumlar vergisi oranı	Kurumlar vergisi oranı
STOPAJ ORANLARI (6)	**ALMANYA**	**AVUSTURYA**	**BELÇİKA**	**İTALYA**
En Düşük Oran	%0	%0	%0	%0
En Yüksek Oran	%30	%27,5	%30	%30
ÇVÖA Sayısı	91 Ülke	90 Ülke	94 Ülke	99 Ülke
SERVET VERGİLERİ	**ALMANYA**	**AVUSTURYA**	**BELÇİKA**	**İTALYA**
Net Servet Vergisi	-	-	Var	Var
Gayrimenkul Değer Artış Vergisi	-	-	-	-
Veraset ve İntikal Vergisi	Var	-	Var	Var
Gayrimenkul Edinme veya Transfer Vergileri	Var	Var	Var	-
Emlak Vergisi	Var	Var	Var	Var

KATMA DEĞER VERGİSİ	ALMANYA	AVUSTURYA	BELÇİKA	İTALYA
Standart Oran	%19	%20	%21	%22
İndirilmiş Oranlar	%7	%10 %13	%6 %12	%4 %5 %10
Gıda ürünleri	%7 ve %19	%10	%0, %6, %12 ve %21	%4, %5 ve %10
Şebeke suyu	%7	%10	%6	%10
Tıbbi ürünler	%7 ve %19	%10	İstisna, %6 ve %21	%5, %10 ve %22
Engelli bireyler için medikal araç ve gereçler	%7	%20	%6 ve %21	%4 ve %22
Çocuk arabaları	%19	%20	%21	%22
Yolcu taşımacılığı	%7 ve %19	%10 ve %13	İstisna ve %6	İstisna, %5 ve %10
Kitaplar	%7 ve %19	%10	İstisna, %6 ve %21	%4 ve %22
Gazeteler	%7 ve %19	%10	İstisna, %6 ve %21	%4 ve %22
Süreli yayınlar	%7 ve %19	%10	İstisna, %6 ve %21	%4 ve %22
Kültürel etkinlikler	İstisna ve %7	İstisna ve %13	İstisna ve %6	%10
Kablolu TV hizmeti	%19	%10	%21	%22
Sanatsal ürünler	%7	%13 ve %20	İstisna, %6 ve %21	İstisna ve %22
Otel konaklamaları	%7 ve %19	%10	%6	%10
Hazır yiyecek (restoran vd.)	%7 ve %19	%10	%6, %12 ve %21	%10
Spor etkinlikleri	%7 ve %19	%13	%6 ve %21	%10 ve %22
Cenaze hizmetleri	%19	%20	%6 ve %21	İstisna
Tıbbi ve diş sağlığı bakımları	İstisna ve %7	%20	İstisna ve %21	İstisna
Küçük onarım, tamirat işleri	%19	%10	%6	%22
Eğitim hizmetleri	İstisna	İstisna	İstisna	İstisna
Finansal hizmet ve işlemler	İstisna	İstisna	İstisna	İstisna
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	**ALMANYA**	**AVUSTURYA**	**BELÇİKA**	**İTALYA**
Kapsam	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik
	Kahve		Kahve Alkolsüz içecekler Enerji vergisi Çevre vergileri	

(1): Gelir vergisinin konusuna giren temel gelir unsurları listelenmiş olup; vergilendirilecek ögeler ve tarifeler bağlamında farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca sayılan gelir unsurlarının bazıları gelir vergisine bazıları düz veya artan oranlı kaynakta kesintiye tabi olabilmekte veya vergiye tabi gelire dâhil edilebilmektedir.

(2): Kişisel durum: Vergiye tabi gelirin ve verginin hesaplanmasında evlilik, çocuk sayısı, engellilik gibi kişisel durumlara sağlanan istisna, muafiyet ve indirimlerdir.

(3): Kişisel durumların dikkate alınmadığı standart gelir vergisi tarifesine dair matrah ve oranları içerir.

(4): İlgili ülkedeki ortalama brüt ücret üzerinden, bekâr ve çocuksuz bir kişinin sigorta ödemeleri, istisnaları ve indirimleri verginin hesaplanmasında dikkate alınarak hesaplanmıştır. Parantez içinde verilen veri ise kişinin toplam mali yükünün geliri içindeki payını göstermektedir.

(5): Sosyal güvenlik katkı payları, kilise vergileri, bordro vergileri gibi diğer mali yükümlülüklerin eklenmesi halinde ortalama brüt ücret üzerindeki toplam mali yükü ifade etmektedir.

(6): Stopaj oranları oldukça detaylı bir uygulama yapısına sahip olduğundan, çalışmada sadece kar payı, faiz, gayrimaddi hak ve diğer stopaja tabi gelirlere uygulanan an düşük ve en yüksek oranlar değerlendirilmiştir. Böylelikle çalışmada, stopaj oranlarında detaylı bir uyum arayışından ziyade, ülkelerin genel yaklaşımları değerlendirilmektedir.

Gelir vergisi yönünden : Küme 1(a)'ya atanan ülkelere ait vergi özellikleri gelir konusu, dilim sayısı ve ortalama ücret üzerindeki gelir vergisi yükü dışında benzerdir. Gelirin konusu bakımından, Almanya dışındaki ülkelerde gelir tanımında diğer gelirler de yer almaktadır. Dilim sayısı bakımından, Avusturya (7 dilim) haricindeki diğer ülkelerin (4 dilim) aynı vergi dilimi sayısı uygulamaktadır. Ortalama ücret üzerindeki gelir vergisi yükü bakımından Almanya dışındaki ülkeler

benzer yüke sahiptir. Ancak ortalama brüt ücret üzerindeki gelir vergisi dışındaki diğer mali yükler dikkate alındığında, ülkeler arasındaki toplam mali yük birbirine yakınlaşmaktadır. Gelir vergisi yönünden Küme 1(a) ülkelerinde, bahsedilen farklılıklar dışında, büyük ölçüde benzerlik bulunmaktadır. Elde edilen bulgulara göre; gelir vergisindeki benzerliklerin tespitinde yapılan analizin büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Kurumlar vergisi yönünden : Almanya, zararların 2 yıl geriye doğru aktarılmasına izin vermesi yönünden kümeden ayrışmaktadır. Bunun dışındaki diğer özellikler benzerdir. Elde edilen bulgulara göre; kurumlar vergisindeki benzerliklerin tespitinde yapılan analizin büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Stopaj oranları yönünden : Elde edilen bulgulara göre stopaj oranlarındaki benzerliklerin tespitinde analizin büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Servet vergileri yönünden : Net servet vergilerinin uygulanması bakımından ülkeler ayrışmaktadır. Almanya ve Avusturya uygulamamayı tercih ederken; Belçika ve İtalya'da uygulanmaktadır. Veraset ve intikal vergisi (Avusturya'da uygulanmamakta, diğer ülkelerde uygulanmaktadır) ile gayrimenkul edinimleri veya transferlerinin vergilendirilmesi (İtalya'da uygulanmamakta, diğer ülkelerde uygulanmaktadır) konularında çoğunlukla benzer yaklaşım bulunmaktadır. Bulgulara göre servet üzerinden alınan vergilerdeki benzerliklerin tespitinde analizin, bahsedilen farklılıklar dışında, başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Katma değer vergisi yönünden : Küme 1(a) ülkeleri, birbirlerine yakın düzeyde standart oran uygulamaktadırlar. İndirilmiş oranlarda ise kısmi bir benzerlik söz konusudur. Almanya, Belçika ve İtalya nispeten benzer uygulamaya sahiptirler. Avusturya'da bazı mal ve hizmetlere, diğer ülkelere kıyasla daha yüksek düzeyde indirilmiş oran uygulanmaktadır. Bu kapsamda seçilen 20 adet mal ve hizmetten 4'ünün tüm ülkelerde birbirine yakın oranlara sahip olduğu görülmektedir. Bir ülkenin kümeden ayrışmasına izin verildiğinde ise 13 mal ve hizmette kısmi olarak benzer oranlar uygulandığı sonucuna ulaşılmaktadır. Elde edilen bulgular neticesinde katma değer vergisindeki benzerliklerin tespiti açısından yapılan analizin başarısı, indirilmiş oranlardaki farklılıklardan dolayı bütün küme için düşük düzeydedir. Ancak tek ülkenin ayrışmasına izin verildiğinde yapılan analizin Küme 1(a) sonuçları açısından başarı sağladığı söylenebilmektedir.

Özel tüketim vergisi yönünden : Küme 1(a) ülkeleri, Avrupa Birliği'nin özel tüketim vergisi hakkındaki direktiflerine uyum sağlamaktadır. Bunun dışında, Almanya ve Belçika, bazı ürün gruplarına diğer ülkelerden farklı olarak özel tüketim vergisi uygulamaktadırlar. Bu iki ülke için ayrışan ürünlere bakıldığında, kahvenin özel tüketim vergisine tabi olması dışında, benzerlik görülmemektedir. Elde edilen bulgulara göre özel tüketim vergilerindeki benzerliklerin tespitinde yapılan analizin, bahsedilen farklılıklar dışında, başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Küme 1(a)'ya atanan ülkeler; gelir vergisi, kurumlar vergisi, stopaj oranları ve servet vergileri konularında, bahsedilen ayrışmalar dışında, büyük oranda birbirine benzemektedirler. KDV yönünden standart ve indirilmiş oranlarda büyük ölçüde benzerlik bulunmakta; ancak seçilen mal ve hizmetlere uygulanan oranlar özelinde kısmi benzerlikler söz konusudur. Özel tüketim vergilerinde ise tüm ülkeler, AB direktiflerine uyum göstermekte olup; Almanya ve Belçika direktiflerde yer alan ürünler haricinde, az sayıda başka ürün için özel tüketim vergisi uygulamaktadırlar. Bu yönüyle özel tüketim vergilerinde de başarılı bir benzerlik söz konusudur. Sonuç olarak, vergi yükü değişkenleri kullanılarak yapılan kümeleme analizinin Küme 1(a)'ya atanan ülkelerin temel vergi özelliklerindeki benzerlikleri tespit edebilmesi yönünden başarı sağladığı söylenebilmektedir.

(i) Küme 1(b):

Tablo 18: *Avrupa Örneklemi Küme 1(b) Genel Vergi Özellikleri*

KÜME 1(b)				
GELİR VERGİSİ	**HOLLANDA**	**İSPANYA**	**FRANSA**	**BİRLEŞİK KRALLIK**
Mükellef ve Kapsam	Mukimlerin küresel gelirleri	Mukimlerin küresel gelirleri	Mukimlerin küresel gelirleri	Mukimlerin küresel gelirleri
Gelir Konusu(1)	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar
Kişisel Durum(2)	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.
Tarife Yapısı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı
Dilim Sayısı	3 Dilim	6 Dilim	5 Dilim	3 Dilim
Vergi Dışı Gelir	Yaklaşık 9.000 Euro'ya kadar gelir vergilendirilmez.	Yaklaşık 11.500 Euro'ya kadar gelir vergilendirilmez.	Yaklaşık 13.900 Euro'ya kadar gelir vergilendirilmez.	Yaklaşık 12.570 Pound kadar gelir vergilendirilmez
Oranlar(3)	%9,28 - %49,50 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.	%19 - %47 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.	%0 - %45 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.	%20 - %45 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.

Ortalama ücret üzerindeki vergi yükü(4) (Ortalama ücret üzerindeki toplam mali yük (5))	54.843 Euro (OECD, 2020-Brüt) %11,7 (%29,6) Satın alma gücü paritesi: 68.994 Dolar	26.934 Euro (OECD, 2020-Brüt) %16,0 (%22,3) Satın alma gücü paritesi: 43.130 Dolar	38.188 Euro (OECD, 2020-Brüt) %8,0 (%28,2) Satın alma gücü paritesi: 51.569 Dolar	41.807 Pound / (47.024 Euro) (OECD, 2020-Brüt) %14,0 (%22,4) Satın alma gücü paritesi: 58.369 Dolar
Diğer durumlar	Tarife sisteminin birinci diliminde ayrıca %27,65 oranında sigorta vergisi alınmaktadır.	Tasarruf kazançları için ayrı bir artan oranlı tarife uygulanır.	Bekâr mükellef için 250.000 Euro üzerindeki gelirlere ek %3 vergi uygulanır (evliler 500.000 Euro).	
KURUMLAR VERGİSİ	**HOLLANDA**	**İSPANYA**	**FRANSA**	**BİRLEŞİK KRALLIK**
Kapsam	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların bölgesel geliri	Mukim kurumların küresel geliri
Tarife Yapısı	Düz Oranlı	Düz Oranlı	Düz Oranlı	Düz Oranlı
Dilim Sayısı	Yok	Yok	Yok	Yok
Oran	%25,8	%25	%25	%25
Zararların Aktarılması	Geriye: 1 yıl İleriye: Sınırsız	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız	Geriye: 1 yıl İleriye: Sınırsız	Geriye: 1 yıl İleriye: Sınırsız
Sermaye Edinimlerinin Vergilendirilmesi	Kurumlar vergisi oranı	Kurumlar vergisi oranı	Kurumlar vergisi oranı	Kurumlar vergisi oranı
STOPAJ ORANLARI (6)	**HOLLANDA**	**İSPANYA**	**FRANSA**	**BİRLEŞİK KRALLIK**
En Düşük Oran	%0	%0	%0	%0
En Yüksek Oran	%25,8	%24	%25 (Bazı durumlarda %75)	%20 (Bazı durumlarda %45)
ÇVÖA Sayısı	96 Ülke	89 Ülke	125 Ülke	131 Ülke
SERVET VERGİLERİ	**HOLLANDA**	**İSPANYA**	**FRANSA**	**BİRLEŞİK KRALLIK**
Net Servet Vergisi	Var	Var	-	-
Gayrimenkul Değer Artış Vergisi	-	-	Var	-
Veraset ve İntikal Vergisi	Var	Var	Var	Var
Gayrimenkul Edinme veya Transfer Vergileri	Var	-	-	Var
Emlak Vergisi	Var	Var	Var	Var
KATMA DEĞER VERGİSİ	**HOLLANDA**	**İSPANYA**	**FRANSA**	**BİRLEŞİK KRALLIK**
Standart Oran	%21	%21	%20	%20
İndirilmiş Oranlar	%9	%4 %10	%2,1 %5,5 %10	%5
Gıda ürünleri	%9 ve %21	%4 ve %10	%2,1, %5,5, %10 ve %20	%0 ve %20
Şebeke suyu	%9	%10	%5,5	%0 ve %5
Tıbbi ürünler	%9 ve %21	%4, %10 ve %21	%2,1, %5,5, %10 ve %20	%0 ve %20
Engelli bireyler için medikal araç ve gereçler	%9 ve %21	%4 ve %10	%5,5	%0 ve %5
Çocuk arabaları	%21	%21	%20	%5
Yolcu taşımacılığı	İstisna, %9 ve %21	%10	%10	%0
Kitaplar	%9	%4 ve %21	%5,5 ve %20	%0
Gazeteler	%9 ve %21	%4 ve %21	%2,1 ve %20	%0
Süreli yayınlar	%9 ve %21	%4 ve %21	%2,1 ve %20	%0
Kültürel etkinlikler	%9	İstisna, %10 ve %21	%2,1, %5,5, %10 ve %20	İstisna ve %20
Kablolu TV hizmeti	%21	%21	%10	%20
Sanatsal ürünler	İstisna ve %9	%10 ve %21	%10	%20
Otel konaklamaları	%9	%10	%10	%20
Hazır yiyecek (restoran vd.)	%9	%10	%5,5 ve %10	%20
Spor etkinlikleri	%9	%10 ve %21	İstisna ve %5,5	İstisna
Cenaze hizmetleri	İstisna	%21	%20	İstisna
Tıbbi ve diş sağlığı bakımları	İstisna ve %21	İstisna ve %21	İstisna	İstisna
Küçük onarım, tamirat işleri	%9	%21	%20	%20
Eğitim hizmetleri	İstisna	İstisna	İstisna	İstisna
Finansal hizmet ve işlemler	İstisna	İstisna	İstisna	İstisna

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	HOLLANDA	İSPANYA	FRANSA	BİRLEŞİK KRALLIK
Kapsam	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik
	Alkolsüz içecekler Musluk suyu Enerji vergisi	Çevre vergileri	Alkolsüz içecekler Plastikler ve farklı diğer 8 kalem ürün	

(1): Gelir vergisinin konusuna giren temel gelir unsurları listelenmiş olup; vergilendirilecek ögeler ve tarifeler bağlamında farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca sayılan gelir unsurlarının bazıları gelir vergisine bazıları düz veya artan oranlı kaynakta kesintiye tabi olabilmekte veya vergiye tabi gelire dâhil edilebilmektedir.

(2): Kişisel durum: Vergiye tabi gelirin ve verginin hesaplanmasında evlilik, çocuk sayısı, engellilik gibi kişisel durumlara sağlanan istisna, muafiyet ve indirimlerdir.

(3): Kişisel durumların dikkate alınmadığı standart gelir vergisi tarifesine dair matrah ve oranları içerir.

(4): İlgili ülkedeki ortalama brüt ücret üzerinden, bekâr ve çocuksuz bir kişinin sigorta ödemeleri, istisnaları ve indirimleri verginin hesaplanmasında dikkate alınarak hesaplanmıştır. Parantez içinde verilen veri ise kişinin toplam mali yükünün geliri içindeki payını göstermektedir.

(5): Sosyal güvenlik katkı payları, kilise vergileri, bordro vergileri gibi diğer mali yükümlülüklerin eklenmesi halinde ortalama brüt ücret üzerindeki toplam mali yükü ifade etmektedir.

(6): Stopaj oranları oldukça detaylı bir uygulama yapısına sahip olduğundan, çalışmada sadece kar payı, faiz, gayrimaddi hak ve diğer stopaja tabi gelirlere uygulanan an düşük ve en yüksek oranlar değerlendirilmiştir. Böylelikle çalışmada, stopaj oranlarında detaylı bir uyum arayışından ziyade, ülkelerin genel yaklaşımları değerlendirilmektedir.

Gelir vergisi yönünden : Küme 1(b)'ye atanan ülkelere ait vergi özellikleri kişisel durum, dilim sayısı ve ortalama ücret üzerindeki gelir vergisi yükü dışında benzerdir. Kişisel durumların dikkate alınması bakımından, Fransa ve İspanya diğer ülkelere kıyasla daha geniş kişisel istisna ve indirimler sağlanmaktadır. Dilim sayıları bakımından, Hollanda ve Birleşik Krallık (3 dilim) haricindeki diğer ülkelerin farklı vergi dilimi sayısı uyguladığı görülmektedir. Ortalama ücret üzerindeki gelir vergisi yükü bakımından Fransa dışındaki ülkeler benzer yüke sahiptir. Ancak ortalama brüt ücret üzerindeki gelir vergisi dışındaki diğer mali yükler dikkate alındığında, ülkeler arasındaki toplam mali yük birbirine görece yakınlaşmaktadır. Gelir vergisi yönünden Küme 1(b) ülkelerinde, bahsedilen farklılıklar dışında, benzerlikler bulunmaktadır. Elde edilen bulgulara göre; gelir vergisindeki benzerliklerin tespitinde analizin başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Kurumlar vergisi yönünden : İspanya, zararların geriye doğru aktarılmasına izin vermezken, diğer ülkeler 1 yıla kadar müsaade etmektedir. Diğer özellikler Küme 1(b) ülkelerinde benzerdir. Elde edilen bulgulara göre kurumlar vergisindeki benzerliklerin tespitinde analizin büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Stopaj oranları yönünden : Stopaj oranlarının belirlenmesinde önemli bir yeri olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma sayılarında, Küme 1(b) ülkeleri birbirinden ayrışmaktadır. Anlaşma sayıları açısından Hollanda ve İspanya'nın, Fransa ve Birleşik Krallığın oldukça altında olduğu görülmektedir. Bununla birlikte en yüksek ve en düşük oranlar yönünden büyük ölçüde benzerlik söz konusudur. Elde edilen bulgulara göre stopaj oranlarındaki benzerliklerin tespitinde yapılan analizin başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Servet vergileri yönünden : Net servet vergileri bakımından ülkelerin ikili olarak ayrışmaktadır. Fransa ve Birleşik Krallık uygulamamayı tercih ederken; Hollanda ve İspanya'da uygulanmaktadır. Gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesi bakımından kısmi bir benzerlik (Fransa ayrışmaktadır) bulunmaktadır. Gayrimenkul edinimleri veya transferlerinin vergilendirilmesinde ikili olarak ayrışma görülmektedir. İspanya ve Fransa uygulamamayı tercih ederken; Hollanda ve Birleşik Krallıkta uygulanmaktadır. Veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisi konularında benzer yaklaşım bulunmaktadır. Elde edilen bulgulara göre servet üzerinden alınan vergilerdeki benzerliklerin tespitinde analizin kısmen başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Katma değer vergisi yönünden : Küme 1(b) ülkeleri, birbirlerine yakın düzeyde standart oran uygulamaktadırlar. İndirilmiş oranlarda ise kısmi bir benzerlik söz konusudur. Hollanda, İspanya ve Fransa nispeten benzer düzeylerde indirilmiş oranlara sahiptirler. Birleşik Krallıkta indirilmiş oranın tek %5 olması sebebiyle, bu ülkelere kıyasla (%10 ara oran veya %9 tek oran) daha düşük düzeyde uygulanmaktadır. Bu kapsamda seçilen 20 adet mal ve hizmetten 4'ünün tüm ülkelerde birbirine yakın oranlara sahip olduğu görülmektedir. Bir ülkenin kümeden ayrışmasına izin verildiğinde ise 14 mal ve hizmette kısmi olarak benzer oranlar uygulandığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bunun sebebi Birleşik Krallığın katma değer vergisi oranları yönünden kümeden ciddi ayrışmalar içermesidir. Elde edilen bulgular neticesinde katma değer vergisindeki benzerliklerin tespiti açısından yapılan analizin başarısı, indirilmiş oranlardaki farklılıklardan dolayı bütün küme için düşük düzeydedir. Ancak tek ülkenin ayrışmasına izin verildiğinde yapılan analizin Küme 1(b) sonuçları açısından başarı sağladığı söylenebilmektedir.

Özel tüketim vergileri yönünden : Küme 1(b) ülkeleri, Avrupa Birliği'nin özel tüketim vergisi hakkındaki direktiflerine uyum sağlamaktadır. Birleşik Krallık haricindeki diğer ülkeler, direktiflerde sayılan ürünlerden farklı olarak bazı ürün gruplarına özel tüketim vergisi uygulamaktadır. Ayrışan ürünlere bakıldığında; Hollanda, İspanya ve Fransa çevre ile ilgili konularda; Hollanda ve Fransa'nın ayrıca alkolsüz içeceklerin vergilendirilmesinde benzer olduğu görülmektedir. Bunun dışında Fransa, Avrupa Birliği direktiflerinde sayılanlar haricinde 8 farklı ürüne daha özel tüketim vergisi uygulaması yönünden kümeden önemli ölçüde ayrışmaktadır.

Elde edilen bulgulara göre özel tüketim vergilerindeki benzerliklerin tespitinde yapılan analizin, bahsedilen farklılıklar dışında, başarılı olduğu söylenebilmektedir.

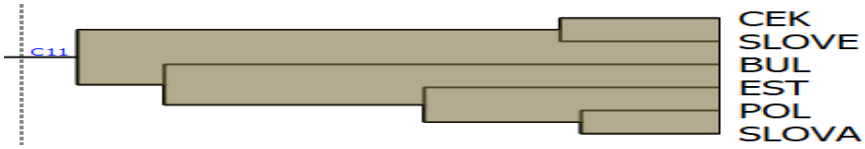
Küme 1(b)'ye atanan ülkeler; kurumlar vergisi yönünden büyük ölçüde birbirlerine benzemektedirler. Diğer vergiler açısından ise, servet vergileri haricinde, önemli düzeyde ayrışmaların olmadığı, genellikle benzer özelliklerin sağlandığı görülmektedir. Sonuç olarak yapılan analizin Küme 1(b)'ye atanan ülkelerin temel vergi özelliklerindeki benzerlikleri tespit edebilmesi yönünden başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Küme 1 değerlendirildiğinde; Şekil 7'den de görüleceği üzere coğrafi bir bütünlük bulunmaktadır. Bununla birlikte Küme 1'e atanan ülkelerin kurucu üyeler (Lüksemburg dışında) ve birliğin eski üyelerinden (Birleşik Krallık hariç) oluşması, vergi değişkenleri ile yapılan kümeleme analizinin bir takım coğrafi ve siyasi benzerlikleri de tespit edebilmesi yönünden başarı gösterdiğini doğrulamaktadır. Ayrıca Küme 1(a) ve Küme 1(b)'den elde edilen sonuçlardan hareketle, vergi özellikleri itibariyle de başarılı benzerlikler tespit edilebildiğinden; vergi yükü değişkenleri kullanılarak yapılan kümeleme analizinin Küme 1 için benzer ülke gruplarını tespit etmede başarılı sonuçlar verdiği söylenebilmektedir. Buradan hareketle, kurucu ülkeler ve eski üyeler arasında vergi özelliklerinde belirli düzeyde bir uyumun söz konusu olduğu yorumu yapılabilmektedir.

3.3.1.2. Avrupa Örneklemi Küme 2 Bulguları

Küme 2: Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Slovakya, Slovenya ve Polonya'dan oluşmaktadır. Avrupa örnekleminden elde edilen bulgular neticesinde Şekil 9, Küme 2'ye ait dendrogramı temsil etmektedir. Küme 2, Avrupa örnekleminden elde edilen kümeler arasında en yakın noktada birleşen ikinci kümedir. Küme içi birleşme noktalarına bakıldığında vergi yükü benzerlikleri açısından; Çek Cumhuriyeti ve Slovenya ile Polonya ve Slovakya'nın birbirine görece daha fazla benzediği; Bulgaristan ve Estonya'nın ise bu ülkelere görece daha uzak kaldığı görülmektedir.

Şekil 9: *Avrupa Örneklemi Küme 2 Dendrogram Grafiği*



Bu ülkelerin vergi sistemlerinin genel yapısı karşılaştırıldığında Tablo 19'da gösterilen bulgular elde edilmektedir.

Tablo 19: *Avrupa Örneklemi Küme 2 Genel Vergi Özellikleri*

KÜME 2						
GELİR VERGİSİ	**ÇEK CUMH.**	**SLOVENYA**	**POLONYA**	**SLOVAKYA**	**BULGARİSTAN**	**ESTONYA**
Mükellef ve Kapsam	Mukimlerin küresel gelirleri	Mukimlerin küresel gelirleri	Mukimlerin küresel gelirleri	Mukimlerin küresel gelirleri	Mukimlerin küresel gelirleri	Mukimlerin küresel gelirleri
Gelir Konusu(1)	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam Geliri 2) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri 3) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam Geliri 2) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri 3) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar
		7) Diğer gelirler (ödül, hediye vb.)	4) Çeşitli istisnalar dışında diğer tüm gelir kaynakları		6) Çeşitli istisnalar dışında diğer gelir kaynakları	4) Çeşitli istisnalar dışında diğer bütün gelir kaynakları vergiye tabidir.
Kişisel Durum(2)	Dikkate alınır.	Dikkate alınır.	Dikkate alınır.	Dikkate alınır.	Dikkate alınır.	Dikkate alınır.
Tarife Yapısı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı
Dilim Sayısı	2 Dilim	5 Dilim	2 Dilim	2 Dilim	-	-
Vergi Dışı Gelir	Yaklaşık 8.250 Euro gelir vergilendirilmez.	Yaklaşık 11.000 Euro gelir vergilendirilmez.	Yaklaşık 8.250 Euro gelir vergilendirilmez.	Yaklaşık 5.750 Euro gelir vergilendirilmez.	Gelir türüne göre çeşitli götürü oranlar uygulanmaktadır.	Yaklaşık 6.250 Euro gelir vergilendirilmez.
Oranlar(3)	%15 - %23 oranlarında iki dilimli tarife uygulanmaktadır.	%16 - %40 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.	%12 - %32 oranlarında iki dilimli tarife uygulanmaktadır.	%19- %25 oranlarında iki dilimli tarife uygulanmaktadır.	%10	%20
Ortalama ücret üzerindeki vergi yükü(4) (Ortalama ücret üzerindeki toplam mali yük (5))	22.976 Euro (2022-Brüt)[33] %10 (%20,8) Satın alma gücü paritesi: 31.320 Dolar (2020-OECD)	25.596 Euro (2023-Brüt)[34] %11,7 (%33,8) Satın alma gücü paritesi: 35.931 Dolar (2020-OECD)	17.607 Euro (2023-Brüt)[35] %8,4 (%29,8) Satın alma gücü paritesi: 33.633 Dolar (2020-OECD)	17.016 Euro (2022-Brüt)[36] %12,5 (%21,9) Satın alma gücü paritesi: 24.755 Dolar (2020-OECD)	11.640 Euro (2023-Brüt)[37] %8,6 (%22,4) Satın alma gücü paritesi: -	21.300 Euro (2022-Brüt)[38] %17,2 (%20,8) Satın alma gücü paritesi: 31.219 Dolar (2020-OECD)
Diğer durumlar	Belirli alanlarda ticari kazanç elde edenler götürü gider uygulamasını seçebilmektedir.	-	2019'dan bugüne gelir vergisinde tarife ve istisna gibi konularda önemli değişiklikler olmuştur.	Matrah dilimleri asgari ücretin katlarına göre belirlenmektedir.	Serbest mesleğe bağlı ve ticari kazançlar ile kira gelirlerinde götürü gider usulü uygulanmaktadır.	Miras, hediye, bazı sigorta gelirleri, bazı yatırım kazançları, kumar kazancı ve sayılan diğer gelir unsurları matraha dahil edilmemektedir.

[33] https://www.expats.cz/
[34] https://tradingeconomics.com/slovenia/wages
[35] https://tradingeconomics.com/poland/wages
[36] https://www.ceicdata.com
[37] https://www.lpg-bulgarie.bg/en/publications/social/salaries-bulgaria
[38] https://tradingeconomics.com/estonia/wages

KURUMLAR VERGİSİ	ÇEK CUMH.	SLOVENYA	POLONYA	SLOVAKYA	BULGARİSTAN	ESTONYA
Kapsam	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri
Tarife Yapısı	Düz oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı
Dilim Sayısı	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok
Oran	%19	%19	%19	%21 (%15 indirilmiş oran 49.790 Euro altındakiler için)	%10	Sadece dağıtılan karlar %20 oranında vergilendirilir.
Zararların Aktarılması	Geriye: 2 yıl İleriye: 5 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız	Geriye: 0 yıl İleriye: 5 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: 5 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: 5 yıl	-
Sermaye Edinimlerinin Vergilendirilmesi	Kurumlar vergisi oranı	Kurumlar vergisi oranı	Kurumlar vergisi oranı	Kurumlar vergisi oranı	Kurumlar vergisi oranı	Yoktur.
STOPAJ ORANLARI (6)	**ÇEK CUMH.**	**SLOVENYA**	**POLONYA**	**SLOVAKYA**	**BULGARİSTAN**	**ESTONYA**
En Düşük Oran	%0	%15	%0	%0	%0	%0
En Yüksek Oran	%35	%15	%20	%35	%10	%20
ÇVÖA Sayısı	89 Ülke	62 Ülke	89 Ülke	71 Ülke	69 Ülke	59 Ülke
SERVET VERGİLERİ	**ÇEK CUMH.**	**SLOVENYA**	**POLONYA**	**SLOVAKYA**	**BULGARİSTAN**	**ESTONYA**
Net Servet Vergisi	-	-	-	-	-	-
Gayrimenkul Değer Artış Vergisi	-	-	-	-	-	-
Veraset ve İntikal Vergisi	-	Var	Var	-	Var	-
Gayrimenkul Edinme veya Transfer Vergileri	-	Var	Var	-	Var	-
Emlak Vergisi	Var	Var	Var	Var	Var	Var
KATMA DEĞER VERGİSİ	**ÇEK CUMH.**	**SLOVENYA**	**POLONYA**	**SLOVAKYA**	**BULGARİSTAN**	**ESTONYA**
Standart Oran	%21	%22	%23	%20	%20	%20
İndirilmiş Oranlar	%10 %15	%5 %9,5	%5 %8	%10	%9	%9
Gıda ürünleri	%10, %15 ve %21	%9,5 ve %22	%5, %8 ve %23	%10 ve %20	%9 ve %20	%20
Şebeke suyu	%10 ve %15	%9,5	%8	%20	%20	%20
Tıbbi ilaç ürünleri	%10, %15 ve %21	%9,5 ve %22	%8	%10 ve %20	%9 ve %20	%9 ve %20
Engelli bireyler için medikal araç ve gereçler	%15 ve %21	%9,5 ve %22	%8	%10 ve %20	%20	%9 ve %20
Çocuk arabaları	%15	%22	%5	%20	%20	%20
Yolcu taşımacılığı	İstisna, %10 ve %15	%9,5	%8	İstisna ve %20	%20	İstisna ve %20
Kitaplar	%10, %15 ve %21	%5 ve %9,5	%5, %8 ve %23	%10 ve %20	%9 ve %20	%9
Gazeteler	%10 ve %21	%5 ve %9,5	%8 ve %23	%10 ve %20	%20	%9
Süreli yayınlar	%10 ve %21	%5 ve %9,5	%5 ve %8 ve %23	%10 ve %20	%20	%9
Kültürel etkinlikler	%10 ve %15	%9,5	%8	İstisna ve %20	İstisna ve %20	%20
TV ödemeleri	İstisna ve %21	%22	%8 ve %23	İstisna ve %20	%20	%20
Sanatsal ürünler	%15	%9,5	İstisna ve %8	%20	%20	%20
Otel konaklamaları	%10 ve %15	%9,5	%8	%10	%9	%9
Hazır yiyecek (restoran vd.)	%10, %15 ve %21	%9,5 ve %22	%8 ve %23	%20	%9 ve %20	%20
Spor etkinlikleri	%10 ve %15	%9,5	%8	%20	%20	%20
Cenaze hizmetleri	%15	%9,5	%8	%20	%20	%20
Tıbbi ve diş sağlığı bakımları	İstisna ve %15	İstisna	%23	İstisna	İstisna ve %20	İstisna
Küçük onarım, tamirat işleri	%10	%9,5	%8	%20	%20	%20
Eğitim hizmetleri	İstisna	İstisna	İstisna	İstisna	İstisna	İstisna
Finansal hizmet ve işlemler	İstisna	İstisna	İstisna	İstisna	İstisna	İstisna

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	ÇEK CUMH.	SLOVENYA	POLONYA	SLOVAKYA	BULGARİSTAN	ESTONYA
Kapsam	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik
			Binek otomobiller			

(1): Gelir vergisinin konusuna giren temel gelir unsurları listelenmiş olup; vergilendirilecek ögeler ve tarifeler bağlamında farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca sayılan gelir unsurlarının bazıları gelir vergisine bazıları düz veya artan oranlı kaynakta kesintiye tabi olabilmekte veya vergiye tabi gelire dâhil edilebilmektedir.

(2): Kişisel durum: Vergiye tabi gelirin ve verginin hesaplanmasında evlilik, çocuk sayısı, engellilik gibi kişisel durumlara sağlanan istisna, muafiyet ve indirimlerdir.

(3): Kişisel durumların dikkate alınmadığı standart gelir vergisi tarifesine dair matrah ve oranları içerir.

(4): İlgili ülkedeki ortalama brüt ücret üzerinden, bekâr ve çocuksuz bir kişinin sigorta ödemeleri, istisnaları ve indirimleri verginin hesaplanmasında dikkate alınarak hesaplanmıştır. Parantez içinde verilen veri ise kişinin toplam mali yükünün geliri içindeki paymı göstermektedir.

(5): Sosyal güvenlik katkı payları, kilise vergileri, bordro vergileri gibi diğer mali yükümlülüklerin eklenmesi halinde ortalama brüt ücret üzerindeki toplam mali yükü ifade etmektedir.

(6): Stopaj oranları oldukça detaylı bir uygulama yapısına sahip olduğundan, çalışmada sadece kar payı, faiz, gayrimaddi hak ve diğer stopaja tabi gelirlere uygulanan an düşük ve en yüksek oranlar değerlendirilmiştir. Böylelikle çalışmada, stopaj oranlarında detaylı bir uyum arayışından ziyade, ülkelerin genel yaklaşımları değerlendirilmektedir.

Gelir vergisi yönünden : Küme 2'ye atanan ülkelere ait vergi özellikleri mükellef ve kapsam ve kişisel durumların dikkate alınması yönlerinden benzerdir. Gelir konusu bakımından, Polonya ve Estonya, ticari ve serbest meslek kazançlarını ayrı bir unsur olarak tanımlamamakta olup, bütün kaynaklardan elde edilen geliri matraha dâhil etmektedirler. Gelirin tanımlanmasında ise Çek Cumhuriyeti ve Slovakya dışındaki ülkelerin daha geniş bir tanımlama seçtiği görülmektedir. Ortalama ücret üzerindeki vergi yükü ise Estonya haricinde benzer orandadır. Bununla birlikte küme ülkeleri, tarife yapısı, dilim sayısı, vergi dışında kalan gelir ve toplam mali yük yönlerinden ayrışmaktadır. Tarife yapısı bakımından Bulgaristan ve Estonya düz oranlı tarife uygulamakta iken diğer ülkeler artan oranlı tarife uygulamaktadır. Artan oranlı tarife uygulayan ülkelerde dilim sayısı yönünden Slovenya (5 dilim) haricindeki ülkeler iki dilim uygulamaktadır. Vergiye tabi olmayan gelir açısından Bulgaristan gelir türlerine göre götürü oran uygularken; Slovakya ve Estonya diğer ülkelere kıyasla daha düşük miktarda istisna sağlamaktadır. Toplam mali yük bakımından ise Slovenya ve Polonya'da oran yüksek iken (%30 civarı) diğer ülkelerde görece daha düşük (%20 civarı) seviyelerdedir. Elde edilen bulgulara göre Bulgaristan ve Estonya'nın gelir vergisinin temel unsuru olan tarife yapısı yönünden ayrıştığı görülmektedir. Bununla birlikte ortalama ücret üzerindeki gelir vergisi yükü yönünden Estonya, vergi dışında tutulan gelir yönünden Bulgaristan kümeden önemli ölçüde ayrışmaktadırlar. Bu sebeplerden dolayı Bulgaristan ve Estonya'nın sadece vergi verilerindeki benzerlikler dolayısıyla Küme 2'ye atanmış olduğu; gelir vergisine ait tanımlanan özellikler yönünden diğer ülkelerle düşük düzeyde benzerlik gösterdiği söylenebilmektedir. Dolayısıyla, vergi özellikleri bakımından Küme 2'ye vergi yükü değişkenlerine bağlı olarak tesadüfen

atandığı düşünülen Bulgaristan ve Estonya değerlendirme dışına çıkarıldığında; analizin Çek Cumh., Slovenya, Polonya ve Slovakya açısından gelir vergisindeki benzerliklerin tespitinde büyük ölçüde başarı sağladığı söylenebilmektedir.

Kurumlar vergisi yönünden : Küme 2 ülkelerinin kapsam ve tarife yapısı yönünden benzerlikler gösterdiği diğer özellikler konusunda ayrıştığı görülmektedir. Buna göre oranlar bakımından, Bulgaristan (%10) ve Estonya (sadece dağıtılan karların vergilendirilmesi) kümeden ayrışmaktadırlar. Zararların aktarılması bakımından, Çek Cumhuriyeti'nin 2 yıl geriye aktarılmasına izin vermesi ve Estonya'nın zararların aktarılmasına izin vermemesi dışında benzer yaklaşım bulunmaktadır. Kurumların sermaye edinimlerinin vergilendirilmesinde Estonya haricinde diğer ülkelerde benzer yaklaşım uygulanmaktadır. Elde edilen bulgulara göre Bulgaristan ve Estonya'nın kurumlar vergisi özellikleri yönüyle de kümeden önemli şekilde ayrıştığı görülmektedir. Bu sebeple bu iki ülke dışarıda tutularak diğer ülkelerin benzerlikleri değerlendirildiğinde; zararların aktarılması konusundaki birkaç farklılık dışında, analizin kurumlar vergisindeki benzerliklerin tespitinde büyük ölçüde başarı sağladığı söylenebilmektedir.

Stopaj oranları yönünden : Küme 2 ülkeleri uygulanan en düşük stopaj oranı yönünden benzer yaklaşıma sahipken (Slovenya ayrışmaktadır); en yüksek oran konusunda anlamlı bir bütünlük bulunmamaktadır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma sayılarına bakıldığında ise Küme 2 ülkelerinin nispeten benzer olduğu görülmektedir. Slovenya, Slovakya, Estonya ve Bulgaristan birbirine yakın anlaşma sayısına sahipken; Çek Cumhuriyeti ve Polonya'da bu sayı daha fazladır. Bulgulara göre stopaj oranlarındaki benzerliklerin tespitinde, bahsedilen önemli farklılıklardan dolayı, analizin başarısız olduğu söylenebilmektedir. Tesadüfi küme elemanı olarak görülen Bulgaristan ve Estonya hariç tutulduğunda da durum değişmemektedir.

Servet vergileri yönünden : Net servet vergileri, gayrimenkul değer artış vergisi, emlak vergisi bakımından ortak yaklaşım bulunmaktadır. Ülkeler, veraset ve intikal vergisi ile gayrimenkul edinimleri veya transferlerinin vergilendirilmesi konularına ayrışmaktadır. Bu vergiler, Slovenya, Polonya ve Bulgaristan'da uygulanırken diğer ülkelerde uygulanmamaktadır. Elde edilen bulgulara göre servet üzerinden alınan vergilerdeki benzerliklerin tespitinde, analizin kısmen başarılı olduğu söylenebilmektedir. Bulgaristan ve Estonya hariç tutulduğunda da durum değişmemektedir.

Katma değer vergisi yönünden : Standart oranlar bakımından ülkelerin birbirlerine yakın oranlar uyguladığı görülmektedir. İndirilmiş oranlar bakımından Slovenya ve Polonya, diğer ülkelere kıyasla görece daha az oranlar uygulamaktadır. Bununla birlikte seçilmiş 20 mal ve hizmet grubuna uygulanan vergiler açısından Bulgaristan ve Estonya kümeden önemli ölçüde ayrışmaktadırlar. Bu iki ülke hariç tutulduğunda; 20 adet mal ve hizmet grubundan 4'ünün bütün ülkelerde birbirine yakın oranlara sahip olduğu görülmektedir. Bir ülkenin kümeden ayrışmasına izin verildiğinde ise 16 mal ve hizmet grubunun kısmi olarak benzer oranlara sahip olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Elde edilen bulgulara göre katma değer vergisindeki benzerliklerin tespitinde bütün küme için benzer oran uygulanan mal ve hizmet grubu düşük düzeydedir. Bununla birlikte tek ülkenin ayrışmasına izin verildiğinde, çok sayıdaki kısmi benzerlikten dolayı, analizin başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Özel tüketim vergileri yönünden : Küme 2 ülkeleri, Avrupa Birliği'nin özel tüketim vergisi hakkındaki direktiflerine uyum sağlamaktadır. Diğer ülkelerden farklı olarak, sadece Polonya binek otomobillere özel tüketim vergisi uygulamaktadır. Elde edilen bulgulara göre özel tüketim vergilerindeki benzerliklerin tespitinde yapılan analizin büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

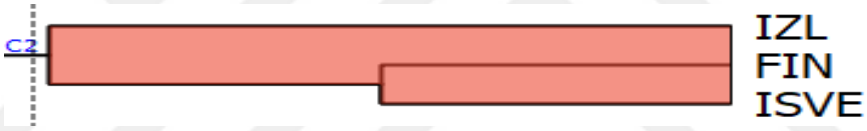
Sonuç olarak; Küme 2 ülkelerinin vergi sistemlerindeki benzerliklerine bakıldığında, ilk olarak Bulgaristan ve Estonya'nın bu kümeden önemli farklılıklar sebebiyle ayrıştığı görülmektedir. Bu durum ise vergi yükü değişkenleri kullanılarak yapılan kümeleme analizinin, tesadüfi atamalar yapabildiği göstermekte olup, yapılan analiz açısından başarısızlık unsuru olarak görülmektedir. Bu sebeple Çek Cumhuriyeti, Slovenya, Polonya ve Slovakya özelinde yapılan değerlendirmeler sonucunda: Küme 2 ülkeleri; gelir vergisi, kurumlar vergisi ve özel tüketim vergisi özellikleri itibariyle, bahsedilen farklılıklar dışında, büyük ölçüde benzemektedirler. Servet üzerinden alınan vergilerde ve katma değer vergisi oranlarında, farklılıkların görece fazla olması sebebiyle kısmi bir benzerlik söz konusudur. Stopaj oranları itibariyle ise ülkeler arasında benzerlik çok azdır. Sonuç olarak yapılan analiz, Küme 2'ye atanan ülkelerin temel vergi özelliklerindeki benzerlikleri tespit edebilmesi yönünden esasında başarılı sonuçlara sahiptir. Ayrıca Küme 2 ülkelerinin Avrupa Birliği üyeliklerinin (Bulgaristan dışında) aynı dönemde (2004 genişlemesi) gerçekleşmesi, coğrafi olarak bir bütünlük (Bulgaristan dışında Doğu Avrupa ülkeleri) sağlamaları ve Slav ülkelerini (Estonya dışında) kapsaması; vergi

değişkenleri ile yapılan kümeleme analizinin bir takım coğrafi ve politik benzerlikleri de tespit edebilmesi yönünden başarı gösterdiğini doğrulamaktadır. Tüm bunlardan hareketle Bulgaristan ve Estonya'nın Küme 2'ye tesadüfi olarak atandığı düşünüldüğünden Küme 2 değerlendirmelerinden çıkarılması uygun görülmektedir. Hatta küme başarısının tespitinde bu ülkelerin küme dışında tutulması halinde kalan dört ülkenin siyasi ve coğrafi özellikleri yönünden tam bir bütünlük sağlamalarından dolayı vergi özelliklerinin değerlendirilmesinde daha doğru bir yaklaşım oluşturacağı düşünülmektedir.

3.3.1.3. Avrupa Örneklemi Küme 4 Bulguları

Küme 4; Finlandiya, İsveç ve İzlanda'yı kapsamaktadır. Avrupa örnekleminden elde edilen bulgulara göre; Şekil 10, Küme 4'e ait dendrogramı temsil etmekte; Tablo 20'de kümeye atanan ülkelere ait vergi özellikleri gösterilmektedir.

Şekil 10: *Avrupa Örneklemi Küme 4 Dendrogram Grafiği*



Küme içi birleşme noktalarına bakıldığında vergi yükü benzerlikleri açısından; Finlandiya ve İsveç'in birbirine görece daha fazla benzediği; İzlanda'nın ise bu ülkelere görece daha uzak kaldığı görülmektedir. Ülkelerin vergi sistemlerinin genel yapısı karşılaştırıldığında Tablo 20'de gösterilen bulgular elde edilmektedir.

Tablo 20: *Avrupa Örneklemi Küme 4 Genel Vergi Özellikleri*

KÜME 4			
GELİR VERGİSİ	**FİNLANDİYA (DIT)**	**İSVEÇ (DIT)**	**İZLANDA (DIT)**
Mükellef ve Kapsam	Mukim olanların küresel gelirleri	Mukim olanların küresel gelirleri	Mukim olanların küresel gelirleri
Gelir Konusu(1)	1) İstihdam Geliri (Kazanılmış Gelir) 2) Ticari Kazanç (Kazanılmış Gelir) 3) Serbest Meslek Kazancı (Kazanılmış Gelir) 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri (Sermaye Kazancı / Bazı durumlarda kazanılmış gelir) 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar (Sermaye Kazancı)	1) İstihdam Geliri (Kazanılmış Gelir) 2) Ticari Kazanç (Kazanılmış Gelir) 3) Serbest Meslek Kazancı (Kazanılmış Gelir) 4) Gayrimaddi Hak Geliri (Kazanılmış gelir) 5) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları Gelirleri (Ticari işin bir parçası olanlar kazanılmış gelir diğerleri sermaye kazancı olarak nitelendirilir.) 6) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar (Sermaye Kazancı)	1) İstihdam Geliri (Kazanılmış Gelir) 2) Ticari Kazanç (Kazanılmış Gelir) 3) Serbest Meslek Kazancı (Kazanılmış Gelir) 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri (Sermaye Kazancı) 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar (Sermaye Kazancı)
Kişisel Durum(2)	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.
Tarife Yapısı	Artan oranlı	Kazanılmış Gelir: Artan oranlı Sermaye kazancı: Düz oranlı	Kazanılmış Gelir: Artan oranlı Sermaye kazancı: Düz oranlı
Dilim Sayısı	Kazanılmış Gelir: 5 Dilim Sermaye kazancı: 2 Dilim	Kazanılmış Gelir: 2 Dilim Sermaye kazancı: -	Kazanılmış Gelir: 3 Dilim Sermaye kazancı: -

Vergi Dışı Gelir	Yaklaşık 14.500 Euro gelir vergilendirilmemektedir.	Yaklaşık 3.700 Euro gelir vergilendirilmemektedir.	Yaklaşık 15.167 Euro gelir vergilendirilmemektedir.
Oranlar(3)	Kazanılmış gelir: %12,64 - %44 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Sermaye kazancı: %30 ve %34 oranlarına sahip iki dilimli tarife uygulanmaktadır.	Kazanılmış gelir: %30 ve %52 oranlarına sahip iki dilimli tarife uygulanmaktadır. Sermaye kazancı: %30	Kazanılmış gelir: %31,45 - %46,25 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Sermaye kazancı: %22
Ortalama ücret üzerindeki vergi yükü(4) (Ortalama ücret üzerindeki toplam mali yük (5)	45.719 Euro (2020-Brüt-OECD) %17,5 (%27,3) Satın alma gücü paritesi: 53.498 Dolar (2020-OECD)	44.396 Euro (2020-Brüt-OECD) %25,8 (%26,1) Satın alma gücü paritesi: 52.317 Dolar (2020-OECD)	59.885 Euro (2020-Brüt-OECD) %25,6 (%29,6) Satın alma gücü paritesi: 64.167 Dolar (2020-OECD)
Diğer durumlar	Vergilendirilebilir gelir, kazanılmış gelir ve sermaye kazançları için ayrı ayrı hesaplanmaktadır.	Vergilendirilebilir gelir, kazanılmış gelir ve sermaye kazançları için ayrı ayrı hesaplanmaktadır.	Vergilendirilebilir gelir, kazanılmış gelir ve sermaye kazançları için ayrı ayrı hesaplanmaktadır.
KURUMLAR VERGİSİ	**FİNLANDİYA**	**İSVEÇ**	**İZLANDA**
Kapsam	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri
Tarife Yapısı	Düz oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı
Dilim Sayısı	Yok	Yok	Yok
Oran	%20	%20,6	%20
Zararların Aktarılması	Geriye: 0 yıl İleriye: 10 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız	Geriye: 0 yıl İleriye: 10 yıl
Sermaye Edinimlerinin Vergilendirilmesi	Kurumlar vergisi oranı	Kurumlar vergisi oranı	Kurumlar vergisi oranı
STOPAJ ORANLARI (5)	**FİNLANDİYA**	**İSVEÇ**	**İZLANDA**
En Düşük Oran	%0	%0	%0
En Yüksek Oran	%35	%25	%22
ÇVÖA Sayısı	86 Ülke	84 Ülke	45 Ülke
SERVET VERGİLERİ	**FİNLANDİYA**	**İSVEÇ**	**İZLANDA**
Net Servet Vergisi	-	-	-
Gayrimenkul Değer Artış Vergisi	-	-	-
Veraset ve İntikal Vergisi	Var	-	Var
Gayrimenkul Edinme veya Transfer Vergileri	Var	-	-
Emlak Vergisi	Var	Var	Var
KATMA DEĞER VERGİSİ	**FİNLANDİYA**	**İSVEÇ**	**İZLANDA**
Standart Oran	%24	%25	%24
İndirilmiş Oranlar	%10 %14	%6 %12	%11
Gıda ürünleri	%14 ve %24	%12 ve %25	%11 ve %24
Şebeke suyu	%24	%25	%24
Tıbbi ilaç ürünleri	%10 ve %24	İstisna ve %25	%11 ve %24
Engelli bireyler için medikal araç ve gereçler	İstisna ve %24	İstisna ve %25	%11 ve %24
Çocuk arabaları	%24	%25	%24
Yolcu taşımacılığı	%10	İstisna ve %6	İstisna ve %11
Kitaplar	%10	%6	%11
Gazeteler	%10 ve %24	%6	%11
Süreli yayınlar	%10 ve %24	İstisna ve %6	%11
Kültürel etkinlikler	İstisna ve %10	İstisna, %6 ve %25	İstisna ve %24
TV ödemeleri	%24	%25	%11
Sanatsal ürünler	%10	İstisna ve %6	İstisna
Otel konaklamaları	%10	%12	%11
Hazır yiyecek (restoran vd.)	%14	%12	%11
Spor etkinlikleri	İstisna ve %10	İstisna ve %6	İstisna ve %24
Cenaze hizmetleri	İstisna	İstisna ve %25	İstisna
Tıbbi ve diş sağlığı bakımları	İstisna	İstisna	İstisna
Küçük onarım, tamirat işleri	%24	%12	%24
Eğitim hizmetleri	İstisna	İstisna	İstisna
Finansal hizmet ve işlemler	İstisna	İstisna	İstisna

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	FİNLANDİYA	İSVEÇ	İZLANDA
Kapsam	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik	Sıvı fosil yakıtlar Elektrik ve sıcak su
	Alkolsüz içecekler Bazı içecek ambalajları	Tarım ilacı Bazı elektronik ürünlerdeki kimyasallar Plastik poşet	Karbon vergisi

(1): Gelir vergisinin konusuna giren temel gelir unsurları listelenmiş olup; vergilendirilecek ögeler ve tarifeler bağlamında farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca sayılan gelir unsurlarının bazıları gelir vergisine bazıları düz veya artan oranlı kaynakta kesintiye tabi olabilmekte veya vergiye tabi gelire dâhil edilebilmektedir.

(2): Kişisel durum: Vergiye tabi gelirin ve verginin hesaplanmasında evlilik, çocuk sayısı, engellilik gibi kişisel durumlara sağlanan istisna, muafiyet ve indirimlerdir.

(3): Kişisel durumların dikkate alınmadığı standart gelir vergisi tarifesine dair matrah ve oranları içerir.

(4): İlgili ülkedeki ortalama brüt ücret üzerinden, bekâr ve çocuksuz bir kişinin sigorta ödemeleri, istisnaları ve indirimleri verginin hesaplanmasında dikkate alınarak hesaplanmıştır. Parantez içinde verilen veri ise kişinin toplam mali yükünün geliri içindeki payını göstermektedir.

(5): Sosyal güvenlik katkı payları, kilise vergileri, bordro vergileri gibi diğer mali yükümlülüklerin eklenmesi halinde ortalama brüt ücret üzerindeki toplam mali yükü ifade etmektedir.

(6): Stopaj oranları oldukça detaylı bir uygulama yapısına sahip olduğundan, çalışmada sadece kar payı, faiz, gayrimaddi hak ve diğer stopaja tabi gelirlere uygulanan an düşük ve en yüksek oranlar değerlendirilmiştir. Böylelikle çalışmada, stopaj oranlarında detaylı bir uyum arayışından ziyade, ülkelerin genel yaklaşımları değerlendirilmektedir.

Gelir vergisi yönünden : Küme 4 ülkelerindeki en önemli benzerliğin ikili gelir vergisi sisteminin uygulanıyor olmasıdır. Bununla birlikte gelir konusu bakımından, sadece İsveç'te gayrimaddi hak gelirleri, sermaye statüsünden ayrılmakta olup bireysel kazanılmış gelir vergisi matrahına dâhil edilmektedir. Tarife ve dilim sayısı bakımından, sermaye kazancının vergilendirilmesinde İsveç ve İzlanda düz oranlı vergi uygulamaktayken Finlandiya artan oranlı tarife tercih etmektedir. Bireysel kazanılmış gelire uygulanan artan oranlı tarifelerdeki dilim sayısının ülkeler arasında kısmen (Finlandiya, 5; İsveç, 2; ve İzlanda, 3 dilim) benzediği görülmektedir. Vergi dışında kalan gelir bakımından, İsveç, diğer ülkelere kıyasla oldukça düşük tutarda istisna sağlamaktadır. Ortalama ücret üzerindeki vergi yükü bakımından, Finlandiya dışındaki ülkeler orana sahiptir. Bununla birlikte Toplam mali yüke bakıldığında ülkelerin birbirlerine yakın oranlara sahip olduğu görülmektedir. Elde edilen bulgulara göre gelir vergisindeki benzerliklerin tespitinde, bahsedilen farklılıkların makul olması ve ikili gelir vergisi uygulayan ülkeleri bir arada toplaması yönüyle analizin büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Kurumlar vergisi yönünden : Tek farklılık, İsveç'in zararların ileri dönemlere aktarılmasında yıl sınırı uygulamamasından kaynaklanmaktadır. Ancak diğer ülkelerin zararları 10 yıl ileri aktarabilme imkânı sunduğu göz önüne alındığında, küme için önemli bir farklılık arz etmediği yorumu yapılabilmektedir. Elde edilen bulgulara kurumlar vergisindeki benzerliklerin tespitinde analizin büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Stopaj oranları yönünden : Küme 4 ülkeleri en düşük stopaj oranı yönünden benzer yaklaşıma sahipken, en yüksek oran konusunda kısmi (Finlandiya ayrışmaktadır) benzerlik söz konusudur. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma

sayılarına bakıldığında kısmi benzerlik olduğu görülmektedir. Finlandiya (86 ülke) ve Norveç (84 ülke) benzer anlaşma sayısına sahipken; İzlanda'da (45 ülke) bu sayı oldukça alt seviyelerdedir. Elde edilen bulgulara göre stopaj oranlarındaki benzerliklerin tespitinde bahsedilen farklılıklardan dolayı, analizin kısmen başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Servet vergileri yönünden : Net servet vergileri, gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesi ve emlak vergisi konularında benzer yaklaşım bulunmaktadır. Veraset ve intikal vergisi (İsveç'in uygulamaması sebebiyle) ile gayrimenkul edinimleri veya transferlerinin vergilendirilmesi konularında (Finlandiya'nın uygulaması sebebiyle) kısmi benzerlik söz konusudur. Elde edilen bulgulara göre servet üzerinden alınan vergilerdeki benzerliklerin tespitinde analizin büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Katma değer vergisi yönünden : Standart oranlar bakımından benzerlik bulunmaktadır. İndirilmiş oranlarda ise kısmi bir benzerlik söz konusudur. Sadece İsveç'te %6'lık indirilmiş oran diğer ülkelere kıyasla görece düşük kalmaktadır. Seçilen 20 adet mal ve hizmet grubundan 9'unun birbirine yakın oranlara sahip olduğu görülmektedir. Bir ülkenin kümeden ayrışmasına izin verildiğinde ise 18 mal ve hizmet grubunun kısmi olarak benzer oranlara sahip olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Elde edilen bulgulara göre katma değer vergisindeki benzerliklerin tespitinde bütün küme ülkelerinde benzer oran uygulanan mal ve hizmet grubu ortalama düzeydedir. Bununla birlikte tek ülkenin ayrışmasına izin verildiğinde neredeyse bütün mal ve hizmetlerde benzer oranların uygulandığı görülmektedir. Yapılan analizin Küme 4 açısından büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Özel tüketim vergisi yönünden : Özel tüketim vergisinin kapsamı bakımından Finlandiya ve İsveç, AB üyesi olduklarından ortak yaklaşıma sahiptir. İzlanda her ne kadar Birlik üyesi olmasa da fosil yakıtlar ve elektrik üzerinden özel tüketim vergisi alması sebebiyle benzerlik göstermektedir. Bununla birlikte ülkelerin Avrupa Birliği direktifinden ayrışan özel tüketim vergisi konularında benzerlik bulunmamaktadır. Elde edilen bulgulara göre özel tüketim vergilerindeki benzerliklerin tespitinde analizin düşük düzeyde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Avrupa örneklemine ait çeşitli vergi yükü benzerliklerinden elde edilen Küme 4'ün en önemli başarılarından birisi, ikili gelir vergisi uygulayan İskandinav

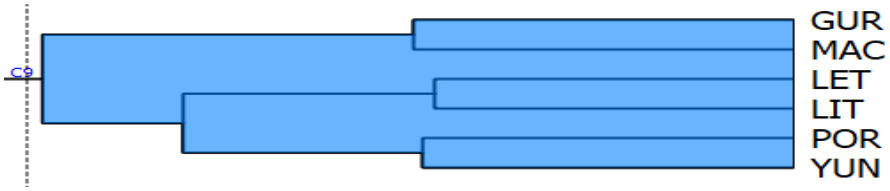
ülkelerinin (Danimarka ve Norveç haricinde) aynı kümeye atanmış olmasıdır. Bir diğer başarısı ise ülkelerin coğrafi olarak bir bütünlük sağlamalarıdır. Bu bağlamda çeşitli vergi yükü benzerliklerine göre elde edilen dağılımının, Küme 4'e atanan ülkelere ait ortak niteliklerin ortaya çıkartılmasında başarılı olduğunu söylemek mümkündür. Bu doğrultuda vergi sistemlerindeki benzerlikleri tespit etme konusundaki başarı duruma bakıldığında: Küme 4 ülkeleri gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yönünden büyük ölçüde benzerlikler içermektedir. Bununla birlikte stopaj oranları ve servet üzerinden alınan vergiler konularında benzerlik kısmen sağlanmaktadır. Buna karşın özel tüketim vergisinde ise düşük düzeyde bir benzerlik görülmektedir. İzlanda'nın Avrupa Birliği üyesi olmaması stopaj oranları ve özel tüketim vergisindeki ayrışmaları etkilemektedir. Sonuç olarak yapılan analizin, Küme 4'e atanan ülkelerin temel vergi özelliklerindeki benzerlikleri tespit edebilmesi yönünden başarılı olduğu söylemek mümkündür.

3.3.1.4. Avrupa Örneklemi Küme 5 Bulguları

Küme 5; Gürcistan, Macaristan, Letonya, Litvanya, Portekiz ve Yunanistan'ı kapsamaktadır. Avrupa örnekleminden elde edilen bulgular neticesinde Küme 5, Avrupa örnekleminden elde edilen kümeler arasında en uzak noktada birleşen ikinci kümedir. Küme içi birleşme noktalarına bakıldığında vergi yükü benzerlikleri açısından; Gürcistan ve Macaristan, Letonya ve Litvanya ile Portekiz ve Yunanistan'ın birbirine en yakın ülke ikilileri olduğu görülmektedir.

Şekil 11, Küme 5'e ait dendrogramı temsil etmektedir. Küme 5, Avrupa örnekleminden elde edilen kümeler arasında en uzak noktada birleşen ikinci kümedir. Küme içi birleşme noktalarına bakıldığında vergi yükü benzerlikleri açısından; Gürcistan ve Macaristan, Letonya ve Litvanya ile Portekiz ve Yunanistan'ın birbirine en yakın ülke ikilileri olduğu görülmektedir.

Şekil 11: *Avrupa Örneklemi Küme 5 Dendrogram Grafiği*



Ülkelerin vergi sistemlerinin genel yapısı karşılaştırıldığında Tablo 21'de gösterilen bulgular elde edilmektedir.

Tablo 21: *Avrupa Örneklemi Küme 5 Genel Vergi Özellikleri*

KÜME 5						
GELİR VERGİSİ	**GÜRCİSTAN**	**MACARİSTAN**	**LETONYA**	**LİTVANYA**	**PORTEKİZ**	**YUNANİSTAN**
Mükellef ve Kapsam	Mukim olanlar gelirlerinde kaynak ilkesi uygulanır.	Mukim olanların küresel gelirleri	Mukim olanların küresel gelirleri	Mukim olanların küresel gelirleri	Mukim olanların küresel gelirleri	Mukim olanların küresel gelirleri
Gelir Konusu(1)	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Diğer gelirler (ödül, hediye vb.) 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar 6) Diğer bağımsız faaliyetler 7) Diğer gelirler	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar 6)Piyango ve Kumar Gelirleri	1) İstihdam Geliri (%32'ye kadar artan oranlı tarife) 2) Ticari Kazanç (%15'e kadar artan oranlı tarife) 3) Serbest Meslek Kazancı (%15'e kadar artan oranlı tarife) 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri (Çeşitli stopaj oranları) 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar (%20 ye kadar artan oranlı) 6) Diğer gelirler	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam Geliri (Sigorta prim ödemeleri dahil) 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri (Gayrimenkuller artan oranda vergilemeye tabidir.) 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar 6) Diğer gelirler (%33)
Kişisel Durum(2)	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmaktadır.
Tarife Yapısı	Düz oranlı	Düz oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı
Dilim Sayısı	-	-	3 Dilim	2 Dilim	9 Dilim	5 Dilim
Vergi Dışı Gelir	İstisnaya yer verilmemektedir. Matraha dahil edilmeyecek gelir unsurları kapsamlı düzenlenmiştir.	Evlilik ve çocuk sayısı durumlarına göre çeşitli istisnalar tanımlanmaktadır.	6.720 Euro'ya kadar gelir vergilendirilmez.	Yaklaşık 7.500 Euro'ya kadar gelir vergilendirilmez.	Kişisel durumlara göre değişen vergi indirimleri vardır.	Yaklaşık 10.000 Euro'ya kadar gelir vergilendirilmez.
Oranlar(3)	%20	%15	%20 - %31 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.	İstihdam geliri: %20 ve %32 oranlarına sahip iki dilimli tarife uygulanmaktadır. Ticari ve mesleki kazançlar: %5-%15 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Diğer gelirler: %15 ve %20 oranlarına sahip iki dilimli tarife uygulanmaktadır.	%14,5 - %48 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.	%9 - %44 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.
Ortalama ücret üzerindeki vergi yükü(4) (Ortalama ücret üzerindeki toplam mali yük (5))	7.870 Euro (2023-Brüt)[39] %20 (%20) Satın alma gücü paritesi: -	17.000 Euro (2023-Brüt)[40] %15 (%33,5) Satın alma gücü paritesi: 34.406 Dolar (2020-OECD)	13.500 Euro (2022-Brüt)[41] %14,2 (%25,2) Satın alma gücü paritesi: 26.249 Dolar (2020-OECD)	22.800 Euro (2023-Brüt)[42] %18,1 (%37,6) Satın alma gücü paritesi: 36.481 Dolar (2020-OECD)	19.212 Euro (2021-Brüt)[43] %19,2 (%30,2) Satın alma gücü paritesi: 33.921 Dolar (2020-OECD)	21.139 Euro (2020-Brüt-OECD) %9,7 (%23,7) Satın alma gücü paritesi: 38.749 Dolar (2020-OECD)
Diğer durumlar	Gelir konusunda sayılmayan çoğu kazanca stopaj uygulanmaktadır. 10.800 Euro altında kazanç elde eden ticari kazanç sahipleri vergiden muaftır. Gelir vergisinden istisna kazançlar oldukça fazladır.	-	-	Ücret ile ticari ve mesleki kazançların vergilendirilmesinde farklı tarifeler kullanılmaktadır. Yatırım gelirlerinde ise stopaj uygulanmaktadır.	-	Bazı varlıkların elde edilmesi için harcanan tutarlar mal edinimi ve yaşam gideri olarak gerekçelendirilmediği sürece gelir kabul edilir. Kaynağı olmayan diğer kazançlar %33 oranında gelir vergisine tabidir.

[39] https://tradingeconomics.com/georgia/wages
[40] https://tradingeconomics.com/hungary/wages
[41] https://tradingeconomics.com/latvia/wages
[42] https://tradingeconomics.com/lithuania/wages
[43] https://www.statista.com/statistics/419498/average-annual-wages-portugal-y-on-y/

KURUMLAR VERGİSİ	GÜRCİSTAN	MACARİSTAN	LETONYA	LİTVANYA	PORTEKİZ	YUNANİSTAN
Kapsam	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri
Tarife Yapısı	Düz oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı	Karma	Düz oranlı
Dilim Sayısı	Yok	Yok	Yok	Yok	-	Yok
Oran	%15 (sadece dağıtılan karlar vergilendirilir.)	%9	%20 (sadece dağıtılan karlar vergilendirilir.)	%15 (küçük işletmeler ve tarım işletmelerinde %0 ve %5 uygulanabilmektedir.)	Kurumlar Vergisi: %21 Yerel ek vergi: %1,5 Devlet ek vergi: %3 - %5 %9	%22
Zararların Aktarılması	-	Geriye: 0 yıl İleriye: 5 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: 5 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız (bazı durumlarda 5 yıl)	Geriye: 0 yıl İleriye: 5 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: 5 yıl
Sermaye Edinimlerinin Vergilendirilmesi	Kurumlar vergisi oranı	Kurumlar vergisi oranı	Kurumlar vergisi oranı	Kurumlar vergisi oranı	Kurumlar vergisi oranı	Kurumlar vergisi oranı
STOPAJ ORANLARI (6)	**GÜRCİSTAN**	**MACARİSTAN**	**LETONYA**	**LİTVANYA**	**PORTEKİZ**	**YUNANİSTAN**
En Düşük Oran	%5	%0	%0	%0	%0	%0
En Yüksek Oran	%10	%15	%20	%15	%25 (Bazı durumlarda %35)	%20
ÇVÖA Sayısı	56 Ülke	77 Ülke	62 Ülke	54 Ülke	81 Ülke	57 Ülke
SERVET VERGİLERİ	**GÜRCİSTAN**	**MACARİSTAN**	**LETONYA**	**LİTVANYA**	**PORTEKİZ**	**YUNANİSTAN**
Net Servet Vergisi	-	-	-	-	-	-
Gayrimenkul Değer Artış Vergisi	-	-	-	-	-	-
Veraset ve İntikal Vergisi	-	Var	-	Var	Var	Var
Gayrimenkul Edinme veya Transfer Vergileri	-	-	-	-	Var	Var
Emlak Vergisi	Var	Var	Var	Var	Var	Var
KATMA DEĞER VERGİSİ	**GÜRCİSTAN**	**MACARİSTAN**	**LETONYA**	**LİTVANYA**	**PORTEKİZ**	**YUNANİSTAN**
Standart Oran	%18	%27	%21	%21	%23	%24
İndirilmiş Oranlar	-	%5 %18	%5 %12	%5 %9	%6 %13	%6 %13
Gıda ürünleri	İstisna ve %18	%5, %18 ve %27	%5, %12 ve %21	%21	%6, %13 ve %23	%13 ve %24
Şebeke suyu	%18	%27	%21	%9	%6	İstisna, %13 ve %24
Tıbbi ilaç ürünleri	İstisna ve %18	%5 ve %27	%12	İstisna, %5 ve %21	%6 ve %23	%6, %13 ve %24
Engelli bireyler için medikal araç ve gereçler	%18	%5 ve %27	%12	İstisna ve %5	%6	%13 ve %24
Çocuk arabaları	İstisna	%27	%21	%21	%6	%24
Yolcu taşımacılığı	%18	%27	İstisna ve %12	%9 ve %21	%6	İstisna ve %24
Kitaplar	İstisna	%5	%12 ve %21	%9	%6 ve %23	%6 ve %24
Gazeteler	İstisna ve %18	%5	%12 ve %21	%5 ve %21	%6 ve %23	%6 ve %24
Süreli yayınlar	İstisna ve %18	%5	%12 ve %21	%5 ve %21	%6 ve %23	%6 ve %24
Kültürel etkinlikler	%18	%18	İstisna ve %21	İstisna ve %21	İstisna, %13 ve %23	%6 ve %24
TV ödemeleri	%18	İstisna ve %27	%21	%21	%23	İstisna ve %24
Sanatsal ürünler	%18	%5 ve %27	İstisna	%21	İstisna ve %23	%24
Otel konaklamaları	%18	%5	%12	%9	%6	%13
Hazır yiyecek (restoran vd.)	%18	%5 ve %27	%21	%21	%13	%13
Spor etkinlikleri	%18	%27	%21	%21	%23	%13
Cenaze hizmetleri	%18	%27	%21	%21	İstisna	%24
Tıbbi ve diş sağlığı bakımları	İstisna	İstisna	İstisna	İstisna ve %21	İstisna ve %6	İstisna ve %24
Küçük onarım, tamirat işleri	%18	%27	%21	%21	%6 ve %23	%24
Eğitim hizmetleri	İstisna	İstisna	İstisna	İstisna	İstisna ve %23	İstisna ve %24
Finansal hizmet ve işlemler	İstisna	İstisna	İstisna	İstisna	İstisna	İstisna

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	GÜRCİSTAN	MACARİSTAN	LETONYA	LİTVANYA	PORTEKİZ	YUNANİSTAN
Kapsam	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri Ham petrolden üretilen ürünler Otomobiller	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik Alkolsüz içecekler Kahve	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik İlave şeker içeren alkolsüz içecekler	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik Kahve

(1): Gelir vergisinin konusuna giren temel gelir unsurları listelenmiş olup; vergilendirilecek ögeler ve tarifeler bağlamında farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca sayılan gelir unsurlarının bazıları gelir vergisine bazıları düz veya artan oranlı kaynakta kesintiye tabi olabilmekte veya vergiye tabi gelire dâhil edilebilmektedir.

(2): Kişisel durum: Vergiye tabi gelirin ve verginin hesaplanmasında evlilik, çocuk sayısı, engellilik gibi kişisel durumlara sağlanan istisna, muafiyet ve indirimlerdir.

(3): Kişisel durumların dikkate alınmadığı standart gelir vergisi tarifesine dair matrah ve oranları içerir.

(4): İlgili ülkedeki ortalama brüt ücret üzerinden, bekâr ve çocuksuz bir kişinin sigorta ödemeleri, istisnaları ve indirimleri verginin hesaplanmasında dikkate alınarak hesaplanmıştır. Parantez içinde verilen veri ise kişinin toplam mali yükünün geliri içindeki payını göstermektedir.

(5): Sosyal güvenlik katkı payları, kilise vergileri, bordro vergileri gibi diğer mali yükümlülüklerin eklenmesi halinde ortalama brüt ücret üzerindeki toplam mali yükü ifade etmektedir.

(6): Stopaj oranları oldukça detaylı bir uygulama yapısına sahip olduğundan, çalışmada sadece kar payı, faiz, gayrimaddi hak ve diğer stopaja tabi gelirlere uygulanan an düşük ve en yüksek oranlar değerlendirilmiştir. Böylelikle çalışmada, stopaj oranlarında detaylı bir uyum arayışından ziyade, ülkelerin genel yaklaşımları değerlendirilmektedir.

Gelir vergisi yönünden : Mükellef, kapsam ve gelirin konusu bakımından Gürcistan hariç diğer ülkeler benzer yaklaşıma (Portekiz'de gelir, diğer ülkelere kıyasla, dar tanımlanmaktadır) sahiptir. Kişisel durumlar bakımından, Gürcistan ve Litvanya dışında diğer ülkeler, dikkate almaktadır. Tarife yapısı bakımından Gürcistan ve Macaristan dışındaki ülkeler artan oranlı tarife uygulamakta; ancak dilim sayısı bakımından benzerlik bulunmamaktadır. Vergi dışında bırakılan gelir bakımından da ülkeler arasında anlamlı bir benzerliğin olmadığı söylenebilmektedir. Ancak gelir vergisine yönelik farklılıklar oldukça fazla olmasına rağmen, ortalama ücret üzerindeki gelir vergisi yükü konusunda Yunanistan dışındaki diğer ülkelerin birbirine yakın oranlara sahip olduğu görülmektedir. Toplam mali yük açısından ise benzerlik bulunmamaktadır. Bulgulara göre Gürcistan'ın kümeden gelir vergisi yönünden önemli şekilde ayrıştığı görülmektedir. Bu sebeple Gürcistan'ın vergi yükü verilerindeki benzerlikler dolayısıyla Küme 5'e tesadüfen atanmış olduğu söylenebilmektedir. Gürcistan dışarıda tutulduğunda, gelir vergisindeki benzerliklerin tespitinde analizin, diğer ülkelerdeki farklılıklardan dolayı, kısmen başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Kurumlar vergisi yönünden : Kapsam ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde bütün ülkelerin benzer yaklaşıma sahip olduğu görülmektedir. Tarife yapısı bakımından, Portekiz düz oranlı ve artan oranlı olmak üzere iki verginin alındığı bir sistem uygulamasıyla kümeden ayrışmaktadır. Bununla birlikte Gürcistan ve Letonya'da sadece dağıtılan karların vergilendirildiği görülmektedir. Kurumlar vergisi oranları açısından ise benzerlik bulunmamaktadır. Zararların geriye aktarılması konusunda ise Gürcistan'ın kümeden ayrıştığı görülmektedir. Elde edilen bulgulara göre, Gürcistan dışarıda tutulduğunda, kurumlar vergisindeki

benzerliklerin tespitinde analizin, bahsedilen farklılıklardan dolayı düşük düzeyde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Stopaj oranları yönünden : Ülkeler, Gürcistan haricinde en düşük stopaj oranı yönünden benzer yaklaşıma sahiptir. En yüksek oran bakımından ise Gürcistan ve Portekiz'in kümeden ayrıştığı görülmektedir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma sayılarına bakıldığında kısmi bir benzerlik görülmektedir. Letonya, Litvanya ve Yunanistan benzer anlaşma sayısına sahipken; Macaristan ve Portekiz'de bu sayı daha fazladır. Bulgulara göre, Gürcistan dışarıda tutulduğunda, stopaj oranlarındaki benzerliklerin tespitinde analizin kısmen başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Servet vergileri yönünden : Net servet ve gayrimenkul değer artış vergilerinin uygulanmaması; emlak vergisinin ise uygulanması yönünden ortak yaklaşımın olduğu görülmektedir. Veraset ve intikal vergisi Letonya ve Gürcistan dışında diğer ülkelerde uygulanmaktadır. Gayrimenkul edinimleri veya transferlerinin vergilendirilmesi sadece Portekiz ve Yunanistan'da uygulanmaktadır. Bulgulara göre, Gürcistan dışarıda tutulduğunda, analizin servet vergilerindeki benzerliklerin tespitinde büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Katma değer vergisi yönünden : Standart oranlar bakımından ülkelerin (Macaristan dışında) birbirlerine yakın düzeyde oranlar uyguladığı görülmektedir. İndirilmiş oranlar bakımından Macaristan ve Gürcistan dışında büyük ölçüde benzerlik söz konusudur. Kümeye tesadüfi atandığı düşünülen Gürcistan dışarıda tutulduğunda; seçilen 20 adet mal ve hizmet grubundan 2'sinin bütün küme ülkelerinde birbirine yakın oranlara sahip olduğu görülmektedir. Bir ülkenin kümeden ayrışmasına izin verildiğinde ise 9 (iki ülke için 16) mal ve hizmet grubunun kısmi olarak benzer oranlara sahip olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bulgulara göre katma değer vergisindeki benzerliklerin tespitinde analizin başarısı, bütün küme ülkelerinde benzer oran uygulanan mal ve hizmet grubu açısından oldukça düşük düzeydedir. Bununla birlikte iki ülkenin ayrışmasına izin verildiğinde (küme sayısı fazla olduğu için) analizin başarı sağladığı söylenebilmektedir.

Özel tüketim vergisi yönünden : Ülkeler, Avrupa Birliği'nin özel tüketim vergisi hakkındaki direktiflerine uyum sağlamaktadır. Bununla birlikte ülkelerin Avrupa Birliği direktifinden ayrışan özel tüketim vergisi konularında, Gürcistan dışında, kısmi benzerliklerin bulunduğu görülmektedir. Bulgulara göre,

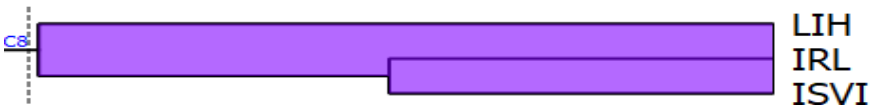
Gürcistan dışarıda tutulduğunda, özel tüketim vergilerindeki benzerliklerin tespitinde, Avrupa Birliği direktiflerinin dışında uygulamaların çok az ve uyumlu olmaları sebebiyle yapılan analizin büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Nihayetinde ilk olarak; aday ülke statüsünde olan Gürcistan'ın gelir vergisi, kurumlar vergisi, servet vergileri ve katma değer vergisi açılarından diğer ülkelerden önemli ölçüde ayrıştığı görülmektedir. Gürcistan'ın kümeye vergi yükü verilerindeki benzerliklerden dolayı tesadüfen atandığı düşünüldüğünden; kümeye ait değerlendirmeler yapılırken Gürcistan dışarıda tutulmuştur. Diğer ülkelerde ise katma değer ve özel tüketim vergilerinde benzerlikler söz konusudur. Ancak diğer vergiler yönünden önemli ayrışmalar bulunmaktadır. Bu sebeple yapılan analizin küme içi benzerlikler konusunda özellikle doğrudan vergilerdeki ayrışmalardan dolayı kısmen başarı gösterdiği söylenebilmektedir. Bununla birlikte Küme 5 ülkelerinde, Letonya ve Litvanya ikilisi dışında diğer kümeler gibi coğrafi bir bütünlük sağlanamamaktadır. Küme 5 ülkelerinin vergi özelliklerinde çeşitli benzerlikler bulunmakla beraber; gelir konusu, gelirin vergilendirilmesi, vergi dışında bırakılan gelir, kurumlar vergisi tarife yapısı ve oranları, sadece dağıtılan karların vergilendirilmesi konularında Avrupa örnekleminde yer alan diğer ülkelerden ayrışan uygulamalar söz konusudur. Şöyle ki gelir vergisi açısından Gürcistan, Macaristan, Litvanya ve Yunanistan'da; kurumlar vergisi açısından ise Gürcistan, Macaristan, Litvanya ve Portekiz'de ülkelere özgü vergi uygulamalarının olduğu görülmektedir. Sayılan ülkelerin diğer kümelerden herhangi birine atanacak olması, diğer ülkelerdeki sapmaları ve küme dışı kalacak ülke sayısını kuvvetle muhtemel arttıracaktır. Dolayısıyla Küme 5, gelir ve kurumlar vergilerinde ülke özelinde uygulamalara sahip olan ülkeleri böyle bir kümede toplaması yönüyle önem kazanmaktadır. Bu yönüyle kümeler arası farklılıkları tespit etme konusunda bir başarının olduğu söylenebilmektedir.

3.3.1.5. Avrupa Örneklemi Küme 6 Bulguları

Küme 6; İrlanda, İsviçre ve Lihtenştayn'ı kapsamaktadır. Avrupa örnekleminden elde edilen bulgular neticesinde Şekil 12, Küme 6'ya ait dendrogramı temsil etmekte; Tablo 22'de ise küme ülkelerine ait vergi özellikleri gösterilmektedir.

Şekil 12: *Avrupa Örneklemi Küme 6 Dendrogram Grafiği*



Küme içi birleşme noktalarına bakıldığında, vergi yükü dağılımları açısından İrlanda ve İsviçre birbirine en benzer ülkelerdir. Lihtenştayn ise bu ikiliye görece daha az benzemektedir. Ülkelerin vergi sistemlerinin genel yapısı karşılaştırıldığında Tablo 22'de gösterilen bulgular elde edilmektedir.

Tablo 22: *Avrupa Örneklemi Küme 6 Genel Vergi Özellikleri*

KÜME 6			
GELİR VERGİSİ	**İRLANDA**	**İSVİÇRE**	**LİHTENŞTAYN**
Mükellef ve Kapsam	Mukim olanların küresel gelirleri	Mukim olanların küresel gelirleri (Yurtdışında bulunan gayrimenkul ve daimi işyeri gelirleri hariç)	Mukim olanların küresel gelirleri (Yurtdışında bulunan gayrimenkul ve daimi işyeri gelirleri hariç)
Gelir Konusu(1)	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar (Gayrimenkul satış geliri kanton düzeyinde vergilendirilir)	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Diğer gelirler (Piyango, kumar, nafaka, tazminat ve diğerleri)
Kişisel Durum(2)	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmaktadır.
Tarife Yapısı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı
Dilim Sayısı	2 dilim	Federal vergi tarifesi 11 dilimdir. Kantonlar kendi içlerinde farklılık göstermektedir (Örn. Zürih 13 dilim, Cenevre 18 dilim).	9 Dilim
Vergi Dışı Gelir	Yaklaşık 17.700 Euro gelir vergilendirilmez.	Kişisel durumlara ve kantonlara göre değişen istisnalar vardır. Kantonlar dikkate alındığında yaklaşık 14.000 Euro gelir vergilendirilmez.	15.244 Euro
Ortalama ücret üzerindeki vergi yükü(4) (Ortalama ücret üzerindeki toplam mali yük (5))	%20 ve %40 oranlarına sahip iki dilimli tarife uygulanmaktadır.	Federal vergi tarifesi %0 - %11,50 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Kanton vergi tarifesi oranları %12 ve %36 arasında artan oranlı şekilde değişmektedir.	%1 - %8 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Ayrıca hesaplanan vergi üzerinden %150 - %180 arasında değişen toplum vergisi alınmaktadır. Böylelikle tarifenin aralığı yaklaşık %2,5 - %22,4 arasında olmaktadır.
Ortalama ücret üzerindeki vergi yükü(4) (Diğer mali yükümlükler ile birlikte)	46.685 Euro (2020-Brüt-OECD) %15,3 (%22,2) Satın alma gücü paritesi: 57.211 Dolar (2020-OECD)	87.383 Euro (2020-Brüt-OECD) %11,1 (%21,9) Satın alma gücü paritesi: 76.377 Dolar (2020-OECD)	83.330 Euro (2022-Brüt)[44] %7,2 (%12,4) Satın alma gücü paritesi: -
Diğer durumlar	Ormancılık faaliyetleri vergiden istisnadır. Sermaye kazançları ayrı bir vergiye tabidir.	Federal, kantona bağlı ve yerel (kanton vergisinin bir yüzdesi olarak) olmak üzere üç farklı vergi alınmaktadır.	Menkul, gayrimenkul ve gayrimaddi kıymet gelirleri ayrıca vergilendirilir. Taşınır ve taşınmaz varlık sermaye kazançları ise bir kısmı vergi dışıdır. Bir kısmı sermaye vergisi ile vergilendirilir.

[44] https://checkinprice.com/average-minimum-salary-liechtenstein/ kaynağından elde edilen 6.000 CHZ aylık ortalama net ücret üzerinden yaklaşık olarak hesaplanmıştır.

KURUMLAR VERGİSİ	İRLANDA	İSVİÇRE	LİHTENŞTAYN
Kapsam	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri
Tarife Yapısı	Düz oranlı	-	Düz oranlı
Dilim Sayısı	Yok	-	Yok
Oran	%12,5	%12 - %21 arasında kantonlara göre değişken oranlar (OECD 2021 verisine göre efektif oran yaklaşık %18,6'dır.)	%12,5
Zararların Aktarılması	Geriye: 1 yıl İleriye: Sınırsız	Geriye: 0 yıl İleriye: 7 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız
Sermaye Edinimlerinin Vergilendirilmesi (Kurumsal)	%33	Kurumlar vergisi oranı	Menkul kıymet edinimleri vergilendirilmez. Gayrimenkuller %24'e kadar farklı oranlarda vergilendirilir.
STOPAJ ORANLARI (6)	**İRLANDA**	**İSVİÇRE**	**LİHTENŞTAYN**
En Düşük Oran	%0	%0	%0
En Yüksek Oran	%25	%35	%0
ÇVÖA Sayısı	74 Ülke	95 Ülke	19 Ülke
SERVET VERGİLERİ	**İRLANDA**	**İSVİÇRE**	**LİHTENŞTAYN**
Net Servet Vergisi	-	Var	Var
Gayrimenkul Değer Artış Vergisi	-	-	Var
Veraset ve İntikal Vergisi	Var	Var	-
Gayrimenkul Edinme veya Transfer Vergileri	-	Var	-
Emlak Vergisi	Var	Var	-
KATMA DEĞER VERGİSİ	**İRLANDA**	**İSVİÇRE**	**LİHTENŞTAYN**
Standart Oran	%23	%7,7	%7,7
İndirilmiş Oranlar	%4,8 %9 %13,5	%2,5 %3,7	%2,5 %3,7
Gıda ürünleri	İstisna, %4,8, %9 ve %13,5	%2,5	%2,5
Şebeke suyu	İstisna ve %21	%2,5	%2,5
Tıbbi ilaç ürünleri	İstisna ve %13,5	%2,5	%2,5
Engelli bireyler için medikal araç ve gereçler	İstisna ve %13,5	İstisna	İstisna
Çocuk arabaları	%13,5	%7,7	%7,7
Yolcu taşımacılığı	İstisna	%7,7	%7,7
Kitaplar	İstisna, %9 ve %13,5	%2,5	%2,5
Gazeteler	%9	%2,5	%2,5
Süreli yayınlar	%9	%2,5	%2,5
Kültürel etkinlikler	İstisna ve %9	İstisna	İstisna
TV ödemeleri	%21	%2,5	%2,5
Sanatsal ürünler	%21	İstisna	İstisna
Otel konaklamaları	%9	%3,7	%3,7
Hazır yiyecek (restoran vd.)	İstisna ve %9	%7,7	%7,7
Spor etkinlikleri	İstisna	İstisna	İstisna
Cenaze hizmetleri	İstisna	%7,7	%7,7
Tıbbi ve diş sağlığı bakımları	İstisna ve %13,5	İstisna	İstisna
Küçük onarım, tamirat işleri	%13,5	%7,7	%7,7
Eğitim hizmetleri	İstisna	İstisna	İstisna
Finansal hizmet ve işlemler	İstisna	İstisna	İstisna
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	**İRLANDA**	**İSVİÇRE**	**LİHTENŞTAYN**
Kapsam	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Ağır taşıtlar Ulusal yollar Radyo ve TV	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Ağır taşıtlar Binek araçlar

(1): Gelir vergisinin konusuna giren temel gelir unsurları listelenmiş olup; vergilendirilecek ögeler ve tarifeler bağlamında farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca sayılan gelir unsurlarının bazıları gelir vergisine bazıları düz veya artan oranlı kaynakta kesintiye tabi olabilmekte veya vergiye tabi gelire dâhil edilebilmektedir.

(2): Kişisel durum: Vergiye tabi gelirin ve verginin hesaplanmasında evlilik, çocuk sayısı, engellilik gibi kişisel durumlara sağlanan istisna, muafiyet ve indirimlerdir.

(3): Kişisel durumların dikkate alınmadığı standart gelir vergisi tarifesine dair matrah ve oranları içerir.

(4): İlgili ülkedeki ortalama brüt ücret üzerinden, bekâr ve çocuksuz bir kişinin sigorta ödemeleri, istisnaları ve indirimleri verginin hesaplanmasında dikkate alınarak hesaplanmıştır. Parantez içinde verilen veri ise kişinin toplam mali yükünün geliri içindeki payını göstermektedir.

(5): Sosyal güvenlik katkı payları, kilise vergileri, bordro vergileri gibi diğer mali yükümlülüklerin eklenmesi halinde ortalama brüt ücret üzerindeki toplam mali yükü ifade etmektedir.

(6): Stopaj oranları oldukça detaylı bir uygulama yapısına sahip olduğundan, çalışmada sadece kar payı, faiz, gayrimaddi hak ve diğer stopaja tabi gelirlere uygulanan an düşük ve en yüksek oranlar değerlendirilmiştir. Böylelikle çalışmada, stopaj oranlarında detaylı bir uyum arayışından ziyade, ülkelerin genel yaklaşımları değerlendirilmektedir.

Gelir vergisi yönünden : Mükellef ve kapsam yönünden benzer yaklaşım bulunmaktadır. Gelir konusuna giren unsurlarda genel benzerlik bulunmakla birlikte; diğer ülkelerden farklı olarak; Lihtenştayn sermaye ve yatırım kazançlarını ayrı bir vergiye tabi tutmakta ve gelirin tanımını diğer ülkelere kıyasla daha geniş tanımlamaktadır. İrlanda ise sadece sermaye kazançlarına ayrı bir vergi uygulamaktadır. Kişisel durumların dikkate alınması ve tarife yapısı yönünden benzer yaklaşım bulunmaktadır. Ancak tarife dilim sayılarına bakıldığında İsviçre ve Lihtenştayn benzerken, İrlanda önemli ölçüde ayrışmaktadır. Vergi dışında kalan gelir tutarlarında ülkeler, birbirilerine yakın tutarlarda istisna uygulamaktadırlar. Ortalama ücret üzerindeki gelir vergisi yönünden İrlanda ve İsviçre görece benzemekte iken, Lihtenştayn ayrışmaktadır. Toplam mali yük konusunda da durum benzerdir. Bulgulara göre gelir vergisindeki benzerliklerin tespitinde, çeşitli ayrışmalar olmakla birlikte, genel olarak analizin başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Kurumlar vergisi yönünden : Tarife yapısı, oranlar ve zararların geriye aktarılması konularında İrlanda ve Lihtenştayn benzerken; İsviçre görece ayrışmaktadır. Sermaye kazançlarının vergilendirilmesinde ise her ülke farklı yaklaşıma sahiptir. Elde edilen bulgulara göre kurumlar vergisindeki benzerliklerin tespitinde, İrlanda ve Lihtenştayn'daki benzerlikler ve İsviçre'nin kümeden görece ayrışması sebebiyle, analizin kısmi düzeyde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Stopaj oranları yönünden : En düşük stopaj oranı yönünden benzer yaklaşım varken; en yüksek oran konusunda benzerlik bulunmamaktadır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma sayılarında ise İrlanda (74) ve İsviçre (95) benzer anlaşma sayısına sahipken; Lihtenştayn (19 ülke) bu ülkelerin oldukça altındadır. Elde edilen bulgulara göre stopaj oranlarındaki benzerliklerin tespitinde analizin düşük düzeyde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Servet vergileri yönünden : Sayılan her vergi türünden birinde mutlaka bir ayrışma bulunmaktadır. Net servet vergileri bakımından İrlanda; gayrimenkul değer artış vergisi, veraset ve intikal vergisi ve emlak vergisi bakımından Lihtenştayn;

gayrimenkul edinimleri veya transferlerinin vergilendirilmesinde İsviçre ayrışmaktadır. Bulgulara göre servet üzerinden alınan vergilerdeki benzerliklerin tespitinde analizin kısmi düzeyde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Katma değer vergisi yönünden : Katma değer vergisi yönünden Küme 6'yı Avrupa örneklemindeki diğer ülkelerden ayrılan bir özelliği bulunmaktadır. Lihtenştayn, katma değer vergisinin uygulanması yönünden İsviçre ile aynı sistemi uygulamaktadır. Yapılan analizin bu iki ülkeyi aynı kümeye atayabilmiş olması önemli bir başarı olarak görülmektedir. Bununla birlikte İsviçre ve Lihtenştayn tek bir ülke gibi değerlendirildiğinde; standart oran ve indirilmiş oranlar bakımından İrlanda ile benzerlik bulunmamaktadır. Elde edilen bulgulara göre katma değer vergisindeki benzerliklerin tespitinde İrlanda ile diğer iki ülkenin standart ve indirilmiş oranlarının benzer olmaması sebebiyle başarı düşüktür. Ancak, İsviçre ve Lihtenştayn'ın aynı kümeye atanmış olması, analiz açısından önemli bir başarıdır.

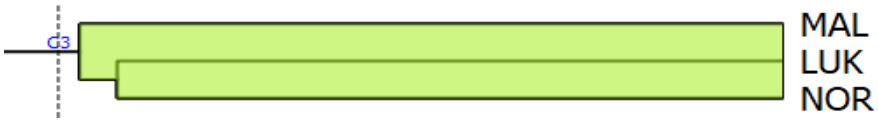
Özel tüketim vergisi yönünden : Kapsam bakımından ülkeler; alkol ve alkol ürünleri, işlenmiş tütün ve madeni yağlar konularında ortak yaklaşıma sahiptir. İsviçre ve Lihtenştayn ağır taşıtların vergilendirilmesi yönünden benzerler. Ancak ayrışan ürünlerin genelinde benzerlik yoktur. Bulgulara göre özel tüketim vergilerindeki benzerliklerin tespitinde analiz kısmen başarılıdır.

Avrupa örneklemine ait çeşitli vergi yüklerinden hareketle elde edilen Küme 6 ülkelerinde, İsviçre ve Lihtenştayn'ın Avrupa Birliği üyesi olmaması ve coğrafi olarak bütünlük sağlamaları dışında, bütünü kapsayan ortak bir özellik tespit edilememiştir. Bu kümenin önemli başarılarından birisi katma değer vergisi yönünden aynı uygulamaya sahip İsviçre ve Lihtenştayn'ı aynı kümeye atayabilmiş olmasıdır. Bununla birlikte İrlanda; gelir vergisi açısından İsviçre'yle, kurumlar vergisi açısından Lihtenştayn'la, servet üzerinden alınan vergiler açısından İsviçre'yle benzemekte olup; katma değer vergisi oranları ve özel tüketim vergisi konuları açısından dikkate alındığında ikisiyle de benzememektedir. İrlanda, İsviçre ve Lihtenştayn'ın birlikte büyük ölçüde benzer özellikler gösterdiği vergi türü bulunmamaktadır. Bu sebeple yapılan analizin küme üyelerini belirleme açısından, Lihtenştayn ve İsviçre'yi aynı kümede tespit edebilmesinden dolayı kısmi düzeyde başarılı olduğu söylenebilmektedir. Ancak genel vergi özellikleri itibariyle değerlendirildiğinde düşük düzeyde bir başarı sağlanmaktadır.

3.3.1.6. Avrupa Örneklemi Küme 7 Bulguları

Küme 7; Lüksemburg, Malta ve Norveç'i kapsamaktadır. Avrupa örnekleminden elde edilen bulgular neticesinde Şekil 13, Küme 7'ye ait dendrogramı temsil etmekte; Tablo 23'de ülkelerin vergi özellikleri gösterilmektedir.

Şekil 13: *Avrupa Örneklemi Küme 7 Dendrogram Grafiği*



Küme içi birleşme noktalarına bakıldığında, vergi yükü dağılımları açısından üç ülkenin de benzer noktada birleştiği görülmektedir. Ülkelerin vergi sistemlerinin genel yapısı karşılaştırıldığında Tablo 23'de gösterilen bulgular elde edilmektedir.

Tablo 23: *Avrupa Örneklemi Küme 7 Genel Vergi Özellikleri*

KÜME 7			
GELİR VERGİSİ	**MALTA**	**LÜKSEMBURG**	**NORVEÇ**
Mükellef ve Kapsam	Mukim olanların küresel gelirleri	Mukim olanların küresel gelirleri	Mukim olanların küresel gelirleri
Gelir Konusu(1)	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam Geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları ile Gayrimaddi Hak Gelirleri 5) Menkul ve Gayrimenkul Varlıklar ile Diğer Varlıkların Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar
Kişisel Durum(2)	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.
Tarife Yapısı	Artan oranlı	Artan oranlı	Genel gelir vergisi: Düz oranlı Kişisel gelir vergisi: Artan oranlı
Dilim Sayısı	5 Dilim	9 Dilim	Kişisel gelir vergisi: 5 Dilim
Vergi Dışı Gelir	9.100 Euro'ya kadar gelir vergilendirilmez.	13.800 Euro'ya kadar gelir vergilendirilmez.	Beyan veya götürü usul tercih edilebilmektedir. 6.180 Euro götürü istisna uygulanır. Beyana tabi gelire 338 – 9285 Euro arasında istisna uygulanır. Yaklaşık 9100 Euro'ya kadar vergilendirilmez.
Oranlar(3)	%0 - %35 arasında artan oranlı vergi tarifesi uygulanır.	%8 - %42 arasında artan oranlı vergi uygulanır. Hesaplanan verginin %7'si kadar dayanışma vergisi alınır.	Genel gelir vergisi: %22 Kişisel gelir dilim vergisi: 17.030 Euro üzerindeki kişisel gelirler için %1,7 - %17,5 oranları arasında artan oranlı olarak uygulanır.
Ortalama ücret üzerindeki vergi yükü(4) (Ortalama ücret üzerindeki toplam mali yük (5))	21.600 Euro (2022-Brüt)[45] %12,4 (%22,4) Satın alma gücü paritesi: -	64.932 Euro (2022-Brüt)[46] %19,9 (%32,2) Satın alma gücü paritesi: 67.162 Dolar (2020-OECD)	53.867 Euro (2022-Brüt-OECD) %19,1 (%27,1) Satın alma gücü paritesi: 67.438 Dolar (2020-OECD)
Diğer durumlar	Sermayenin elden çıkartılmasından elde edilen gelirler ayrı bir vergiye tabidir.	-	Gelir kapsamı, gelir ve kişisel olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Genel gelir vergisi: vergiye tabi gelirin tüm unsurlarını kapsar. Düz oranlıdır. İndirimler uygulandıktan sonra standart orana tabidir. Kişisel gelir vergisi: İstihdam ile çeşitli mülkiyet ve ortaklık gelirlerinden oluşur. Artan oranlıdır.

[45] https://tradingeconomics.com/malta/wages

[46] https://salaryaftertax.com/lu/salary-calculator

KURUMLAR VERGİSİ	MALTA	LÜKSEMBURG	NORVEÇ
Kapsam	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri
Tarife Yapısı	Düz oranlı	Karma	Düz oranlı
Dilim Sayısı	Yok	-	Yok
Oran	%35	Standart oran: %15 Diğer yükümlülükler ile birlikte %24,94	%22
Sermaye Edinimlerinin Vergilendirilmesi (Kurumsal)	Sermaye edinimleri vergi oranları	Kurumlar vergisi oranı	Kurumlar vergisi oranı
Zararların Aktarılması	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız	Geriye: 0 yıl İleriye: 17 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız
STOPAJ ORANLARI (6)	**MALTA**	**LÜKSEMBURG**	**NORVEÇ**
En Düşük Oran	%0	%0	%0
En Yüksek Oran	%15	%20	%25
ÇVÖA Sayısı	78 Ülke	84 Ülke	84 Ülke
SERVET VERGİLERİ	**MALTA**	**LÜKSEMBURG**	**NORVEÇ**
Net Servet Vergisi	-	-	Var
Gayrimenkul Değer Artış Vergisi	-	-	-
Veraset ve İntikal Vergisi	-	Var	-
Gayrimenkul Edinme veya Transfer Vergileri	Var	-	-
Emlak Vergisi	-	Var	Var
KATMA DEĞER VERGİSİ	**MALTA**	**LÜKSEMBURG**	**NORVEÇ**
Standart Oran	%18	%17	%25
İndirilmiş Oranlar	%5 %7	%3 %8	%12 %15
Gıda ürünleri	İstisna	%3	%15
Şebeke suyu	İstisna	%3	%25
Tıbbi ilaç ürünleri	İstisna	%3 ve %17	%15 ve %25
Engelli bireyler için medikal araç ve gereçler	%5	%3 ve %17	%25
Çocuk arabaları	%18	%17	%25
Yolcu taşımacılığı	İstisna	İstisna ve %3	%12
Kitaplar	%5	%3 ve %17	İstisna
Gazeteler	%5	%3	İstisna
Süreli yayınlar	%5	%3 ve %17	İstisna
Kültürel etkinlikler	%5 ve %18	%3	İstisna ve %12
TV ödemeleri	%18	%3 ve %17	%25
Sanatsal ürünler	%18	%3 ve %17	İstisna
Otel konaklamaları	%7	%3	%12
Hazır yiyecek (restoran vd.)	%18	%3 ve %17	%25
Spor etkinlikleri	%18	İstisna ve %3	%12
Cenaze hizmetleri	%18	%3	İstisna
Tıbbi ve diş sağlığı bakımları	İstisna	%17	İstisna
Küçük onarım, tamirat işleri	%5	%8	%25
Eğitim hizmetleri	İstisna	İstisna	İstisna
Finansal hizmet ve işlemler	İstisna	İstisna	İstisna
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	**MALTA**	**LÜKSEMBURG**	**NORVEÇ**
Kapsam	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik Plastik poşetler Çimento Pnömatik lastikler Su Sakız Alkolsüz içecekler Banyo malzemeleri İnşaat bileşenleri	Alkol ve alkol ürünleri İşlenmiş tütün Madeni yağlar Enerji ürünleri ve elektrik	Alkol ve alkol ürünleri Tütün ve tütün ürünleri Petrol ürünleri ve madeni yağlar Elektrik İçecek ambalajları Bazı kimyasallar ve gazlar ve bunları içeren ürünler Şeker Yabani deniz kaynakları Balık üretimi Rüzgar enerjisi Binek araçlar Yol vergisi Atık yakma

(1): Gelir vergisinin konusuna giren temel gelir unsurları listelenmiş olup; vergilendirilecek ögeler ve tarifeler bağlamında farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca sayılan gelir unsurlarının bazıları gelir vergisine bazıları düz veya artan oranlı kaynakta kesintiye tabi olabilmekte veya vergiye tabi gelire dâhil edilebilmektedir.

(2): Kişisel durum: Vergiye tabi gelirin ve verginin hesaplanmasında evlilik, çocuk sayısı, engellilik gibi kişisel durumlara sağlanan istisna, muafiyet ve indirimlerdir.

(3): Kişisel durumların dikkate alınmadığı standart gelir vergisi tarifesine dair matrah ve oranları içerir.

(4): İlgili ülkedeki ortalama brüt ücret üzerinden, bekâr ve çocuksuz bir kişinin sigorta ödemeleri, istisnaları ve indirimleri verginin hesaplanmasında dikkate alınarak hesaplanmıştır. Parantez içinde verilen veri ise kişinin toplam mali yükünün geliri içindeki payını göstermektedir.

(5): Sosyal güvenlik katkı payları, kilise vergileri, bordro vergileri gibi diğer mali yükümlülüklerin eklenmesi halinde ortalama brüt ücret üzerindeki toplam mali yükü ifade etmektedir.

(6): Stopaj oranları oldukça detaylı bir uygulama yapısına sahip olduğundan, çalışmada sadece kar payı, faiz, gayrimaddi hak ve diğer stopaja tabi gelirlere uygulanan an düşük ve en yüksek oranlar değerlendirilmiştir. Böylelikle çalışmada, stopaj oranlarında detaylı bir uyum arayışından ziyade, ülkelerin genel yaklaşımları değerlendirilmektedir.

Gelir vergisi yönünden : Mükellef ve kapsam yönünden ülkeler yaklaşım bulunmaktadır. Gelir konusu unsurlara bakıldığında büyük oranda benzerlik görülmektedir. Tek ayrışma, Malta'nın menkul ve gayrimenkul varlıklar ile diğer varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar üzerinde ayrı bir vergi uygulamasıdır. Tarife yapısına dair özelliklere bakıldığında ilk olarak Norveç hariç, diğer ülkelerin kişisel durumları dikkate aldığı görülmektedir. Tüm ülkelerde artan oranlı tarife bulunmakla birlikte, Norveç'te ikili gelir vergisi sisteminden dolayı ayrıca genel gelirler üzerinden sabit oranlı bir vergi alınmaktadır. Artan oranlı tarife dilim sayılarına bakıldığında Malta ve Norveç benzerken, Lüksemburg önemli ölçüde ayrışmaktadır. Vergiye tabi olmayan gelir bakımından ülkeler, birbirlerine yakın tutarlarda istisna uygulamaktadırlar. Ortalama brüt ücret üzerindeki gelir vergisi yükünün Lüksemburg ve Norveç'te benzediği görülmektedir. Toplam mali yük durum benzerdir. Malta her iki oranda da diğer ülkelerin aşağısında kalmaktadır. Bulgulara göre gelir vergisindeki benzerliklerin tespitinde yapılan analizin başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Kurumlar vergisi yönünden : Kapsam açısından ülkelerin yaklaşımı benzerdir. Ancak tarife yapısında Lüksemburg ve oranlarda Malta kümeden ayrışmaktadır. Zararların geriye aktarılması konularında ise küme ülkeleri benzer yaklaşıma sahiptir. Sermaye kazançlarının vergilendirilmesinde ise Malta ayrışmaktadır. Bulgulara göre kurumlar vergisindeki benzerliklerin tespitinde analizin genel olarak başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Stopaj oranları yönünden : En düşük stopaj oranı yönünden benzer yaklaşım varken; en yüksek oran konusunda benzerlik bulunmakla birlikte oranlar arasındaki farklılıklar fazladır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma sayılarında ise ülkeler benzer anlaşma sayısına sahiptir. Bulgulara göre stopaj oranlarındaki benzerliklerin tespitinde analizin büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Servet vergileri yönünden : Gayrimenkul değer artış vergisi konusunda ortak yaklaşım bulunmakla birlikte diğer vergilerde kısmi benzerlikler vardır. Net

servet vergileri bakımından Norveç; veraset ve intikal vergisi bakımından Lüksemburg; gayrimenkul edinimleri veya transferlerinin vergilendirilmesi ile emlak vergisi konularında Malta ayrışmaktadır. Bulgulara göre servet vergilerindeki benzerliklerin tespitinde analizin kısmen başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Katma değer vergisi yönünden : Standart oran ve indirilmiş oranlar bakımından Malta ve Lüksemburg'un arasında benzerlik bulunmaktadır. Norveç kümeden ayrışmaktadır. Seçilmiş mal ve hizmetler açısından değerlendirildiğinde; 20 ürün ve hizmet grubundan 4'ü birbirine yakın oranlara sahiptir. Bir ülkenin kümeden ayrışmasına izin verildiğinde ise 10 ürün ve hizmet grubunun kısmi olarak benzer oranlara sahip olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bulgulara göre katma değer vergisindeki benzerliklerin tespitinde, farklılıkların çok olması sebebiyle, analizin düşük düzeyde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Özel tüketim vergisi yönünden : Kapsam bakımından ülkeler Avrupa Birliği'nin özel tüketim vergisi hakkındaki direktiflerine uyum sağlamaktadır. Bununla birlikte Lüksemburg Avrupa Direktiflerinde yer alan konular dışında özel tüketim vergisi uygulamazken; Malta ve İsviçre oldukça fazla ek konuyu vergiye tabi tutmaktadır. Ülkelerin birbirinden ayrışan özel tüketim vergisi konularında ise benzerlik görülmemektedir. Bulgulara göre özel tüketim vergilerindeki benzerliklerin tespitinde analizin kısmi düzeyde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Avrupa örneklemine ait çeşitli vergi yüklerinden hareketle elde edilen Küme 7 ülkelerinde coğrafi veya başka bir niteliğe dayanan ortak bir özellik bulunmamaktadır. Kümenin benzerlikleri tespit etme konusundaki başarı duruma bakıldığında; gelir ve kurumlar vergileri ile servet vergileri açısından çeşitli benzerlikler bulunmakla birlikte anlamlı bir bütünlük sağlamamaktadır. Stopaj oranları açısından, küme büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Katma değer vergisi açısından Malta ve Lüksemburg birbirine benzemektedirler. Özel tüketim vergileri açısından ise Malta ve İsviçre'nin kısmi olarak benzediği görülmektedir. Bu sebeplerle yapılan analizin küme üyelerini belirleme açısından kısmi bir başarı söz konusudur.

3.3.2. Afrika Örneklemine Dair Bulgular

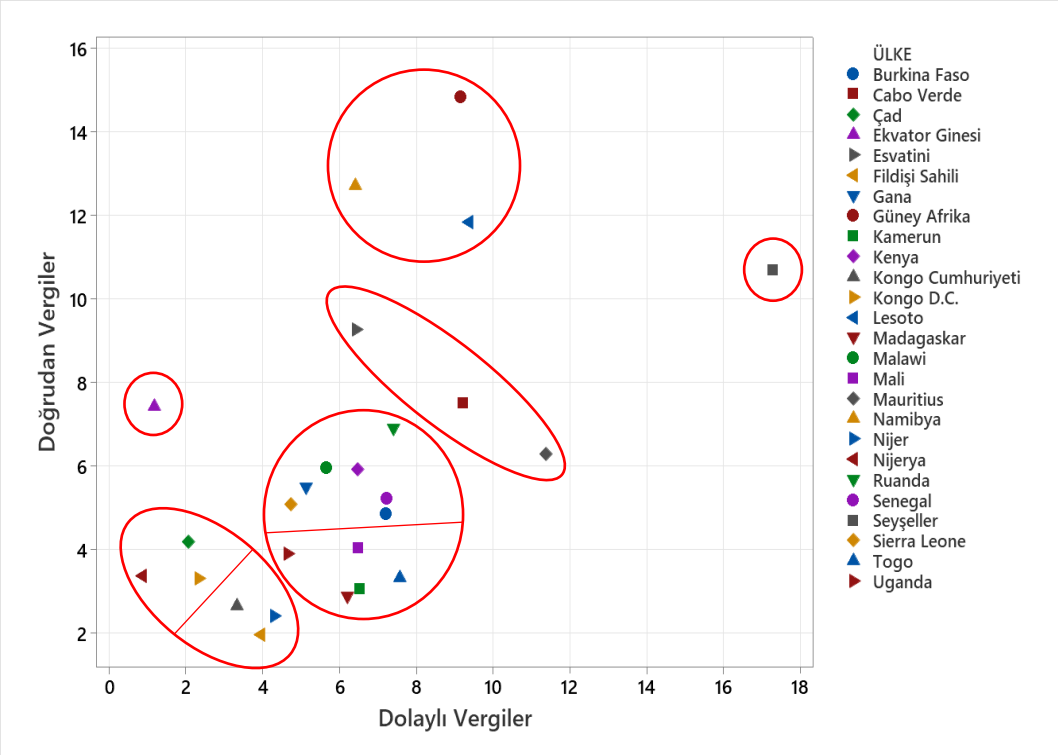
Avrupa Birliği, bölgedeki ileri düzeyde bütünleşmiş ve çok sayıda ülkenin üye olduğu tek bölgesel birliktir. Bu sebeple Avrupa örneklemi ele alınırken tüm ülkeleri kapsayan, küçük güçlendirilmiş işbirliği kümeleri elde edilmeye çalışılmış ve bu bağlamda elde edilen kümelerin, vergi sistemlerinin temel özelliklerindeki benzerlikleri tespit edebilme başarısı incelenmiştir. Afrika örneklemi her ne kadar Afrika Birliği ülkelerini kapsıyor olsa da; bölgede, bu çalışmanın amacına uygun olarak, ileri bütünleşme düzeylerini gerçekleştirmek amacıyla kurulmuş çok sayıda bölgesel birlik bulunmaktadır. Bunlar; batı Afrika ülkelerini kapsayan Batı Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği (WAMEU), doğu Afrika ülkelerini kapsayan Doğu Afrika Topluluğu (EAC), güney Afrika ülkelerini kapsayan Güney Afrika Gümrük Birliği (SACU) ve orta Afrika ülkelerini kapsayan orta Afrika Ekonomik ve Para Topluluğu (CEMAC) olarak sıralanmaktadır. Bahsedilen bölgesel birliklerin Afrika Birliği'ne tabi olmaları sebebiyle Afrika örneklemi için küçük güçlendirilmiş işbirliği kümeleri elde edilme ihtiyacı bulunmamaktadır. Bu doğrultuda, kümeleme analizinin başarısı; bölgesel birliklere atanan ülkelerin bulundukları küme itibariyle vergi sistemi özelliklerindeki benzerlikleri ve farklılıkları tespit edebilmesi yönünden incelenecektir. Bununla birlikte ileri bütünleşme düzeylerini gerçekleştirmek amacıyla kurulan bölgesel birliklerin vergi uyumlaştırması yönünden genel görünümü ortaya konacaktır. Afrika örneklemi, Afrika Birliği üyesi 26 ülkeden oluşmaktadır. Tablo 24'de örnekleme dahil edilen ülkelerin üye oldukları bölgesel birlikler ve vergi değişkenlerine dair bilgiler sunulmaktadır.

Tablo 24: *Afrika Örneklemine Ait Bilgiler*

ÜLKE	DURUM		1100	1200	4000	5110	5121
Kenya	AU	EAC	4,2	1,7	0,0	4,0	2,4
Uganda*	AU	EAC	3,0	0,9	0,0	3,7	0,9
Ruanda	AU	EAC - ECCAS	3,8	3,1	0,0	5,5	2,0
Kongo D.C.	AU	EAC - ECCAS - SADC	1,0	2,2	0,1	1,7	0,6
Çad	AU	ECCAS - CEMAC	1,6	2,2	0,4	1,5	0,5
Ekvator Ginesi	AU	ECCAS - CEMAC	0,9	6,5	0,0	0,9	0,3
Kamerun	AU	ECCAS - CEMAC	1,0	2,0	0,1	4,9	1,6
Kongo Cumhuriyeti	AU	ECCAS - CEMAC	1,5	1,0	0,2	3,1	0,3
Cabo Verde	AU	ECOWAS	3,8	2,8	1,0	7,7	1,5
Gana*	AU	ECOWAS	2,2	3,3	0,0	3,5	1,6
Nijerya*	AU	ECOWAS	0,6	2,7	0,0	0,8	0,1
Sierra Leone*	AU	ECOWAS	3,6	1,5	0,0	2,8	1,9
Burkina Faso	AU	ECOWAS - WAEMU	1,6	3,2	0,1	5,7	1,5
Fildişi Sahili	AU	ECOWAS - WAEMU	0,0	1,5	0,4	2,9	1,1
Mali	AU	ECOWAS - WAEMU	1,2	2,5	0,3	5,3	1,2
Nijer	AU	ECOWAS - WAEMU	0,8	1,5	0,1	3,8	0,5
Senegal	AU	ECOWAS - WAEMU	2,6	2,6	0,1	6,4	0,8
Togo	AU	ECOWAS - WAEMU	1,2	2,1	0,1	6,7	0,9
Madagaskar	AU	SADC	1,3	1,5	0,1	5,5	0,7
Malawi*	AU	SADC	3,9	2,1	0,0	3,7	1,9
Mauritius	AU	SADC	2,1	3,2	1,0	7,1	4,3
Seyşeller	AU	SADC	4,1	5,9	0,7	11,4	5,9
Esvatini	AU	SADC - SACU	5,4	3,4	0,5	4,6	1,9
Güney Afrika	AU	SADC - SACU	9,3	3,8	1,7	5,9	3,3
Lesoto*	AU	SADC - SACU	9,2	2,6	0,0	8,6	0,8
Namibya	AU	SADC - SACU	8,1	4,5	0,1	6,4	0,0
*: Servet üzerinden alınan vergilere dair veri bulunmamaktadır. Bu vergilerin toplam vergi gelirlerindeki payının düşük olması ve hâlihazırda sınırlı sayıda olan örneklem sayısından ödün verilmek istenmemesi sebepleriyle "0" olarak girilmiştir.							

Afrika örneklemi hakkında ülkelerin vergi yükü dağılımlarına dair genel bir görünüm sunması amacıyla; doğrudan vergi niteliğinde olan gelir, kurumlar ve servet vergileri ile dolaylı vergi niteliğinde olan genel tüketim vergileri ve özel tüketim vergilerine ait saçılım grafiği Şekil 14'de görülmektedir.

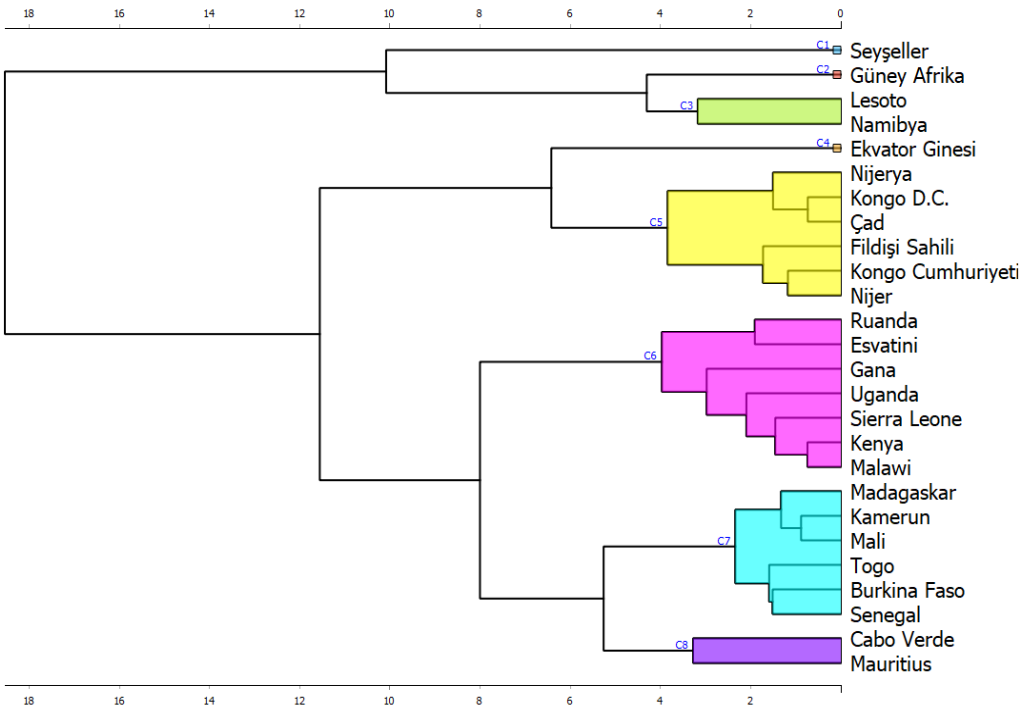
Şekil 14: *Afrika Örneklemine Ait Saçılım Grafiği*



Şekil 14'den hareketle, Afrika örnekleminde ülke dağılımlarının 6 – 8 farklı kümede yoğunlaştığı görülmektedir. Bununla birlikte Seyşeller, Lesotho, Namibya, Güney Afrika ve Ekvator Ginesi'nin yığından nispeten ayrıştığı görülmektedir. Bu şekilden hareketle, Afrika örneklemi için 6 ve 8 arasında bir küme sayısı seçilmesi uygun görülmektedir. Ayrıca kümeleme analizi sonucunda, yığınlaşan bölgelerden ayrışmasından dolayı Seyşeller, Lesotho, Namibya, Güney Afrika ve Ekvator Ginesi'nin ayrı bir küme oluşturması beklenmektedir. Saçılım grafiği, kümelenme açısından ön fikir sağlamakla birlikte doğru bir kümelenmenin tespiti için benzerlik katsayılarından hareketle kümeleme analizi yapılması gerekmektedir. Bu doğrultuda Örnekleme ait küme ilişkilerini gösteren dendrogram Şekil 15'de gösterilmiştir[47].

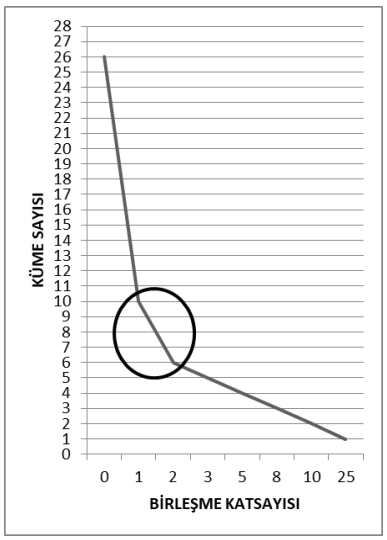
[47] Afrika örneklemine ait benzerlik katsayıları EK 4'de sunulmuştur.

Şekil 15: *Afrika Örneklemine Ait Dendrogram Grafiği*



Dendrogramın başarısı incelendiğinde kofenetik korelasyon katsayısı 0,78 olarak hesaplanmaktadır. Buna göre benzerlik matrisinden elde edilen girdi verileri ile küme birleşim noktaları arasındaki bozulmanın az olduğu söylenebilmektedir. Elde edilen dendrogramdan yararlanarak tahmini bir küme sayısının belirlenebilmesi için Şekil 16'da verilen küme sayısı ve birleşme katsayıları grafiğine bakıldığında 6 ve 10 küme arasında bir seçimin yapılması uygun gözükmektedir.

Şekil 16: *Afrika Örneklemi Küme Sayısı – Birleşme Katsayısı Grafiği*



Çalışmada kümeler arası benzerliğin en ileri düzeyde olması gözetilecek şekilde benzerlik katsayısı (SPSS'e göre yeniden ölçeklendirilmiş mesafe katsayısı = 1; Minitab'a göre Kareli Öklid Uzaklık Katsayısı = 18) seçilmiş olup; dendrogramdan 8 küme elde edilecek şekilde kümeler oluşturulmuştur.

Tablo 25: *Afrika Örneklemi Optimum Küme Sayısının Belirlenmesi*

Küme Sayısı	Schwarz's Bayesian Criterion (BIC) / Ratio of Distance Measures	Silhouette Katsayısı
1		
2	**1,834**	
3	**1,743**	
4	1,095	
5	1,266	
6	1,096	
7	1,072	
8*	**1,395**	**0,4 (Makul)**
9	1,212	
10	1,079	
11	1,022	
12	1,012	
13	1,016	
14	1,045	
15	1,348	

Tablo 25 incelendiğinde optimum küme sayısının 2 ve 3 küme seçiminden oluşacağı belirtilmektedir. Ancak bu denli kısıtlı bir küme sayısı küme içi farklılıkları arttıracağından vergi sistemi özellikleri itibariyle kıyas yapılmasını imkansız kılacaktır. Bununla birlikte 2 ve 3 küme sayılarının reddedilmesi durumunda Schwarz's Bayesian bilgi kriteri örneklemin 8 kümede optimumda birleşeceğini ifade etmektedir. Bu bağlamda seçilen küme sayısı, optimum küme sayısı belirlemede kullanılan diğer istatistiksel yöntemlerle tutarlılık göstermektedir. Buna göre Afrika örnekleminden 8 küme tercih edilerek oluşturulan kümeler Tablo 26'da gösterilmektedir.

Tablo 26: *Afrika Örneklemi Küme Dağılımları*

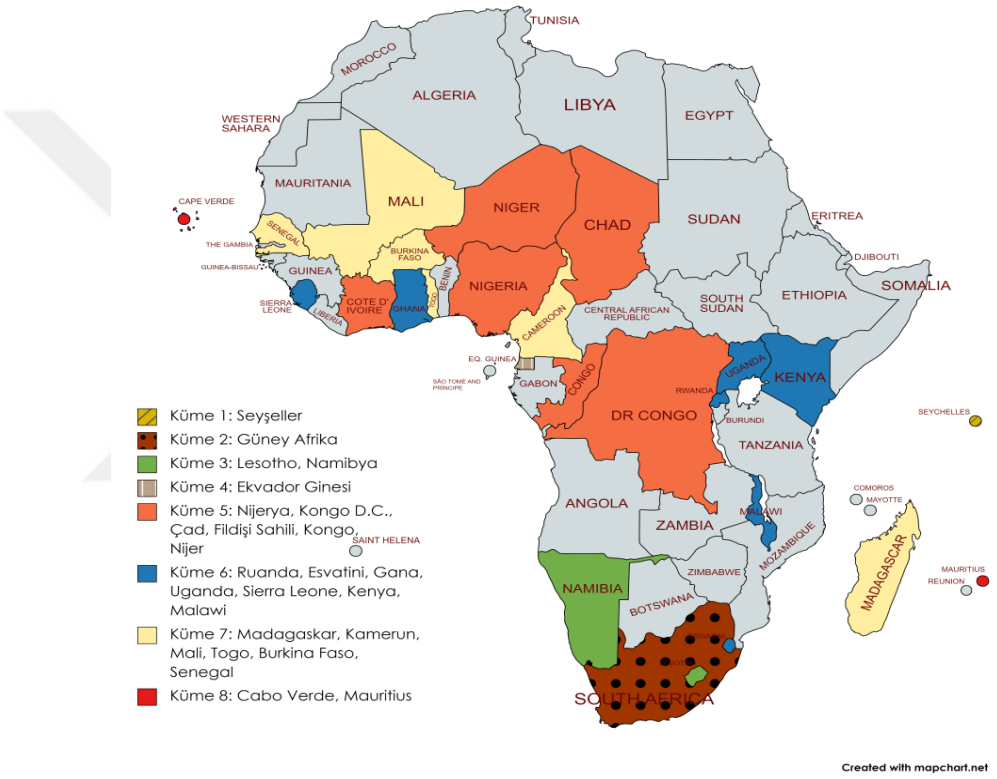
<table>
<tr><th>KÜMELER</th><th>ÜLKELER</th><th colspan="5">KÜME MERKEZLERİ (GSYİH'nın payı olarak)</th></tr>
<tr><td>Küme 1
(1 Ülke)</td><td>Seyşeller</td><td colspan="5">Kümeleme analizi neticesinde vergi yükü itibariyle Seyşeller'e benzeyen ülke tespit edilememiştir. Şekil 14'de gösterilen saçılım grafiği bu durumu destekler niteliktedir.</td></tr>
<tr><td>Küme 2
(1 Ülke)</td><td>Güney Afrika</td><td colspan="5">Kümeleme analizi neticesinde vergi yükü itibariyle Güney Afrika'ya benzeyen ülke tespit edilememiştir. Şekil 14'de gösterilen saçılım grafiği bu durumu destekler niteliktedir.
Ancak Güney Afrika, Lesotho ve Namibya ile coğrafi bütünlük sağladığı ve sayılan üç ülkenin "18,52" noktasında birleştiği göz önüne alındığında her ne kadar ayrı bir küme olarak ortaya çıksa da Küme 3 kapsamında değerlendirmeye alınacaktır.</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Küme 3
(2 Ülke)</td><td rowspan="3">Lesotho
Namibya
(Güney Afrika)</td><td>1100</td><td>1200</td><td>4000</td><td>5110</td><td>5121</td></tr>
<tr><td>0,90
(3,00)</td><td>6,53
(2,69)</td><td>0,00
(0,26)</td><td>0,86
(4,77)</td><td>0,31
(1,48)</td></tr>
<tr><td colspan="5">Küme 3, "10,04" uzaklık katsayısında birleşmektedir. Küme ülkelerinin her ikisi ve kümeye sonradan eklenen Güney Afrika, Güney Afrika Kalkınma Topluluğu (SADC) ve Güney Afrika Gümrük Birliği (SACU) üyesidir.</td></tr>
</table>

<table>
<tr><td>Küme 4
(1 Ülke)</td><td>Ekvador Ginesi</td><td colspan="5">Kümeleme analizi neticesinde vergi yükü itibariyle Ekvador Ginesi'ne benzeyen ülke tespit edilememiştir. Şekil 14'de gösterilen saçılım grafiği bu durumu destekler niteliktedir.</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Küme 5
(6 Ülke)</td><td rowspan="3">Nijerya
Kongo D.C.
Çad
Fildişi Sahili
Kongo
Nijer</td><td>1100</td><td>1200</td><td>4000</td><td>5110</td><td>5121</td></tr>
<tr><td>2,95
(3,00)</td><td>3,00
(2,69)</td><td>0,96
(0,26)</td><td>7,42
(4,77)</td><td>2,88
(1,48)</td></tr>
<tr><td colspan="5">Küme 5, "14,70" uzaklık katsayısında birleşmiş olup;
- Kongo D.C. – Çad – Nijerya
- Kongo – Nijer – Fildişi Sahili
Birbirine en benzer ülkeler olarak belirlenmiştir. Küme ülkelerinin bölgesel birliklere göre dağılımı aşağıdaki gibidir:
Doğu Afrika Topluluğu (EAC)
- Kongo D.C.
Orta Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu (ECCAS) ve Orta Afrika Ekonomik ve Para Topluluğu (CEMAC)
- Kongo D.C.
- Kongo (CEMAC)
- Çad (CEMAC)
Güney Afrika Kalkınma Topluluğu (SADC) ve Güney Afrika Gümrük Birliği (SACU)
- Kongo D.C.
Batı Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu (ECOWAS) ve Batı Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği (WAEMU)
- Nijerya
- Nijer (WAEMU)
- Fildişi Sahili (WAMEU)</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Küme 6
(7 Ülke)</td><td rowspan="3">Ruanda
Esvatini
Gana
Uganda
Sierra Leone
Kenya
Malawi</td><td>1100</td><td>1200</td><td>4000</td><td>5110</td><td>5121</td></tr>
<tr><td>4,13
(3,00)</td><td>5,86
(2,69)</td><td>0,71
(0,26)</td><td>11,41
(4,77)</td><td>5,86
(1,48)</td></tr>
<tr><td colspan="5">Küme 6, "15,70" uzaklık katsayısında birleşmiş olup; elde edilen kümeler arasında en uzak noktada birleşen kümedir. Bununla birlikte;
- Kenya – Malawi – Sierra Leone – Uganda – Gana
- Ruanda – Esvatini
Birbirine en benzer ülkeler olarak belirlenmiştir. Küme ülkelerinin bölgesel birliklere göre dağılımı aşağıdaki gibidir:
Doğu Afrika Topluluğu (EAC)
- Ruanda, Uganda, Kenya
Orta Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu (ECCAS) ve Orta Afrika Ekonomik ve Para Topluluğu (CEMAC)
- Ruanda
Güney Afrika Kalkınma Topluluğu (SADC) ve Güney Afrika Gümrük Birliği (SACU)
- Esvatini (SACU), Malawi
Batı Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu (ECOWAS) ve Batı Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği (WAEMU)
- Gana, Sierra Leone</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Küme 7
(6 Ülke)</td><td rowspan="3">Madagaskar
Kamerun
Mali
Togo
Burkina Faso
Senegal</td><td>1100</td><td>1200</td><td>4000</td><td>5110</td><td>5121</td></tr>
<tr><td>9,34
(3,00)</td><td>3,84
(2,69)</td><td>1,66
(0,26)</td><td>5,88
(4,77)</td><td>3,28
(1,48)</td></tr>
<tr><td colspan="5">Küme 6 , "5,46" uzaklık katsayısında birleşmiş olup; elde edilen kümeler arasında en yakın noktada birleşen kümedir. Bununla birlikte;
- Kamerun – Mali – Madagaskar
- Togo – Burkina Faso – Senegal
Birbirine en benzer ülkeler olarak belirlenmiştir. Küme ülkelerinin bölgesel birliklere göre dağılımı aşağıdaki gibidir:
Orta Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu (ECCAS) ve Orta Afrika Ekonomik ve Para Topluluğu (CEMAC)
- Kamerun (CEMAC)
Güney Afrika Kalkınma Topluluğu (SADC) ve Güney Afrika Gümrük Birliği (SACU)
- Madagaskar
Batı Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu (ECOWAS) ve Batı Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği (WAEMU)
- Mali (WAEMU)
- Togo (WAEMU)
- Burkina Faso (WAEMU)
- Senegal (WAEMU)</td></tr>
</table>

Küme 8 (2 Ülke)	Cabo Verde Mauritius	**1100**	**1200**	**4000**	**5110**	**5121**
		8,69 (3,00)	3,55 (2,69)	0,05 (0,26)	7,49 (4,77)	0,42 (1,48)
		Küme 8 , "10,73" uzaklık katsayısında birleşmektedir. Cabo Verde, Batı Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu (ECOWAS); Mauritius, Güney Afrika Kalkınma Topluluğu (SADC) üyesi ülkelerdir.				
Tabloda benzerlikten kasıt, vergi yükü dağılımlarındaki benzerliktir. Parantez içinde gösterilenler Afrika Birliği örneklemine ait merkez noktalarıdır.						

Elde edilen kümelerden hareketle Afrika örneklemi için benzer vergi yüküne sahip ülkelerin dağılım haritası Şekil 17'de gösterilmektedir.

Şekil 17: *Afrika Örneklemi Kümelerinin Coğrafi Dağılımları*



Şekil 17'den hareketle kümelerin coğrafi bütünlük oluşturduğu söylenememektedir. Ancak Küme 3, Küme 5, Küme 6 ve Küme 7'de yer alan bazı ülkeler arasında dikkate değer komşuluk ve yakınlık ilişkileri bulunmaktadır. Elde edilen kümelerden hareketle ileri düzeyde bütünleşmek amacıyla kurulmuş bölgesel birlikler ve bu birliklere üye ülkelerin dağılımları Tablo 27'de sunulmaktadır.

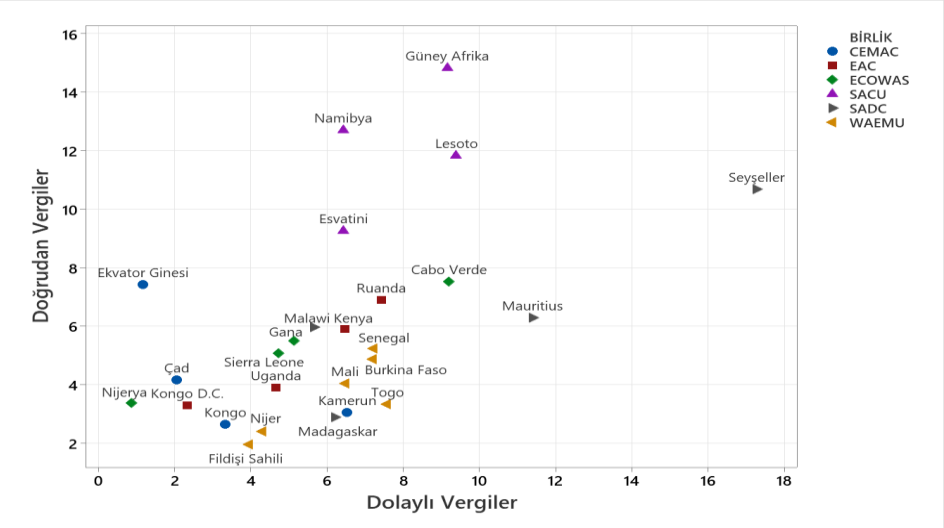
Tablo 27: *Afrika Kıtası Bölgesel Birliklere Üye Ülkelerin Küme Dağılımları*

Bölgesel Birlik	Bölgesel Birlik Üye Ülke Sayısı	Örneklemde Yer Alan Ülke Sayısı	Üye Ülkelerin Atandığı Kümeler
EAC	7 ülke	4 ülke	Küme 5 – 1 ülke - Kongo D.C. Küme 6 – 3 ülke - Kenya - Ruanda - Uganda
CEMAC	6 ülke	4 ülke	Küme 4 – 1 ülke - Ekvador Ginesi Küme 5 – 2 ülke - Çad - Kongo Küme 7 – 1 ülke - Kamerun
SACU	5 ülke	4 ülke	Küme 3 – 3 ülke - Güney Afrika* - Lesoto - Namibya Küme 6 – 1 ülke - Esvatini
WAEMU	8 ülke	6 ülke	Küme 5 – 2 ülke - Fildişi Sahili - Nijer Küme 7 – 4 ülke - Burkina Faso - Mali - Senegal - Togo
* Küme 2 ve Küme 3 ülkelerinin birleşme katsayıları birbirine yakın olduğundan ve bölgesel bütünlük sağlanmak istediğinden Küme 2 ülkelerine dahil edilmiştir.			

Bu doğrultuda örneklemin bölgesel birlikleri vergi uyumlaştırması yönünden açıklayabilme gücüne bakıldığında; CEMAC, SACU ve WAEMU için genel bir görünüm ortaya koyabileceği söylenebilmektedir. Ancak EAC ülkelerinin örneklemde görece az yer alması sebebiyle kısmi bir açıklama gücü olduğu düşünülmektedir.

Afrika örneklemi ülkelerinin bölgesel birlik üyelikleri dikkate alınarak elde edilen vergi yükü dağılımları ise Şekil 18'de gösterilmektedir.

Şekil 18: *Ülkelerin Bölgesel Birlik Üyeliklerine Göre Saçılım Grafiği*



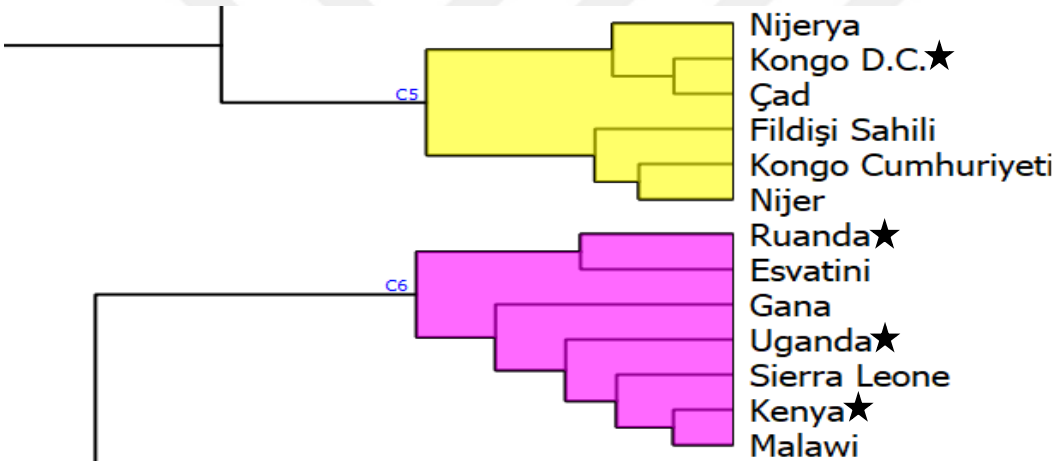
Şekil 18'den hareketle; CEMAC ülkelerinden Çad ve Kongo'nun benzer vergi yükü dağılımına sahip olduğu ve Ekvator Ginesi ile Kamerun'un farklı kümelerde ayrıştığı görülmektedir. EAC ise Kenya ve Ruanda ile Uganda ve Kongo D.C. ikilisi şeklinde kümelere ayrışmaktadır. SACU ülkelerinin tek bölgede toplanmaktadır. Ancak ülkeler arasındaki uzaklıklar oldukça fazla olduğundan Lesoto ve Namibya'nın bir kümeye Güney Afrika ve Esvatini'nin farklı kümelere atandığı görülmektedir. Son olarak WAEMU ülkeleri; Senegal, Burkina Faso, Mali ve Togo bir kümede, Nijer ve Fildişi Sahili başka kümede olmak üzere iki kümeye ayrışmaktadır. Ancak WAEMU ülkelerinden sadece Senegal ve Fildişi Sahili'ne ait vergi sistemi özelliklerine ulaşılabilmiş olup, çalışma WAEMU için kümeleme analizinin başarısına ve vergi uyumlaştırmasına yönelik bir değerlendirme sunamamaktadır.

Bu doğrultuda takip eden başlıklarda elde edilen kümeler ve Afrika kıtasındaki bölgesel birliklerin vergi sistemlerine ait temel özelliklerinin kıyaslanmasına yer verilmekte olup; hem kümeleme analizinin benzerlikleri ve farklılıkları tespit edebilme başarısı hem de bölgesel birliklerin vergi uyumlaştırması yönünden mevcut durumu değerlendirilmektedir.

3.3.2.1. Doğu Afrika Topluluğu'na (EAC) Dair Bulgular

Doğu Afrika Topluluğu (EAC); Burundi, Kenya, Tanzanya, Demokratik Kongo, Ruanda, Uganda ve Güney Sudan ülkelerinin taraf olduğu bölgesel birliktir. 2005 yılında gümrük birliği ve 2010 yılında ortak pazarı kurmuştur. 2013 yılında ise para birliğinin kurulmasına yönelik protokolü kabul etmişlerdir. EAC kapsamında örnekleme, veri kısıtından dolayı, Kenya, Kongo D.C., Ruanda ve Uganda dahil edilebilmiştir. Bu yönüyle elde edilecek bulgular, EAC için kısmi nitelikte değerlendirme yapılabilmesine olanak sağlamaktadır. Afrika örnekleminden elde edilen bulgular neticesinde Şekil 19'de, EAC ülkelerinin atanmış olduğu Küme 5 ve Küme 6'ya ait dendrogram temsil edilmekte olup; Tablo 28'de ise EAC ülkeleri vergi özellikleri gösterilmektedir.

Şekil 19: *Afrika Örneklemine Ait Küme 5 ve Küme 6 Dendrogramı*



Küme içi birleşme noktalarına bakıldığında, örnekleme alınan EAC ülkelerinden Kenya ve Uganda en benzer vergi yükü dağılımına sahip ülkelerdir. Ruanda ise daha uzak bir noktada bu iki ülkeyle birleşmektedir. Kongo D.C., bahsedilen üç ülkeden ayrı bir kümede yer almaktadır. EAC ülkelerinin vergi sistemlerinin genel yapısı karşılaştırıldığında Tablo 28'de gösterilen bulgular elde edilmektedir.

Tablo 28: *EAC Ülkeleri Vergi Sistemlerinin Genel Özellikleri*

EAC				
ÜLKE ÖZELLİKLERİ	**UGANDA**	**KENYA**	**RUANDA**	**KONGO D.C.**
Atanan Küme	**Küme 6**	**Küme 6**	**Küme 6**	**Küme 5**
Bölgesel Birlik	**EAC**	**EAC**	**EAC (ECCAS üyeliliği de bulunmaktadır.)**	**EAC (ECCAS ve SADC üyelikleri de bulunmaktadır.)**
GELİR VERGİSİ	**UGANDA**	**KENYA**	**RUANDA**	**KONGO D.C.**
Mükellef ve Kapsam	Mukimlerin küresel gelirleri	Mukimlerin küresel gelirleri	Mukimlerin küresel gelirleri	Mukimlerin küresel gelirleri
Gelir Konusu(1)	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar*	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları* 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar**	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç* 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar 7) Diğer Gelirler (Piyango ve kumar gibi)	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları
Kişisel Durum(2)	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmaktadır.
Tarife Yapısı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan Oranlı
Dilim Sayısı	5 Dilim	3 Dilim	3 Dilim	4 Dilim
Vergi Dışı Gelir	Yaklaşık 757 Dolar gelire kadar vergi alınmamaktadır.	Yaklaşık 2.190 Dolar gelire kadar vergi alınmamaktadır.	321 Dolar'a kadar gelir için vergi hesaplanmaz.	Uygulanmamaktadır.
Oranlar(3)	%0 - %40 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.	%10 - %30 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.	%0 - %30 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.	%3 - %40 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.
Ortalama ücret üzerindeki vergi yükü(4) (Ortalama ücret üzerindeki toplam mali yük (5))	6.715 Dolar %25,77 (%31,17)	10.950 Dolar %23,60 (%24,51)	5.540 Dolar %26,90 (%30,19)	1.925 Dolar %8,95 (%13,95)
Diğer durumlar	* Sadece ticari varlıkların elden çıkartılmasından doğanlar vergiye tabidir.	* Ayrı bir vergiye tabidir. ** Menkul kıymetlerin elden çıkartılmasında gelir vergisi uygulanmaz.	* Ticari varlıkların elden çıkartılması ticari kazanç olarak tanımlanmaktadır.	Sermayenin elden çıkartılmasından doğan kazançlardan sadece kurumlar vergisi mükellefleri sorumludur.
KURUMLAR VERGİSİ	**UGANDA**	**KENYA**	**RUANDA**	**KONGO D.C.**
Kapsam	Mukim kurumların küresel geliri	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Mukim kurumların küresel geliri	Kaynak ilkesi geçerlidir.
Tarife Yapısı	Düz oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı
Oran	%30	%30	%30	%30
Zararların Aktarılması	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız
STOPAJ ORANLARI (6)	**UGANDA**	**KENYA**	**RUANDA**	**KONGO D.C.**
En Düşük Oran	%2	%5	%3	%0
En Yüksek Oran	%15	%30	%15	%20
ÇVÖA Sayısı	9	15	12	2
SERVET VERGİLERİ	**UGANDA**	**KENYA**	**RUANDA**	**KONGO D.C.**
Veraset ve İntikal Vergisi	-	-	-	-
Emlak Vergisi	+	-	+	+
KATMA DEĞER VERGİSİ	**UGANDA**	**KENYA**	**RUANDA**	**KONGO D.C.**
Standart Oran	%18	%16	%18	%16
İndirilmiş Oranlar	-	%8	-	%8
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	**UGANDA**	**KENYA**	**RUANDA**	**KONGO D.C.**
Kapsam	Tütün ve tütün ürünleri Alkol ve alkollü içecekler Alkolsüz içecekler Madeni yağlar Telefon, internet ve arama ürünleri Su ve su ürünleri (maden suyu, şişelenmiş su gibi) Bazı para transfer işlemleri Plastik paketleme ürünleri Mobilya Bazı inşaat malzemeleri	Tütün ve tütün ürünleri Alkol ve alkollü içecekler Alkolsüz içecekler Madeni yağlar Telefon, internet ve arama ürünleri Su ve su ürünleri (maden suyu, şişelenmiş su gibi) Bazı para transfer işlemleri Taşıtlar	Tütün ve tütün ürünleri Alkol ve alkollü içecekler Alkolsüz içecekler Madeni yağlar Telefon, internet ve arama ürünleri Su ve su ürünleri (maden suyu, şişelenmiş su gibi) Taşıtlar	Tütün ve tütün ürünleri Alkol ve alkollü içecekler Alkolsüz içecekler Madeni yağlar Telefon, internet ve arama ürünleri Taşıtlar Plastik ve kauçuk ürünler Kozmetik ürünler

(1): Gelir vergisinin konusuna giren temel gelir unsurları listelenmiş olup; vergilendirilecek ögeler ve tarifeler bağlamında farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca sayılan gelir unsurlarının bazıları gelir vergisine bazıları düz veya artan oranlı kaynakta kesintiye tabi olabilmekte veya vergiye tabi gelire dâhil edilebilmektedir.

(2): Kişisel durum: Vergiye tabi gelirin ve verginin hesaplanmasında evlilik, çocuk sayısı, engellilik gibi kişisel durumlara sağlanan istisna ve indirimlerdir.

(3): Kişisel durumların dikkate alınmadığı standart gelir vergisi tarifesine dair matrah ve oranları içerir.

(4): İlgili ülkedeki ortalama brüt ücret üzerinden, bekâr ve çocuksuz bir kişinin sigorta ödemeleri, istisnaları ve indirimleri verginin hesaplanmasında dikkate alınarak hesaplanmıştır. Parantez içinde verilen veri ise kişinin toplam mali yükünün geliri içindeki payını göstermektedir.

Yıllık ortalama brüt ücret, 2023 yılı için, http://www.salaryexplorer.com/ da yer alan muhasebeci, ofis yöneticisi, mühendis, hemşire, teknisyen, polis memuru, satış temsilcisi ve öğretmen ücretlerinin ortalaması alınarak hesaplanmıştır. İlgili kaynak; kişi anketleri, kamu kurumları ve diğer bilgi kaynaklarından elde ettiği bilgileri derleyerek ilgili istatistikleri sunmaktadır. Bilimsel olarak güçlü ve güvenilir olmamakla birlikte, Afrika ülkelerine ait bilgi eksikliğinden dolayı genel bir görünüm sunması amacıyla kullanılmıştır. Bu sebeple sapmalı veya yanlış bilgi içerme ihtimali bulunmaktadır.

(5): Sosyal güvenlik katkı payları, kilise vergileri, bordro vergileri gibi diğer mali yükümlülüklerin eklenmesi halinde ortalama brüt ücret üzerindeki toplam mali yükü ifade etmektedir.

(6): Stopaj oranları oldukça detaylı bir uygulama yapısına sahip olduğundan, çalışmada sadece kar payı, faiz, gayrimaddi hak ve diğer stopaja tabi gelirlere uygulanan en düşük ve en yüksek oranlar değerlendirilmiştir. Böylelikle çalışmada, stopaj oranlarında detaylı bir uyum arayışından ziyade, ülkelerin genel yaklaşımları değerlendirilmektedir.

Vergi yükü verileri kullanılarak yapılan kümeleme analizinden elde edilen bulgularda, EAC ülkeleri bakımından, başarılı bir sonuçtan bahsedilebilmesi için; Küme 6'ya atanmış olan Uganda, Kenya, Ruanda'nın vergi özelliklerinin benzer olması; Küme 5'e atanan Kongo D.C.'nin vergi özelliklerinin Küme 6'dan farklı olması koşullarını sağlaması gerekmektedir. Bu bağlamda Küme 6 üyesi 3 ülkenin benzerlikleri tespit edebilmesi bakımından kümeleme analizinin başarısına bakıldığında;

- Gelir vergisi yönünden, bütün unsurlarda, Küme 6 ülkelerindeki benzerlikleri tespit edebilmesi itibariyle büyük ölçüde başarılıdır.
- Kurumlar vergisi yönünden Küme 6 ülkelerinde tarife ve oranlar benzerken kapsam kısmi olarak benzemektedir. Bu yönleriyle yapılan analizin büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir.
- Stopaj oranları açısından en düşük stopaj oranları ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma sayıları benzerlik göstermektedir. En yüksek stopaj oranlarında ise kısmi benzerlik söz konusudur. Bu yönüyle yapılan analiz başarılıdır.
- Servet vergileri açısından veraset ve intikal vergilerinde benzerliğin; emlak vergilerinde ise kısmi benzerliğin olduğu söylenebilmektedir. Bu yönüyle yapılan analiz başarılıdır.
- Katma değer vergisi yönünden standart oranlar konusunda benzerlik bulunmaktadır. İndirilmiş oranlarda ise kısmi farklılık görülmektedir. Bu yönüyle yapılan analiz başarılıdır.
- Özel tüketim vergisi yönünden vergiye tabi ürünlerin, Uganda'daki birkaç farklılık dışında, çoğunlukla benzerlik gösterdiği görülmektedir. Bu yönüyle yapılan analizin başarılıdır.
- Sonuç olarak yapılan analizin EAC üyesi Küme 6 ülkelerindeki benzerlikleri tespit edebilmesi yönünden seçilen 21 vergi sistemi özelliğinden 13 tanesinin büyük ölçüde benzerlik gösterdiği; 5 tanesinin kısmen (bir ülke ayrışacak şekilde)

benzerlik gösterdiği ve 3 tanesinin benzerlik göstermediği görülmektedir. Bu yönleriyle kümeleme analizinin benzerlikleri tespit etmede başarılı olduğu söylenebilmektedir. Bu aynı zamanda EAC ülkelerinin vergi uyumlaştırması konusunda da uyumlu vergi sistemlerine sahip olduğunu göstermektedir.

Yapılan analizin EAC üyesi olup, diğer ülkelerden başka bir kümede yer alan Kongo D.C. açısından, farklılıkları tespit edebilme başarısı değerlendirildiğinde;

- Gelir vergisi yönünden mükellef ve kapsam, tarife yapısı ve dilim sayısı konuları haricinde; Kongo D.C.'nin gelir konusu, kişisel durum, vergi dışı gelir ve efektif vergi oranı/toplam mali yük konularında diğer ülkelerden ayrıldığı görülmektedir. Bu konuda yapılan analizin farklılıkları tespit etmede başarılı olduğu söylenebilmektedir.
- Kurumlar vergisi yönünden Kongo D.C., sadece kapsam itibariyle ayrışmaktadır. Diğer konularda benzer yaklaşım bulunmaktadır. Sermaye kazançlarının vergilendirilmesinde ise anlamlı bir benzerlik veya farklılık bulunmamaktadır. Bu konuda yapılan analizin farklılıkları tespit etmede başarısız olduğu söylenebilmektedir.
- Stopaj oranları yönünden Kongo D.C.'nin vergi oranları ve anlaşma sayıları bağlamında Küme 6 ülkelerinden ayrıştığı görülmektedir. Bu konuda yapılan analizin farklılıkları tespit etmede büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir.
- Servet vergileri yönünden veraset ve intikal vergisi uygulaması benzer yaklaşıma sahiptir. Emlak vergisi uygulamasında ise Kongo D.C. çoğunluktan ayrışamamaktadır. Bu konuda yapılan analizin farklılıkları tespit etmede başarısız olduğu söylenebilmektedir.
- Katma değer vergisi yönünden standart oranlar benzer yaklaşıma sahiptir. İndirilmiş oran uygulamasında ise Kongo D.C. çoğunluktan ayrışmaktadır. Bu konuda yapılan analizin farklılıkları tespit etmede başarısız olduğu söylenebilmektedir.
- Özel tüketim vergileri yönünden vergi konusu ürünler bütün ülkelerde büyük ölçüde benzemektedirler. Bu konuda yapılan analizin farklılıkları tespit etmede başarısız olduğu söylenebilmektedir.
- Yapılan analizin EAC üyesi Kongo D.C.'nin (Küme 5) farklılıklarını tespit edebilmesi yönünden; seçilen 19 vergi sistemi özelliğinden, diğer ülkelere göre 7 tanesinde tamamen ayrıştığı; 2 tanesinde çoğunluktan ayrıştığı ve 10 tanesinde

benzerlik veya kısmi benzerlik gösterdiği görülmektedir. Bu yönüyle kümeleme analizinin farklılıkları tespit etmede kısmen başarılı olduğu söylenebilmektedir. Bu aynı zamanda Kongo D.C.'nin vergi uyumlaştırması yönünden EAC ülkelerinden kısmi düzeyde ayrıştığını göstermektedir.

Sonuç olarak örneklemdeki EAC ülkeleri incelendiğinde Küme 6 ülkelerinin; kurumlar vergisi, stopaj oranları, servet vergileri ve katma değer vergisindeki küçük farklılıklar dışında, ele alınan vergi sistemi özellikleri itibariyle büyük oranda bütünlük gösterdiği görülmektedir. Bununla birlikte diğer EAC ülkelerinden farklı kümeye atanmış olan Kongo D.C., kurumlar vergisi ve özel tüketim vergisi bağlamında benzer özellikler gösterebilmektedir. Ancak diğer vergi özelliklerinde, benzer hususlar olmakla beraber, çeşitli vergi oranları, gelir kapsamı gibi konularda önemli ayrışmalar mevcuttur. Vergi uyumlaştırması açısından değerlendirildiğinde örnekleme alınan EAC ülkelerinin uyum gösterdiği söylenebilmektedir.

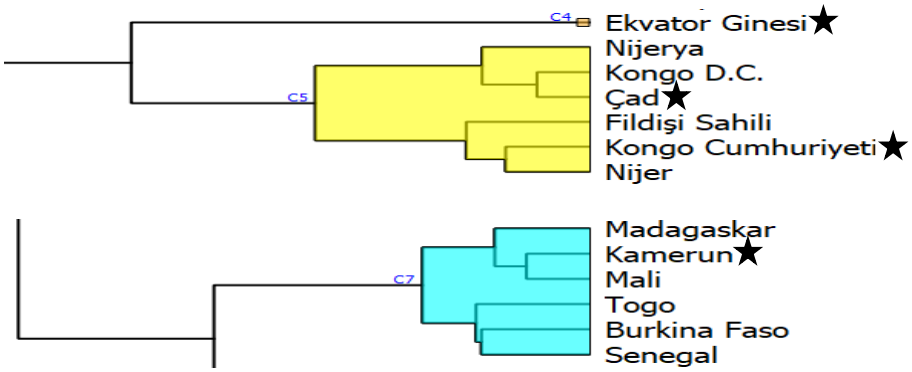
3.3.2.2. Orta Afrika Ekonomik ve Para Topluluğu'na (CEMAC) Dair Bulgular

Orta Afrika Ekonomik ve Para Topluluğu (CEMAC); Kamerun, Orta Afrika Cumhuriyeti, Çad, Ekvator Ginesi, Gabon ve Kongo Cumhuriyeti ülkelerinin taraf olduğu bölgesel birliktir. Topluluk, CFA Frangı kullanımını benimsemiş olup, para birliğini büyük oranda tamamlamıştır. 1993 yılında ortak dış tarife belirlenmiş olup, gümrük birliğine yönelik girişimler tamamlanmıştır. Ortak pazar konusunda ise çalışmaları devam etmektedir.

CEMAC kapsamında örnekleme, veri kısıtından dolayı, Çad, Ekvator Ginesi, Kamerun ve Kongo dâhil (iki ülke dışarıda kalmaktadır) edilebilmiştir. Bu yönüyle elde edilecek bulgular, CEMAC için büyük ölçüde değerlendirme yapılabilmesine olanak sağlamaktadır.

Afrika örnekleminden elde edilen bulgular neticesinde Şekil 20'de, CEMAC ülkelerinin atanmış olduğu Küme 4, Küme 5 ve Küme 7'ye ait dendrogram temsil edilmekte olup; Tablo 29'da ise CEMAC ülkeleri vergi özellikleri gösterilmektedir.

Şekil 20: *Afrika Örneklemine Ait Küme 4, Küme 5 ve Küme 7 Dendrogramları*



Küme içi birleşme noktalarına bakıldığında, örnekleme alınan CEMAC ülkelerinden Çad ve Kongo'nun en benzer vergi yükü dağılımına sahip olduğu; Ekvator Ginesi'nin, Çad ve Kongo'ya daha yakın bir noktada ayrıştığı görülmektedir. Kamerun ise farklı bir kümede yer almaktadır. CEMAC ülkelerinin vergi sistemlerinin genel yapısı karşılaştırıldığında Tablo 29'da gösterilen bulgular elde edilmektedir.

Tablo 29: *CEMAC Ülkeleri Vergi Sistemlerinin Genel Özellikleri*

CEMAC				
ÜLKE ÖZELLİKLERİ	**ÇAD**	**KONGO**	**EKVATOR GİNESİ**	**KAMERUN**
Atanan Küme	**Küme 5**	**Küme 5**	**Küme 4**	**Küme 7**
Bölgesel Birlik	**CEMAC (ECCAS üyeliği de bulunmaktadır.)**	**CEMAC (ECCAS üyeliği de bulunmaktadır.)**	**CEMAC (ECCAS üyeliliği de bulunmaktadır.)**	**CEMAC (ECCAS üyeliği de bulunmaktadır.)**
GELİR VERGİSİ	**ÇAD**	**KONGO**	**EKVATOR GİNESİ**	**KAMERUN**
Mükellef ve Kapsam	Mukimlerin küresel gelirleri	Mukimlerin küresel gelirleri	Mukimlerin küresel gelirleri	Mukimlerin küresel gelirleri
Gelir Konusu(1)	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar 7) Diğer gelirler (Bahis ve oyunlar gibi, kira gelirleri de bu kapsamda değerlendirilir.)	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar
Kişisel Durum(2)	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.
Tarife Yapısı	Artan oranlı	Artan Oranlı	Artan Oranlı	Artan Oranlı
Dilim Sayısı	4 Dilim	4 Dilim	7 Dilim	4 Dilim
Vergi Dışı Gelir	1.332 Dolar'a kadar gelir için vergi hesaplanmaz.	Brüt gelirin %20'si istisnaya tabidir.	Brüt gelirin %20'si istisnaya tabidir. Ek olarak 1.665 Dolar'a kadar vergilendirilmez.	Brüt gelir 832 Dolar istisnaya tabidir.
Oranlar(3)	%0 - %30 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.	%1 - %40 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.	%0 - %35 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.	%11 - %38,5 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.
Ortalama ücret üzerindeki vergi yükü(4) (Ortalama ücret üzerindeki toplam mali yük (5))	7.660 Dolar %12,12 (%24,00)	11.825 Dolar %21,67 (%26,20)	7.350 Dolar %5,68 (%10,73)	7.350 Dolar %13,10 (%17,72)
Diğer durumlar	-	-	-	-

KURUMLAR V.	ÇAD	KONGO	EKVATOR GİNESİ	KAMERUN
Kapsam	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Kaynak ilkesi geçerlidir.
Tarife Yapısı	Düz oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı	Artan oranlı
Oran	%35	%28	%35	%27,5 - %33
Zararların Aktarılması	Geriye: 0 yıl İleriye: 3 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: 3 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: 3 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: 4 yıl
STOPAJ ORANLARI (6)	**ÇAD**	**KONGO**	**EKVATOR GİNESİ**	**KAMERUN**
En Düşük Oran	%5	%0	%10	%0
En Yüksek Oran	%25	%20	%25	%16,5
ÇVÖA Sayısı	5	8	5	10
SERVET V.	**ÇAD**	**KONGO**	**EKVATOR GİNESİ**	**KAMERUN**
Veraset ve İntikal Vergisi	-	+	+	-
Emlak Vergisi	+	+	+	+
KATMA DEĞER V.	**ÇAD**	**KONGO**	**EKVATOR GİNESİ**	**KAMERUN**
Standart Oran	%18	%18,9	%15	%19,5
İndirilmiş Oranlar	%9	%5	%6	-
ÖZEL TÜKETİM V.	**ÇAD**	**KONGO**	**EKVATOR GİNESİ**	**KAMERUN**
Kapsam	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Kozmetik ürünler Bazı elektronik eşyalar Mücevherat Taşıtlar Silah ve mühimmat Telefon, internet ve arama ürünleri Su ve su ürünleri	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Kozmetik ürünler Bazı elektronik eşyalar Mücevherat Taşıtlar Silah ve mühimmat Lüks gıdalar	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Kozmetik ürünler Bazı elektronik eşyalar Mücevherat Taşıtlar Silah ve mühimmat Telefon, internet ve arama ürünleri Alkolsüz içecekler Kumar aletleri

(1): Gelir vergisinin konusuna giren temel gelir unsurları listelenmiş olup; vergilendirilecek ögeler ve tarifeler bağlamında farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca sayılan gelir unsurlarının bazıları gelir vergisine bazıları düz veya artan oranlı kaynakta kesintiye tabi olabilmekte veya vergiye tabi gelire dâhil edilebilmektedir.

(2): Kişisel durum: Vergiye tabi gelirin ve verginin hesaplanmasında evlilik, çocuk sayısı, engellilik gibi kişisel durumlara sağlanan istisna ve indirimlerdir.

(3): Kişisel durumların dikkate alınmadığı standart gelir vergisi tarifesine dair matrah ve oranları içerir.

(4): İlgili ülkedeki ortalama brüt ücret üzerinden, bekâr ve çocuksuz bir kişinin sigorta ödemeleri, istisnaları ve indirimleri verginin hesaplanmasında dikkate alınarak hesaplanmıştır. Parantez içinde verilen veri ise kişinin toplam mali yükünün geliri içindeki paymı göstermektedir.

Yıllık ortalama brüt ücret, 2023 yılı için, http://www.salaryexplorer.com/ da yer alan muhasebeci, ofis yöneticisi, mühendis, hemşire, teknisyen, polis memuru, satış temsilcisi ve öğretmen ücretlerinin ortalaması alınarak hesaplanmıştır. İlgili kaynak; kişi anketleri, kamu kurumları ve diğer bilgi kaynaklarından elde ettiği bilgileri derleyerek ilgili istatistikleri sunmaktadır. Bilimsel olarak güçlü ve güvenilir olmamakla birlikte, Afrika ülkelerine ait bilgi eksikliğinden dolayı genel bir görünüm sunması amacıyla kullanılmıştır. Bu sebeple sapmalı veya yanlış bilgi içerme ihtimali bulunmaktadır.

(5): Sosyal güvenlik katkı payları, kilise vergileri, bordro vergileri gibi diğer mali yükümlülüklerin eklenmesi halinde ortalama brüt ücret üzerindeki toplam mali yükü ifade etmektedir.

(6): Stopaj oranları oldukça detaylı bir uygulama yapısına sahip olduğundan, çalışmada sadece kar payı, faiz, gayrimaddi hak ve diğer stopaja tabi gelirlere uygulanan en düşük ve en yüksek oranlar değerlendirilmiştir. Böylelikle çalışmada, stopaj oranlarında detaylı bir uyum arayışından ziyade, ülkelerin genel yaklaşımları değerlendirilmektedir.

Vergi yükü verileri kullanılarak yapılan kümeleme analizinden elde edilen bulgularda, CEMAC ülkeleri bakımından başarılı bir sonuçtan bahsedilebilmesi için; Küme 5'e atanmış olan Çad ve Kongo'nun vergi özelliklerinin benzer olması; Küme 4'e atanan Ekvator Ginesi'nin ve Küme 7'ye atanan Kamerun'un diğer ülkelerin vergi özelliklerinden farklı olması koşullarını sağlaması gerekmektedir. Bu bağlamda Küme 5 üyesi 2 ülkenin benzerlikleri tespit edebilmesi bakımından kümeleme analizinin başarısına bakıldığında;

- Gelir vergisi yönünden, bütün unsurlarda, Küme 5 ülkelerindeki benzerlikleri tespit edebilmesi itibariyle büyük ölçüde başarılıdır.
- Kurumlar vergisinde oranlar arasında görece farklılaşma bulunmakta; diğer unsurlar benzemektedirler. Bu yönüyle analiz kısmi düzeyde başarılıdır.

- Stopaj oranları ve anlaşma sayıları yönünden, bazı farklılıklar olmakla birlikte, büyük oranda benzerlik bulunmaktadır. Bu yönüyle analiz başarılıdır.
- Servet vergileri bakımından benzerlik emlak vergilerinin uygulanmasında görülmektedir. Veraset ve intikal vergisi konusunda ayrışmaktadırlar. Bu yönüyle analiz kısmen başarılıdır.
- Katma değer vergisi açısından, indirilmiş oranlardaki farklılık dışında, büyük ölçüde benzerlik bulunmaktadır. Bu yönüyle analiz büyük ölçüde başarılıdır.
- Özel tüketim vergileri açısından değerlendirildiğinde de vergi konusu ürünlerin tamamına yakınında benzerlik söz konusudur. Bu yönüyle analiz başarılıdır.
- Yapılan analizin CEMAC üyesi Küme 5 ülkelerindeki benzerlikleri tespit edebilmesi yönünden seçilen 19 vergi sistemi özelliğinden 15 tanesinin büyük ölçüde benzerlik gösterdiği ve 4 tanesinin benzerlik göstermediği görülmektedir. Bu yönüyle kümeleme analizinin benzerlikleri tespit etmede büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir. Bu aynı zamanda CEMAC ülkelerinin bir kısmında (Çad ve Kongo için) vergi uyumlaştırması için uyumlu vergi sistemlerinin bulunduğunu göstermektedir.

CEMAC ülkeleri, 3 farklı küme elemanından oluşmaktadır. CEMAC üyesi olup farklı kümelerde yer alan Ekvator Ginesi ve Kamerun açısından, yapılan analizin farklılıkları tespit edebilme başarısı değerlendirildiğinde;

- Gelir vergisi açısından toplam mali yük ve vergiye tabi olmayan gelir konularında üç kümenin de farklılıkları tespit edilebilmiştir. Bununla birlikte bir diğer tespit ise dilim sayısı açısından Ekvator Ginesi'nin, CEMAC ülkelerinden ayrışmasıdır. Gelir vergisinin diğer unsurları itibariyle CEMAC ülkeleri büyük oranda benzemektedirler. Gelir vergisi konusunda ortalama ücret üzerindeki gelir vergisi yükü ve toplam mali yükteki ayrışmaları tespitinden dolayı yapılan analizin; Ekvator Ginesi için başarılı, Kamerun için kısmen başarılıdır.
- Kurumlar vergisi açısından sadece Kamerun'un diğer ülkelerden farklı olarak artan oranlı vergi uyguladığı görülmekte olup, yapılan analiz de bu ayrışmayı desteklemektedir. Kurumlar vergisinin diğer özellikleri açısından ülkeler benzer özelliklere sahiptir. Kurumlar vergisi konusunda yapılan analizin farklılıkları tespit etmede; Ekvator Ginesi için başarısız, Kamerun için başarılı olduğu söylenebilmektedir.

- Stopaj oranları yönünden en düşük stopaj oranı için Ekvator Ginesi'nin görece yüksek oran ile; Kamerun'un en yüksek stopaj oranı ve anlaşma sayısı bakımından ayrıştıkları tespit edilebilmiştir. Stopaj oranları konusunda yapılan analizin farklılıkları tespit etmede; Ekvator Ginesi için kısmi başarıya sahip olduğu; Kamerun için ise büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir.
- Servet vergileri yönünden anlamlı bir farklılık bulunmadığından ve emlak vergisi yönünden tüm ülkelerin benzer yaklaşımı tercih etmelerinden dolayı, yapılan analiz farklılıkları tespit etme konusunda düşük düzeyde başarılıdır.
- Katma değer vergisi yönünden standart oranlardaki ayrışmalar ile birlikte Kamerun'un indirilmiş oran uygulamasına yaklaşımındaki farklılığın tespit edilebilmiş olduğu görülmektedir. Katma değer vergisi konusunda yapılan analizin farklılıkları tespit etmede; Ekvator Ginesi için büyük ölçüde; Kamerun için düşük düzeyde başarılı olduğu söylenebilmektedir.
- Özel tüketim vergileri açısından bakıldığında Çad ve Kongo'nun vergi konusuna giren ürünler bakımından çoğunlukla benzediği görülmektedir. Ekvator Ginesi, küme ülkelerine kıyasla oldukça dar kapsamlı bir yaklaşım benimsemektedir. Kamerun ise diğer ülkelere kıyasla en geniş kapsama sahiptir. Yapılan analizin bu farklılıkları tespit edebilmesi yönünden; Ekvator Ginesi için büyük ölçüde; Kamerun için düşük düzeyde başarılı olduğu söylenebilmektedir.
- Yapılan analizin CEMAC üyesi ülkelerdeki farklılıkları tespit edebilmesi yönünden; seçilen 19 vergi sistemi özelliğinden 2 tanesinde bütün küme ayrışmalarını başarı ile tespit edebildiği görülmektedir. Bununla birlikte 8 tanesinde ise kısmi (Ekvator Ginesi veya Kamerun'dan birisindeki ayrışmayı tespit edebilmesi) olarak ayrışmaları tespit edebilmiştir. Bu yönüyle kümeleme analizinin üç farklı küme grubu arasındaki farklılıkları tespit etmede kısmen başarılı olduğu söylenebilmektedir. Bu aynı zamanda Ekvator Ginesi ve Kamerun'un vergi uyumlaştırması yönünden CEMAC ülkelerinden kısmi düzeyde ayrıştığını göstermektedir.

Sonuç olarak örnekleme dahil olan CEMAC ülkeleri incelendiğinde Çad ve Kongo'nun çoğu vergi özelliği konusunda uyumlu olduğu görülmektedir. Bununla birlikte Ekvator Ginesi ve Kamerun'un vergiye tabi olmayan gelir, toplam mali yük, stopaj oranları, katma değer vergisi oranları ve özel tüketim vergisinin kapsamı gibi önemli konularda ayrışmaları mevcuttur. Vergi uyumlaştırması açısından

bakıldığında CEMAC ülkeleri için; üç farklı küme elemanı içermesi ve pek çok konuda uygulama bütünlüğünün olmaması sebebiyle (6 özellik tamamen benzemektedir) uyum açısından kısmi düzeyde olduğunu söylemek mümkündür.

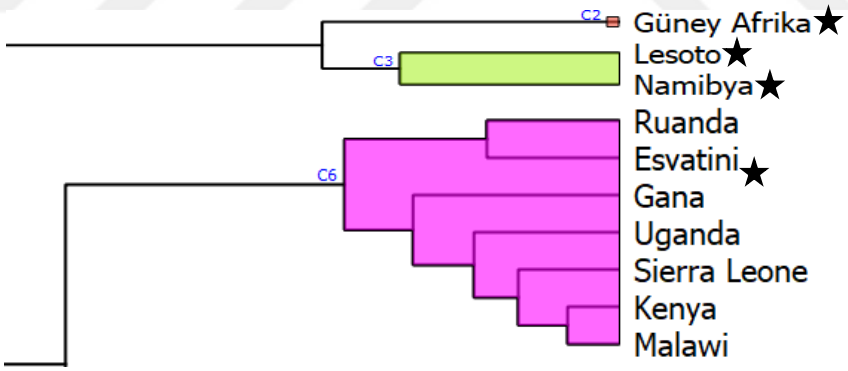
3.3.2.3. Güney Afrika Gümrük Birliği'ne (SACU) Dair Bulgular

Güney Afrika Gümrük Birliği (SACU); Botsvana, Esvatini, Lesotho, Namibya ve Güney Afrika ülkelerinin taraf olduğu bölgesel birliktir. Birlikte, serbest ticaret bölgesi ve gümrük birliğinin temelleri kurulmuş olup; hatta kısmi parasal birliğe yönelik ilerleme devam etmektedir.

SACU kapsamında örnekleme, veri kısıtından dolayı, sadece Botsvana dahil edilememiştir. Bu yönüyle elde edilecek bulgular, SACU için büyük ölçüde değerlendirme yapılabilmesine olanak sağlamaktadır.

SACU ülkeleri; Küme 2, Küme 3 ve Küme 6'ya atanmış olup; Afrika örnekleminden elde edilen bulgular neticesinde Şekil 21 Küme 2, Küme 3 ve Küme 6'ya ait dendrogram temsil edilmekte olup; Tablo 30'da ise SACU ülkeleri vergi özellikleri gösterilmektedir.

Şekil 21: *Afrika Örneklemine Ait Küme 2, Küme 3 ve Küme 6 Dendrogramları*



Küme içi birleşme noktalarına bakıldığında, örnekleme alınan SACU ülkelerinden Lesoto ve Namibya en benzer vergi yükü dağılımına sahip ülkelerdir. Güney Afrika ise az bir uzaklıkla bu iki ülkeyle birleşmektedir. Hatta çalışmada 7 küme seçilmiş olsaydı, Güney Afrika Küme 3 ülkeleri ile beraber olacağı dendrogramdan görülmektedir. Bu sebeple vergi sistemlerinin özellikleri değerlendirilirken, Güney Afrika Küme 3'e dâhil edilecek olup SACU ülkelerinin daha rahat kıyaslanması sağlanacaktır. Esvatini ise bahsedilen üç ülkeden daha uzak bir noktada ayrı bir kümede yer almaktadır. SACU ülkelerinin vergi sistemlerinin genel yapısı karşılaştırıldığında Tablo 30'da gösterilen bulgular elde edilmektedir.

Tablo 30: *SACU Ülkeleri Vergi Sistemlerinin Genel Özellikleri*

SACU				
ÜLKE ÖZELLİKLERİ	**LESOTO**	**NAMİBYA**	**GÜNEY AFRİKA**	**ESVATİNİ**
Atanan Küme	**Küme 3**	**Küme 3**	**Küme 3 (Küme 2)**	**Küme 6**
Bölgesel Birlik	**SACU (SADC üyeliği de bulunmaktadır.)**	**SACU (SADC üyeliği de bulunmaktadır.)**	**SACU (SADC üyeliği de bulunmaktadır.)**	**SACU (SADC üyeliği de bulunmaktadır.)**
GELİR VERGİSİ	**LESOTO**	**NAMİBYA**	**GÜNEY AFRİKA**	**ESVATİNİ**
Mükellef ve Kapsam	Mukimlerin küresel gelirleri	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Mukimlerin küresel gelirleri	Kaynak ilkesi geçerlidir.
Gelir Konusu(1)	1) İstihdam geliri* 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları** 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam geliri 2) – * 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları
Kişisel Durum(2)	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.
Tarife Yapısı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı
Dilim Sayısı	2 Dilim	7 Dilim	7 Dilim	4
Vergi Dışı Gelir	Yaklaşık 2.500 Euro gelire kadar vergi alınmaz.	2.380 Euro'ya kadar gelir vergilendirilmez.	Yaklaşık 4.300 Euro gelire kadar vergi alınmaz.	Yaklaşık 1.950 Euro gelire kadar vergi alınmaz.
Oranlar(3)	%20 ve %30 oranlarına sahip iki dilimli tarife uygulanmaktadır.	%0 - %37 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.	%18 - %45 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.	%20 - %33 oranları arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.
Ortalama ücret üzerindeki vergi yükü(4) (Ortalama ücret üzerindeki toplam mali yük (5))	5.360 Euro %14,61 (%14,61)***	7.900 Euro %15,37 (%15,96)**	14.500 Euro %15,19 (%15,89)*	2.100 Euro %1,45 (%1,49)* (125.000 SZL için İkinci dilim vergi oranı = %14,44 olarak hesaplanmaktadır.)
Diğer durumlar	*Çalışanlara yapılan yan ödemeler, işveren nezdinde ayrıca vergilendirilir (İkincil Fayda Vergisi). **Kar payı kazancı vergilendirilmez. *** Gelişmiş sosyal güvenlik katkı sistemi yoktur.	*Ticari kazançlar kurumlar vergisine tabidir. ** Gelişmiş sosyal güvenlik katkı sistemi yoktur.	* Gelişmiş sosyal güvenlik katkı sistemi yoktur.	* Gelişmiş sosyal güvenlik katkı sistemi yoktur.
KURUMLAR VERGİSİ	**LESOTO**	**NAMİBYA**	**GÜNEY AFRİKA**	**ESVATİNİ**
Kapsam	Mukim kurumların küresel geliri	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Mukim kurumların küresel geliri	Kaynak ilkesi geçerlidir.
Tarife Yapısı	Düz oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı
Oran	%25	%32	%28	27,5
Zararların Aktarılması	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız
STOPAJ ORANLARI (6)	**LESOTO**	**NAMİBYA**	**GÜNEY AFRİKA**	**ESVATİNİ**
En Düşük Oran	%5	%10	%0	%10
En Yüksek Oran	%25	%25	%20	%15
ÇVÖA Sayısı	5	11	79	7
SERVET VERGİLERİ	**LESOTO**	**NAMİBYA**	**GÜNEY AFRİKA**	**ESVATİNİ**
Veraset ve İntikal Vergisi	-	-	+	-
Emlak Vergisi	-	+	+	+
KATMA DEĞER VERGİSİ	**LESOTO**	**NAMİBYA**	**GÜNEY AFRİKA**	**ESVATİNİ**
Standart Oran	%15	%15	%15	%15
İndirilmiş Oranlar	%10	-	-	-

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	LESOTO	NAMİBYA	GÜNEY AFRİKA	ESVATİNİ
Kapsam	Tütün ve tütün ürünleri Madeni yağlar Kumar	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Madeni yağlar Taşıtlar Kozmetik ürünleri	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Taşıtlar Bazı lüks mallar	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Madeni yağlar

(1): Gelir vergisinin konusuna giren temel gelir unsurları listelenmiş olup; vergilendirilecek ögeler ve tarifeler bağlamında farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca sayılan gelir unsurlarının bazıları gelir vergisine bazıları düz veya artan oranlı kaynakta kesintiye tabi olabilmekte veya vergiye tabi gelire dâhil edilebilmektedir.

(2): Kişisel durum: Vergiye tabi gelirin ve verginin hesaplanmasında evlilik, çocuk sayısı, engellilik gibi kişisel durumlara sağlanan istisna ve indirimlerdir.

(3): Kişisel durumların dikkate alınmadığı standart gelir vergisi tarifesine dair matrah ve oranları içerir.

(4): İlgili ülkedeki ortalama brüt ücret üzerinden, bekâr ve çocuksuz bir kişinin sigorta ödemeleri, istisnaları ve indirimleri verginin hesaplanmasında dikkate alınarak hesaplanmıştır. Parantez içinde verilen veri ise kişinin toplam mali yükünün geliri içindeki payını göstermektedir.

Yıllık ortalama brüt ücret, 2023 yılı için, http://www.salaryexplorer.com/ da yer alan muhasebeci, ofis yöneticisi, mühendis, hemşire, teknisyen, polis memuru, satış temsilcisi ve öğretmen ücretlerinin ortalaması alınarak hesaplanmıştır. İlgili kaynak; kişi anketleri, kamu kurumları ve diğer bilgi kaynaklarından elde ettiği bilgileri derleyerek ilgili istatistikleri sunmaktadır. Bilimsel olarak güçlü ve güvenilir olmamakla birlikte, Afrika ülkelerine ait bilgi eksikliğinden dolayı genel bir görünüm sunması amacıyla kullanılmıştır. Bu sebeple sapmalı veya yanlış bilgi içerme ihtimali bulunmaktadır.

(5): Sosyal güvenlik katkı payları, kilise vergileri, bordro vergileri gibi diğer mali yükümlülüklerin eklenmesi halinde ortalama brüt ücret üzerindeki toplam mali yükü ifade etmektedir.

(6): Stopaj oranları oldukça detaylı bir uygulama yapısına sahip olduğundan, çalışmada sadece kar payı, faiz, gayrimaddi hak ve diğer stopaja tabi gelirlere uygulanan en düşük ve en yüksek oranlar değerlendirilmiştir. Böylelikle çalışmada, stopaj oranlarında detaylı bir uyum arayışından ziyade, ülkelerin genel yaklaşımları değerlendirilmektedir.

Vergi yükü verileri kullanılarak yapılan kümeleme analizinden elde edilen bulgularda, SACU ülkeleri bakımından, başarılı bir sonuçtan bahsedilebilmesi için; Küme 3'e atanmış olan Lesoto, Namibya ve Güney Afrika'nın vergi özelliklerinin benzer olması; Küme 6'ya atanan Esvatini'nin vergi özelliklerinin Küme 3'den farklı olması koşullarını sağlaması gerekmektedir. Bu bağlamda Küme 3 üyesi 3 ülkenin benzerlikleri tespit edebilmesi bakımından kümeleme analizinin başarısına bakıldığında;

- Gelir vergisi yönünden; kişisel durumların dikkate alınmaması, artan oranlı tarife, vergi dışında kalan gelir ve ortalama ücret üzerindeki gelir vergisi yükü konularında benzerliklerin tespit edilebilmiştir. Sadece vergiye tabi gelirin tanımlanmasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu yönleriyle yapılan analizin büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir.
- Kurumlar vergisi açısından: Tarife yapıları, yasal oranlar ve zararların aktarılması konularında benzerlikler tespit edilebilmiş olup; kapsam yönünden farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Bu yönleriyle yapılan analizin büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir.
- Stopaj oranları açısından; uygulanan en yüksek stopaj oranı dışında ülkelerin farklı yaklaşımlara sahip olduğu görülmektedir. Bu yönleriyle yapılan analizin başarılı olduğu söylenebilmektedir.
- Servet vergileri açısından; ülkeler veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisi uygulamasında kısmen benzerdir. Bu yönüyle yapılan analiz kısmen başarılıdır.
- Katma değer vergisi açısından standart oranlar benzerlik göstermekte iken, indirilmiş oran uygulamasında sadece Lesoto'nun ayrıştığı görülmektedir. Bu yönleriyle yapılan analizin büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

- Özel tüketim vergisi konusuna giren ürünlere bakıldığında, tütün ve tütün ürünleri vergiye tabiyken diğer ürün gruplarında farklılaşmaların olduğu görülmektedir. Bu yönüyle yapılan analiz kısmen başarılıdır.

Yapılan analizin SACU üyesi Küme 3 ülkelerindeki benzerlikleri tespit edebilmesi yönünden seçilen 19 vergi sistemi özelliğinden 9 tanesinin büyük ölçüde benzerlik gösterdiği; 9 tanesinin kısmen (bir ülke ayrışacak şekilde) benzerlik gösterdiği ve 1 tanesinin hiç benzerlik göstermediği görülmektedir. Bu yönüyle kümeleme analizinin benzerlikleri tespit etmede başarılı olduğu söylenebilmektedir.

SACU üyesi olup farklı kümede yer alan Esvatini açısından, yapılan analizin farklılıkları tespit edebilme başarısı değerlendirildiğinde; yapılan analizin gelir vergisi yönünden ayrışmaların tespit edilebilmesinde kısmen başarılı olduğu söylenebilmektedir. Kurumlar vergisi açısından benzerliklerin yoğun olması sebebiyle yapılan analiz başarısızdır. Bununla birlikte stopaj oranlarında çoğunlukla ayrışmalar mevcut olduğundan yapılan analiz başarılıdır. Son olarak servet vergileri, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinde benzerliklerin ve kısmi benzerliklerin yoğun olduğu görülmektedir. SACU üyesi Esvatini'nin (Küme 6) farklılıklarını tespit edebilmesi yönünden: seçilen 19 vergi sistemi özelliğinden, 5 tanesinde büyük ölçüde farklılık gösterdiği; 3 tanesinde çoğunluktan ayrıştığı ve 11 tanesinde Küme 3 ülkeleri ile tamamen benzerlik veya kısmen benzerlik gösterdiği görülmektedir. Tespit edilen farklılıkların çoğunluğunu gelir vergisi konuları oluşturduğundan, bu yönüyle kümeleme analizinin farklılıkları tespit etmede kısmen başarılı olduğu söylenebilmektedir. Bu aynı zamanda Esvatini'nin vergi uyumlaştırması yönünden SACU ülkelerinden kısmen ayrıştığını göstermektedir.

Bununla birlikte diğer SACU ülkelerinden farklı kümeye atanmış olan Esvatini'nin sadece gelir vergisi yönünden önemli farklılıklara sahip olduğu görülmektedir. Diğer vergi özelliklerinde Küme 3 ülkelerinin çoğunluğu ile veya ayrışan bir ülkesi ile benzer yaklaşımların bulunduğu görülmektedir. Bu durum SACU ülkelerinin vergi uyumlaştırması açısından kısmi düzeyde uyumlu olduğunu göstermektedir.

3.3.3. Orta ve Güney Amerika Örneklemine Dair Bulgular

Orta ve Güney Amerika örneklemi, Avrupa örnekleminden farklı olarak ileri düzeyde bütünleşme amacıyla kurulmuş birçok bölgesel birlikten oluşmaktadır. Afrika örnekleminden farklı olarak ise kurulmuş olan bölgesel birlikler arasında Afrika Birliği gibi hiyerarşik bir üst yapı bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu örneklem incelenirken, Afrika örneklemine benzer şekilde, bölgesel birliklerin vergi uyumlaştırması yönünden durumları ve kümeleme analizinin bölgesel birliklere üye ülkeler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları tespit edebilme başarısı değerlendirilecektir. Orta ve Güney Amerika örneklemi, Amerikan Devletleri Örgütü üyesi 23 ülkeden oluşmaktadır. Tablo 31'de örneklemdeki ülkeler ve vergi değişkenlerine dair bilgiler sunulmaktadır.

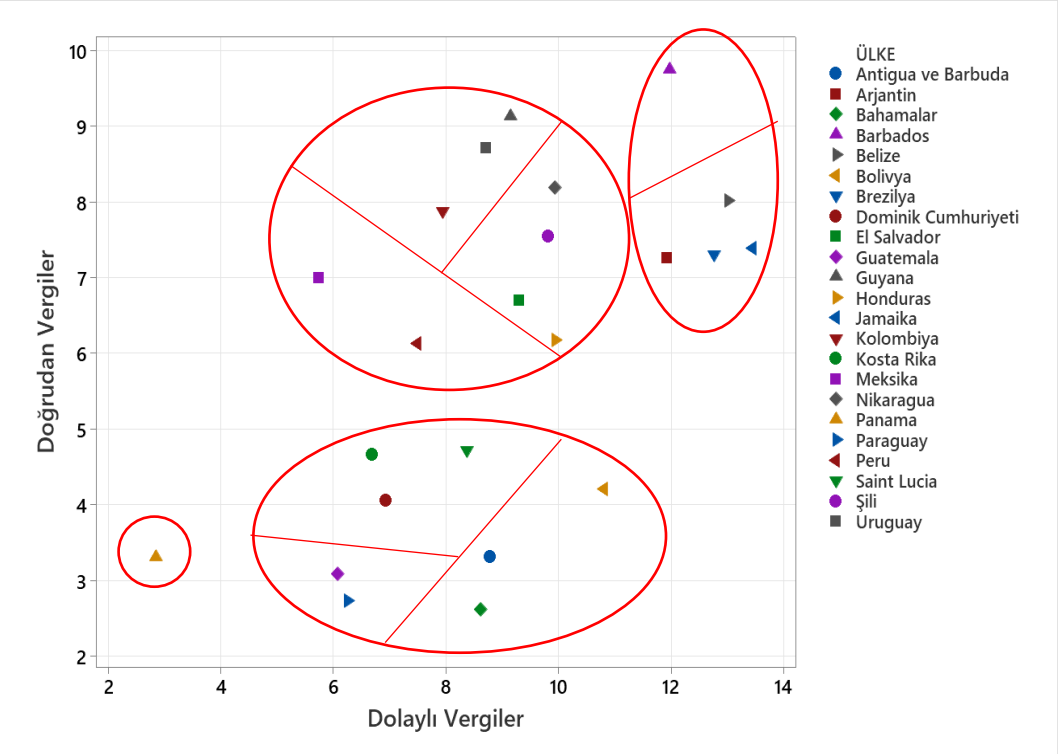
Tablo 31: *Orta ve Güney Amerika Örneklem Ülkeleri*

ÜLKE	DURUM	1100	1200	4000	5110	5121	Vergi Yükü
Bahamalar	CARICOM	0,0	0,0	2,6	6,8	1,8	18,8
Jamaika	CARICOM - CSME	3,3	3,2	0,9	9,6	3,8	28,6
Saint Lucia	CARICOM - CSME	2,3	1,9	0,4	5,9	2,4	20,6
Barbados	CARICOM - CSME	4,5	3,0	2,2	9,5	2,5	33,9
Guyana	CARICOM - CSME	3,3	5,4	0,5	4,9	4,3	23,2
Antigua ve Barbuda	CARICOM - CSME	0,0	1,7	1,6	7,3	1,5	18,0
Belize	CARICOM -SICA - CSME	2,7	4,4	1,0	8,1	4,9	29,1
Arjantin	MERCOSUR	2,0	2,7	2,6	10,6	1,3	28,2
Brezilya	MERCOSUR	3,0	2,8	1,5	11,9	0,9	32,5
Paraguay	MERCOSUR	0,3	2,3	0,2	5,0	1,3	14,0
Uruguay	MERCOSUR	4,0	2,7	2,0	6,8	2,0	26,6
Bolivya**	MERCOSUR - CAN	0,2	3,8	0,2	9,0	1,8	24,7
Meksika	PA	3,4	3,3	0,3	3,8	1,9	16,3
Şili	PA	1,5	4,9	1,1	8,3	1,5	21,0
Kolombiya	PA - CAN	1,3	4,7	1,8	6,7	1,2	19,7
Peru	PA - CAN	1,9	3,8	0,4	6,4	1,1	16,6
Panama	SICA	1,7	1,4	0,3	2,1	0,7	14,0
Dominik Cumhuriyeti	SICA	1,3	2,1	0,6	4,7	2,2	13,5
El Salvador	SICA	3,1	3,4	0,2	7,8	1,5	20,9
Guatemala	SICA	0,5	2,4	0,2	5,0	1,0	13,0
Honduras	SICA	1,8	3,8	0,6	7,0	3,0	21,5
Nikaragua	SICA	1,6	6,3	0,3	6,7	3,3	25,7
Kosta Rika	SICA	1,4	2,8	0,4	4,4	2,3	23,4
** MERCOSUR katılım sürecindedir.							

Orta ve Güney Amerika örneklemi hakkında ülkelerin vergi yükü dağılımlarına dair genel bir görünüm sunması amacıyla; doğrudan vergi niteliğinde olan gelir, kurumlar

ve servet vergileri ile dolaylı vergi niteliğinde olan genel tüketim vergileri ve özel tüketim vergilerine ait saçılım grafiği Şekil 22'de görülmektedir.

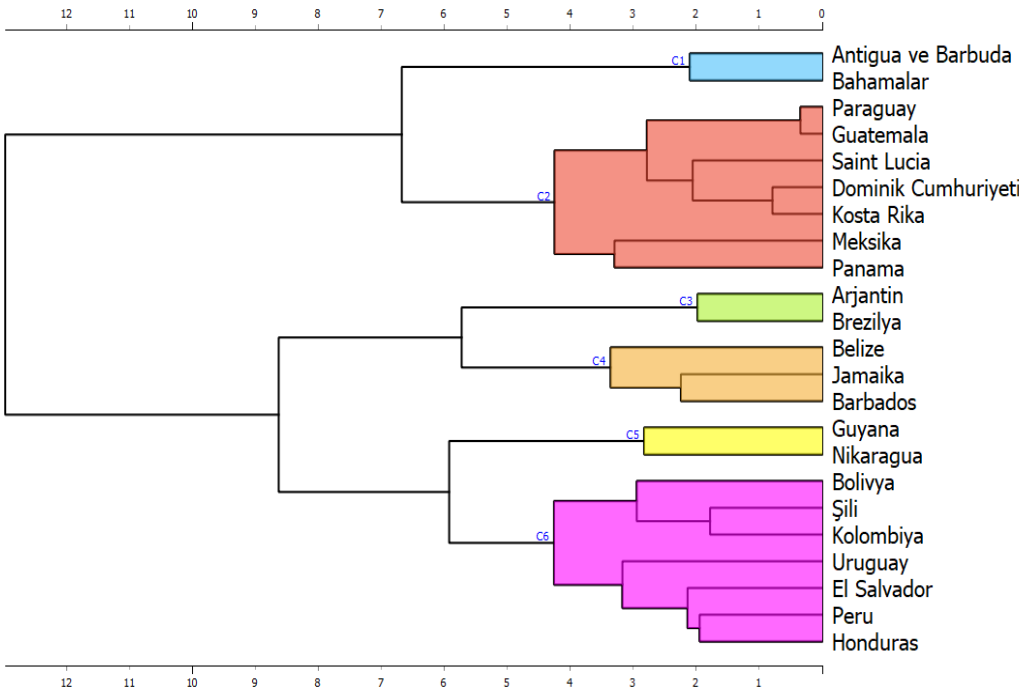
Şekil 22: *Orta ve Güney Amerika Örneklemi Saçılım Grafiği*



Şekil 22'den hareketle, Orta ve Güney Amerika örnekleminde ülke dağılımlarının 4 – 9 farklı kümede yoğunlaştığı görülmektedir. Bununla birlikte Panama, Meksika ve Barbados'un örneklemden nispeten ayrıştığı görülmektedir. Saçılım grafiği, kümelenme açısından ön fikir sağlamakla birlikte doğru bir kümelenmenin tespiti için benzerlik katsayılarından hareketle kümeleme analizi yapılması gerekmektedir. Bu şekilden hareketle, Orta ve Güney Amerika örneklemi için 4 ve 9 arasında bir küme sayısının seçilmesinin uygun görülmektedir. Ayrıca kümeleme analizi sonucunda, yığınlaşan bölgelerden ayrışmasından dolayı, Panama, Meksika ve Barbados'un ayrı bir küme oluşturması beklenmektedir. Saçılım grafiği, kümelenme açısından ön fikir sağlamakla birlikte doğru bir kümelenmenin tespiti için benzerlik katsayılarından hareketle kümeleme analizi yapılması gerekmektedir. Bu doğrultuda örnekleme ait küme ilişkilerini gösteren dendrogram Şekil 23'de gösterilmiştir[48] .

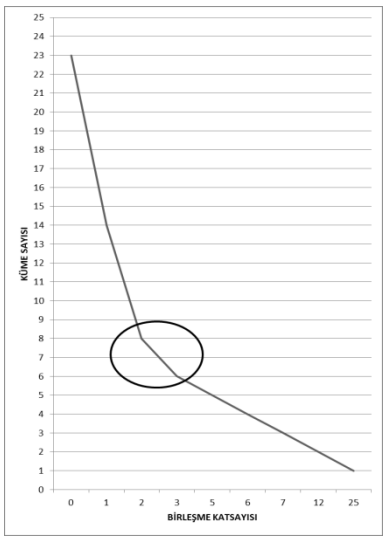
[48] Orta ve Güney Amerika örneklemine ait benzerlik katsayıları EK 5'de sunulmuştur.

Şekil 23: *Orta ve Güney Amerika Örneklemine ait Dendrogram*



Dendrogramın başarısı incelendiğinde, kofenetik korelasyon katsayısının 0,61 olarak elde edildiği görülmektedir. Buna göre küme birleşim noktaları belirlenirken, benzerlik matrisinden elde edilen verilerin bir kısmının bozulmaya uğradığı görülmektedir. Ancak Ward yönteminde bu durumun olağan olduğu Avrupa örnekleminde belirtilmiştir. Dendrogramdan yararlanarak tahmini bir küme sayısının belirlenebilmesi için Şekil 24'deki küme sayısı ve birleşme katsayıları grafiğine bakıldığında 6 ve 8 küme arasında bir seçim uygun gözükmektedir.

Şekil 24: *Orta ve Güney Amerika Örneklemi Küme Sayısı–Birleşme Katsayısı Grafiği*



Çalışmada kümeler arası benzerliğin bilgi kriterlerine uygun olması gözetilecek şekilde benzerlik katsayısı (SPSS'e göre yeniden ölçeklendirilmiş mesafe katsayısı = 3; Minitab'a göre Kareli Öklid Uzaklık Katsayısı = 18,5) seçilmiş olup; dendrogramdan 6 küme elde edilecek şekilde kümeler oluşturulmuştur. Bununla birlikte seçilen küme sayısının, optimum küme sayısı belirlemede kullanılan diğer yöntemlerle kıyaslandığında tutarlılık gösterdiği Tablo 32'de görülmektedir.

Tablo 32: *Orta ve Güney Amerika Örneklemi Optimum Küme Sayısının Belirlenmesi*

Küme Sayısı	Schwarz's Bayesian Criterion (BIC) / Ratio of Distance Measures	Silhouette Katsayısı
1		
2	1,245	
3	**1,649**	
4	1,382	
5	1,072	
6*	**1,481**	**0,4 (Makul)**
7	1,047	
8	1,014	
9	1,113	
10	1,229	
11	1,145	
12	1,163	
13	1,154	
14	1,053	
15	1,046	

Tablo 32 incelendiğinde optimum küme sayısının 3 küme seçiminde oluşacağı belirtilmektedir. Ancak bu denli kısıtlı bir küme sayısı küme içi farklılıkları arttıracağından vergi sistemi özellikleri itibariyle kıyas yapılmasını imkansız kılacaktır. Bununla birlikte 3 küme sayısının reddedilmesi durumunda Schwarz's Bayesian bilgi kriteri örneklemin 6 kümede optimumda birleşeceğini ifade etmektedir. Buna göre elde edilen kümelere dair bilgilere Tablo 33'de yer verilmektedir.

Tablo 33: *Orta ve Güney Amerika Örneklemi Küme Dağılımları*

KÜMELER	ÜLKELER	KÜME MERKEZLERİ (GSYİH'nın payı olarak)				
		1100	**1200**	**4000**	**5110**	**5121**
Küme 1 (2 Ülke)	Antigua ve Barbuda Bahamalar	0,01 (1,96)	0,86 (3,17)	2,09 (0,95)	7,04 (6,89)	1,65 (2,09)
		Küme 1, "4,42" uzaklık katsayısında birleşmektedir. Her iki ülke de Karayip Topluluğu (CARICOM) üyesidir.				

<table>
<tr><td rowspan="4">Küme 2
(7 Ülke)</td><td rowspan="4">Panama
Meksika
Saint Lucia
Paraguay
Guatemala
Dominik Cumh.
Kosta Rika</td><td>1100</td><td>1200</td><td>4000</td><td>5110</td><td>5121</td></tr>
<tr><td>1,56
(1,96)</td><td>2,31
(3,17)</td><td>0,36
(0,95)</td><td>4,43
(6,89)</td><td>1,70
(2,09)</td></tr>
<tr><td colspan="5">Küme 2, “18,07” uzaklık katsayısında birleşmektedir. Dendrogramdan hareketle birleşme uzaklıkları küçükten büyüğe doğru;
- Paraguay – Guatemala
- Dominik Cumh. – Kosta Rika – (görece) Saint Lucia
- Meksika – Panama
Birbirine en benzer ülkeler olarak belirlenmiştir.
Küme 2’de;
- 4 ülke, Orta Amerika Entegrasyon Sistemi (SICA) üyesidir.
Panama Dominik Cumh.
Guatemala Kosta Rika
- 1 ülke, Karayip Topluluğu (CARICOM) üyesidir.
Saint Lucia
- 1 ülke, Güney Ortak Pazarı (MERCOSUR) üyesidir.
Paraguay
- 1 ülke, Pasifik İttifakı üyesidir.
Meksika</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Küme 3
(2 Ülke)</td><td rowspan="3">Arjantin
Brezilya</td><td>1100</td><td>1200</td><td>4000</td><td>5110</td><td>5121</td></tr>
<tr><td>3,47
(1,96)</td><td>3,54
(3,17)</td><td>1,37
(0,95)</td><td>9,10
(6,89)</td><td>3,73
(2,09)</td></tr>
<tr><td colspan="5">Küme 3, “3,91” uzaklık katsayısında birleşmektedir.
Her iki ülke de Güney Ortak Pazarı (MERCOSUR) üyesidir.</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Küme 4
(3 Ülke)</td><td rowspan="3">Belize
Jamaika
Barbados</td><td>1100</td><td>1200</td><td>4000</td><td>5110</td><td>5121</td></tr>
<tr><td>1,98
(1,96)</td><td>3,88
(3,17)</td><td>0,90
(0,95)</td><td>7,43
(6,89)</td><td>1,72
(2,09)</td></tr>
<tr><td colspan="5">Küme 4, “11,29” uzaklık katsayısında birleşmektedir.
Jamaika ve Barbados birbirine en benzer ülkeler olup, Belize bu iki ülke ile daha uzak noktada birleşmektedir.
Üç ülke de, Karayip Topluluğu (CARICOM) ve Karayip Topluluğu Ortak Pazar ve Ekonomisi (CSME) üyesidir. Belize ayrıca Orta Amerika Entegrasyon Sistemi (SICA) üyesidir.</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Küme 5
(2 Ülke)</td><td rowspan="3">Guyana
Nikaragua</td><td>1100</td><td>1200</td><td>4000</td><td>5110</td><td>5121</td></tr>
<tr><td>2,49
(1,96)</td><td>2,75
(3,17)</td><td>2,04
(0,95)</td><td>11,27
(6,89)</td><td>1,09
(2,09)</td></tr>
<tr><td colspan="5">Küme 5, “8,00” uzaklık katsayısında birleşmektedir.
Bölgesel birlikler bağlamında benzerlik bulunmamaktadır.
Guyana, Karayip Topluluğu (CARICOM) ve Karayip Topluluğu Ortak Pazar ve Ekonomisi (CSME) üyesidir.
Nikaragua, Orta Amerika Entegrasyon Sistemi (SICA) üyesidir.</td></tr>
<tr><td rowspan="4">Küme 6
(7 Ülke)</td><td rowspan="4">Uruguay
Bolivya
Şili
Kolombiya
El Salvador
Peru
Honduras</td><td>1100</td><td>1200</td><td>4000</td><td>5110</td><td>5121</td></tr>
<tr><td>2,42
(1,96)</td><td>3,17
(3,17)</td><td>0,95
(0,95)</td><td>6,89
(6,89)</td><td>2,09
(2,09)</td></tr>
<tr><td colspan="5">Küme 6, “18,15” uzaklık katsayısında birleşmektedir. Dendrogramdan hareketle birleşme uzaklıkları küçükten büyüğe doğru;
- Şili – Kolombiya – Bolivya
- Peru – Honduras – El Salvador
Birbirine en benzer ülkeler olarak belirlenmiştir. Uruguay, bu ülkelere görece daha az benzemektedir.
Küme 6’da;
- 3 ülke, Pasifik İttifakı üyesidir.
Kolombiya Peru
Şili
- 3 ülke, And Milletler Topluluğu (CAN) üyesidir.
Kolombiya Peru
Şili
- 2 ülke, Orta Amerika Entegrasyon Sistemi (SICA) üyesidir.
El Salvador Honduras
- 1 ülke, Güney Ortak Pazarı (MERCOSUR) üyesidir.
Uruguay</td></tr>
<tr><td colspan="7">Tabloda benzerlikten kasıt, vergi yükü dağılımlarındaki benzerliktir.
Parantez içinde gösterilenler Orta ve Güney Amerika örneklemine ait merkez noktalarıdır.</td></tr>
</table>

Elde edilen kümelerden hareketle Orta ve Güney Amerika örneklemi için benzer vergi yüküne sahip ülkelerin dağılım haritası Şekil 25'de gösterilmektedir.

Şekil 25: *Orta ve Güney Amerika Örneklemi Kümelerinin Coğrafi Dağılımları*



Şekil 25'den hareketle, Küme 1, Küme 3 ve Küme 4'de yer alan ülkelerin, coğrafi açıdan birbirine komşu veya yakın ülkeleri kapsadığı görülmektedir. Bununla birlikte Küme 2 (Paraguay dışında) ve Küme 6 (Honduras ve Uruguay dışında) ülkelerinin de birbirine yakın konumlandığı söylenebilmektedir. Ancak Küme 5 ülkeleri arasında coğrafi olarak bir bütünlük bulunmamaktadır. Paraguay, Uruguay, Honduras, Guyana ve Nikaragua dışında, Orta ve Güney Amerika örneklemi için vergi yükü dağılımlarından elde edilen kümeler coğrafi bütünlüğü sağlamaktadır.

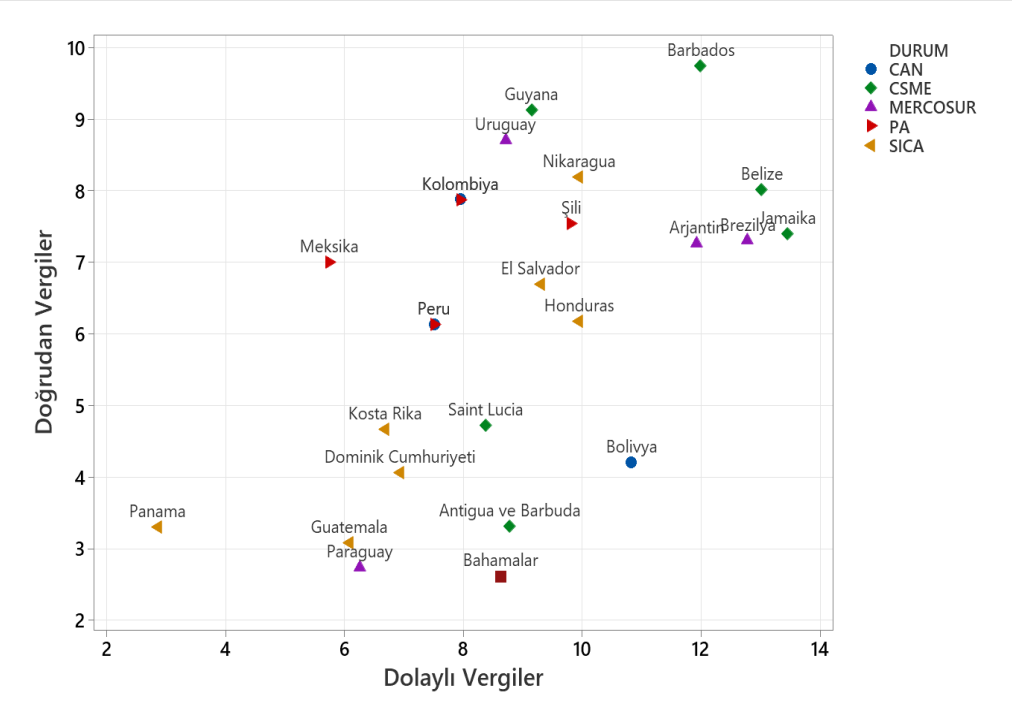
Orta ve Güney Amerika örneklemine ait ülkeler; atandıkları küme ve bölgesel birliklere üyelikleri bağlamında çeşitli dağılımlar bulunmaktadır. Elde edilen kümelerden hareketle ileri düzeyde bütünleşmek amacıyla kurulmuş bölgesel birlikler ve bu birliklere üye ülkelerin dağılımları Tablo 34'de sunulmaktadır.

Tablo 34: *Orta ve Güney Amerika'da Bölgesel Birliklere Üye Ülkelerin Küme Dağılımları*

Bölgesel Birlik	Bölgesel Birlik Üye Ülke Sayısı	Örneklemde Yer Alan Ülke Sayısı	Üye Ülkelerin Atandığı Kümeler
CSME	12 ülke	4 ülke	Küme 2 – 1 ülke - Saint Lucia Küme 4 – 2 ülke - Barbados - Jamaika Küme 5 – 1 ülke - Guyana
MERCOSUR*	5 ülke	4 ülke	Küme 2 – 1 ülke - Paraguay Küme 3 – 2 ülke - Arjantin - Brezilya Küme 6 – 2 ülke - Uruguay - Bolivya
CAN	4 ülke	3 ülke	Küme 6 – 3 ülke - Bolivya - Kolombiya - Peru
PA	4 ülke	4 ülke	Küme 2 – 1 ülke - Meksika Küme 6 – 3 ülke - Şili - Kolombiya - Peru
SICA	8 ülke	7 ülke	Küme 2 – 4 ülke - Dominik Cumhuriyeti - Guatemala - Kosta Rika - Panama Küme 5 – 1 ülke - Nikaragua Küme 6 – 2 ülke - El Salvador - Honduras
* Bolivya adaylık sürecinde olduğu için MERCOSUR ülkeleri arasında da değerlendirilecektir.			

Örnekleme alınan ülkelere ve bölgesel birlik dağılımlarına bakıldığında çalışmanın; SICA, Pasifik İttifakı, MERCOSUR ve CAN bölgesel birlikleri hakkında kapsamlı bilgi sunacağı görülmektedir. Buna karşın çalışma, CSME hakkında örneklem yetersizliğinden dolayı kısmi olarak bilgi sağlamaktadır. Orta ve Güney Amerika örneklemi ülkelerinin bölgesel birlik üyelikleri dikkate alınarak elde edilen vergi yükü dağılımları ise Şekil 26'da gösterilmektedir.

Şekil 26: *Ülkelerin Bölgesel Birlik Üyeliklerine Göre Vergi Yükü Saçılım Grafiği*



Şekil 26'dan hareketle; MERCOSUR ülkelerinden Arjantin ve Brezilya benzer vergi yükü dağılımına sahip olup; Uruguay ve Paraguay farklı kümelerde ayrışmaktadırlar. Bununla birlikte CARICOM ülkelerinin ileri bütünleşme sağlamak amacıyla oluşturduğu CSME ülkelerinden Jamaika, Belize ve Barbados'un benzer dağılıma sahip olduğu; Guyana ile Saint Lucia ve Antigua'nın ayrıştığı görülmektedir. SICA ülkeleri: Guatemala, Dominik Cumhuriyeti, Kosta Rika ve görece daha uzak olan Panama bir grup; El Salvador, Honduras ve görece daha uzak noktada yer alan Nikaragua diğer grup olmak üzere ikiye ayrışmaktadır. Pasifik İttifakı ülkelerinin benzer uzaklıklarda dağıldığı görülmektedir. CAN ülkelerinden ise Kolombiya ve Peru benzerken; Bolivya ayrışmaktadır. Bununla birlikte Antigua ve Barbuda ile Belize ait temel vergi sistemi özelliklerine ait bilgilere erişilemediğinden, üye oldukları birliklere yönelik kıyaslamaya alınamamaktadırlar.

Bu doğrultuda takip eden başlıklarda elde edilen kümeler ve Orta ve Güney Amerika kıtasındaki bölgesel birliklerin vergi sistemlerine ait temel özelliklerinin kıyaslanmasına yer verilmekte olup; hem kümeleme analizinin benzerlikleri ve farklılıkları tespit edebilme başarısı hem de bölgesel birliklerin vergi uyumlaştırması yönünden mevcut durumu incelenmektedir.

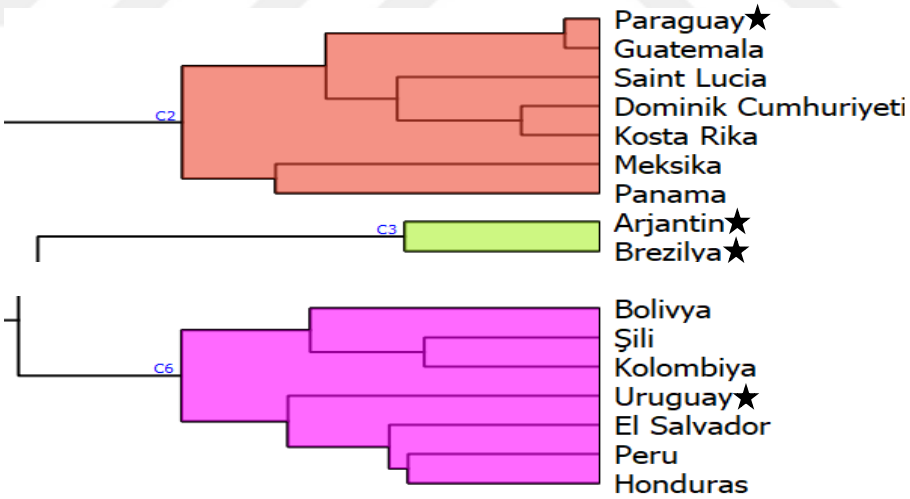
3.3.3.1. Güney Ortak Pazarı'na (MERCOSUR) Dair Bulgular

Güney Ortak Pazarı (MERCOSUR); Arjantin, Brezilya, Paraguay ve Uruguay ülkelerini kapsamaktadır. Bununla birlikte Venezüella'nın üyeliği askıya alınmıştır; ayrıca Bolivya'nın birliğe adaylık süreci devam etmektedir. Güney Ortak Pazarı, gümrük birliği yönünden ilerleme kaydetmekle beraber, ayrımcı uygulamaların sadece üretilmiş ürünler ile kısıtlanmış olması ve diğer vergilere dair uyumlaştırma kuralları içermemesinden ötürü vergi uyumlaştırması yönünden, dış ticaretten alınan vergiler hariç, ilerleme kaydedememiştir.

MERCOSUR kapsamında aday ülke Bolivya dâhil tüm birlik üyesi ülkeler örnekleme dâhil edilebilmiştir. Bu yönüyle elde edilecek bulgular, MERCOSUR için kapsamlı bir değerlendirme yapılabilmesine olanak sağlamaktadır.

Orta ve Güney Amerika örnekleminden elde edilen bulgular neticesinde Şekil 27'de, Küme 2, Küme 3 ve Küme 6'ya ait dendrogram temsil edilmekte olup; Tablo 35'de ise MERCOSUR ülkeleri vergi özellikleri gösterilmektedir.

Şekil 27: *Orta ve Güney Amerika Örneklemine Ait Küme 2, Küme 3 ve Küme 6 Dendrogramları*



Küme içi birleşme noktalarına bakıldığında, örnekleme alınan MERCOSUR ülkelerinden Arjantin ve Brezilya en benzer vergi yükü dağılımına sahip ülkelerdir. Daha sonra Uruguay ve Bolivya ikilisi gelmektedir. Paraguay ise daha uzak bir noktada bu iki kümeyle birleşmektedir. MERCOSUR ülkelerinin vergi sistemlerinin genel yapısı karşılaştırıldığında Tablo 35'de gösterilen bulgular elde edilmektedir.

Tablo 35: *MERCOSUR Ülkeleri Vergi Sistemlerinin Genel Özellikleri*

MERCOSUR					
ÜLKE ÖZELLİKLERİ	**ARJANTİN**	**BREZİLYA**	**URUGUAY**	**BOLİVYA**	**PARAGUAY**
Atanan Küme	**Küme 3**	**Küme 3**	**Küme 6**	**Küme 6**	**Küme 2**
GELİR VERGİSİ	**ARJANTİN**	**BREZİLYA**	**URUGUAY**	**BOLİVYA**	**PARAGUAY**
Mükellef ve Kapsam	Mukim olanların küresel gelirleri	Mukim olanların küresel gelirleri	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Kaynak ilkesi geçerlidir.
Gelir Konusu(1)	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar*	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları* 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları* 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar*	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları* 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar
Kişisel Durum(2)	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmaz.	Dikkate alınmaz.
Tarife Yapısı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı	Düz oranlı	Artan oranlı
Dilim Sayısı	9 dilim	5 dilim	8 dilim	-	3
Vergi Dışı Gelir	İstihdam gelirinden 5.330 Dolar istisna tutulur. Ayrıca 1.110 Dolar genel kazançtan istisna hakkı vardır. (2023 yılında yaklaşık 2 katına çıkartılmıştır.)	390 Dolar'a kadar vergi hesaplanmamaktadır.	11.125 Dolar'a kadar gelir istisnadır.	Yıllık 4 asgari ücret istisna olarak düşülmektedir. (Yaklaşık 1300 Dolar)	Yıllık 36 asgari ücret istisna olarak düşülmektedir. (Yaklaşık 3.800 Dolar)
Oranlar(3)	%5-%35 arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.	%0-%27,5 arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.	%0-%36 arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.	%13	%8-%10 arasında artan oranlı tarife uygulanmaktadır.
Ortalama ücret üzerindeki vergi yükü(4) (Ortalama ücret üzerindeki toplam mali yük (5))	16.800 Dolar (2022-Brüt) %8,74 (%23,04)	9.510 Dolar (2023-Brüt)[49] %3,8 (%17,80)	15.390 Dolar (2022-Brüt)[50] %1 (%19,06)	10.750 Dolar (2023-Brüt)[51] %9,77 (%22,48)	13.500 Dolar (2023-Brüt)[52] %5,71 (%14,71)
Diğer durumlar	Yüksek enflasyonlu ülkedir, hesaplamalarda sapmalar olma ihtimali vardır.	Ayrı bir tarife uygulanmaktadır.	Çeşitli istisnalar uygulanmaktadır.	*Kar payı gelirleri vergilendirilmez.	-
KURUMLAR VERGİSİ	**ARJANTİN**	**BREZİLYA**	**URUGUAY**	**BOLİVYA**	**PARAGUAY**
Kapsam	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Kaynak ilkesi geçerlidir.
Tarife Yapısı	Artan oranlı	Düz oranlı çok çeşit vergi uygulanır.	Düz oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı
Oran	%25 / %30 / %35	Efektif vergi oranı %34	%25	%25	%10
Zararların Aktarılması	Geriye: 0 yıl İleriye: 5 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız	Geriye: 0 yıl İleriye: 5 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: 3 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: 5 yıl
STOPAJ ORANLARI (6)	**ARJANTİN**	**BREZİLYA**	**URUGUAY**	**BOLİVYA**	**PARAGUAY**
En Düşük Oran	%0	%0	%0	%12,5	%8
En Yüksek Oran	%35	%25	%25	%12,5	%30
ÇVÖA Sayısı	27 ülke	36 ülke	23 ülke	9 ülke	5 ülke
SERVET VERGİLERİ	**ARJANTİN**	**BREZİLYA**	**URUGUAY**	**BOLİVYA**	**PARAGUAY**
Net Servet Vergisi	+	-	+	+	-
Veraset ve İntikal Vergisi	-	+	+	+	-
Emlak Vergisi	+	+	+	+	+

[49] https://tradingeconomics.com/brazil/wages verilen net ücretten hesaplanmıştır.

[50] https://tradingeconomics.com/uruguay/wages

[51] https://www.paylab.com/bo/salaries-in-country

[52] https://worldsalaries.com/average-salary-in-paraguay/

KATMA DEĞER VERGİSİ	ARJANTİN	BREZİLYA	URUGUAY	BOLİVYA	PARAGUAY
Standart Oran	%21	Federal düzeyde, eyalet düzeyinde ve yerel düzeyde çeşitli oranlarla üç farklı tüketim vergisi biçimi uygulanmaktadır.	%22	%13	%10
İndirilmiş Oranlar	**%10,5** Bazı finansal işlemler Bazı yolcu taşımacılığı hizmetleri Bazı kültürel materyaller		**%10** Bazı temel veya işlenmemiş gıdalar Bazı ilaç ve diğer sağlık ürünleri Turistik hizmetler Sağlık hizmetleri	-	**%5** Bazı temel veya işlenmemiş gıdalar Bazı ilaç ve diğer sağlık ürünleri Tarımsal ve hayvancılık ile ilgili bazı girdi, ekipman, alet vd. teslimleri
Arttırılmış Oranlar	%27 Konut dışında sunulan telekomünikasyon, gaz, elektrik, su temin ve hizmetleri Kanalizasyon ve drenaj hizmetleri	-	-	-	-
Bazı İstisna Konuları (İlgili konularda en az bir veya birkaç istisna bulunması hali)	Eğitim, kültür, spor, sanat, bilim gibi konulara yönelik olanlar İşlenmiş veya işlenmemiş temel tüketime konu gıda ürünleri Hava, kara, deniz gibi çeşitli yolcu taşımacılığına konu hizmetler Finansal hizmet ve işlemler	-	Eğitim, kültür, spor, bilim gibi konulara yönelik olanlar İşlenmiş veya işlenmemiş temel tüketime konu gıda ürünleri Finansal hizmet ve işlemler	Eğitim, kültür, spor, bilim gibi konulara yönelik olanlar Turizme yönelik sunulan ürün ve hizmetler Finansal hizmet ve işlemler	Finansal hizmet ve işlemler
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	**ARJANTİN**	**BREZİLYA**	**URUGUAY**	**BOLİVYA**	**PARAGUAY**
Kapsam	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Alkolsüz içecekler Motorlu taşıtlar Mücevherat	-	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Alkolsüz içecekler Motorlu taşıtlar Madeni yağlar ve petrol ürünleri Kozmetik ürünleri	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Alkolsüz içecekler Motorlu taşıtlar	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Alkolsüz içecekler Madeni yağlar ve petrol ürünleri Kozmetik ürünleri Mücevherat Silah ve mühimmat

(1): Gelir vergisinin konusuna giren temel gelir unsurları listelenmiş olup; vergilendirilecek ögeler ve tarifeler bağlamında farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca sayılan gelir unsurlarının bazıları gelir vergisine bazıları düz veya artan oranlı kaynakta kesintiye tabi olabilmekte veya vergiye tabi gelire dâhil edilebilmektedir.

(2): Kişisel durum: Vergiye tabi gelirin ve verginin hesaplanmasında evlilik, çocuk sayısı, engellilik gibi kişisel durumlara sağlanan istisna ve indirimlerdir.

(3): Kişisel durumların dikkate alınmadığı standart gelir vergisi tarifesine dair matrah ve oranları içerir.

(4): İlgili ülkedeki ortalama brüt ücret üzerinden, bekâr ve çocuksuz bir kişinin sigorta ödemeleri, istisnaları ve indirimleri verginin hesaplanmasında dikkate alınarak hesaplanmıştır. Parantez içinde verilen veri ise kişinin toplam mali yükünün geliri içindeki payını göstermektedir.

Yıllık ortalama brüt ücret, 2023 yılı için, www.salaryexplorer.com/ , www.averagesalarysurvey.com , www.worldsalaries.com da yer alan verilerden seçilmiştir. Bu kaynaklar ankete dayalı veri ürettikleri için farklı ortalama ücretler sunabilmektedirler. İlgili veri seçiminde gelir vergisi dilimleri ve istisna tutarları dikkate alınarak en azından birinci veya ikinci dilimde vergi hesaplanabilmesi gözetilmiştir.

(5): Sosyal güvenlik katkı payları, kilise vergileri, bordro vergileri gibi diğer mali yükümlülüklerin eklenmesi halinde ortalama brüt ücret üzerindeki toplam mali yükü ifade etmektedir.

(6): Stopaj oranları oldukça detaylı bir uygulama yapısına sahip olduğundan, çalışmada sadece kar payı, faiz, gayrimaddi hak ve diğer stopaja tabi gelirlere uygulanan en düşük ve en yüksek oranlar değerlendirilmiştir. Böylelikle çalışmada, stopaj oranlarında detaylı bir uyum arayışından ziyade, ülkelerin genel yaklaşımları değerlendirilmektedir.

NOT: Yerel para birimleri 13 Mayıs 2023 Dolar kuru üzerinden çevrilmiştir.

Vergi yükü verileri kullanılarak yapılan kümeleme analizinden elde edilen bulgularda, MERCOSUR ülkeleri bakımından, başarılı bir sonuçtan bahsedilebilmesi için; Küme 3'e atanmış olan Arjantin ve Brezilya'nın vergi özelliklerinin benzer olması; Küme 6'ya atanmış Uruguay ve Bolivya'nın vergi özelliklerinin benzer olması ve Küme 2'ye atanan Paraguay'ın vergi özellikleri bakımından diğer ülkelerden farklı olması gerekmektedir. Bu bağlamda;

- *Gelir vergisi yönünden:*
  - Küme 3 ülkeleri arasında, tarife dilimleri dışındaki, benzerlikler tespit edilebilmiştir. Küme 6 ülkelerinde ise tarife yapısı ve kişisel durumlar dışındaki diğer konular benzerlik göstermektedir. Küme 2 ise tarife dilim sayısı ve toplam mali yük itibariyle diğer iki kümeden ayrışmakta olup; diğer gelir vergisi konularında diğer kümelerle benzerlikler taşımaktadır.
  - Bu yönüyle yapılan analizin Küme 3'deki benzerlikleri tespit etmede büyük ölçüde başarılı; Küme 6'daki benzerlikleri tespit etmede kısmen başarılı; ve Küme 2'nin farklılıklarını tespit etmede başarılı olduğu söylenebilmektedir.
  - MERCOSUR ülkeleri vergi uyumlaştırması açısından değerlendirildiğinde, önemli olduğu düşünülen vergiye tabi gelir unsurlarının, çeşitli istisnai durumlar içermekle birlikte, bütün ülkelerde benzer olduğu görülmektedir. Gelir vergisi açısından önemli olduğu düşünülen ortalama ücret üzerindeki gelir vergisi yükü dağılımlarında kümeler arasında anlamlı benzerlik veya farklılık bulunmamaktadır. Ancak toplam mali yük konusunda Küme 3 ve Küme 6 ülkeleri arasındaki benzerliğin, Küme 2'deki farklılığın tespit edilebilmiş olması önemli bir bulgu olarak görülmektedir. Gelir vergisi yönünden MERCOSUR ülkelerinin mükellef ve kapsam ile tarife yapıları dışında Paraguay hariç uyumlu olduğu söylenebilmektedir.
- *Kurumlar vergisi yönünden:*
  - Küme 3 ülkelerindeki benzerlik bulunmamaktadır. Küme 6 ülkeleri bütün unsurlarda benzerdir. Küme 2 ise yasal oranlar itibariyle diğer kümelerden ayrışmakta olup; diğer konularda Küme 6 ile benzerlik göstermektedir.
  - Bu yönüyle yapılan analizin Küme 3'deki benzerlikleri tespit etmede başarısız; Küme 6'daki benzerlikleri tespit etmede büyük ölçüde başarılı; ve Küme 2'nin farklılıklarını tespit etmede kısmen başarılı olduğu söylenebilmektedir.
  - Vergi uyumlaştırması açısından değerlendirildiğinde ise kurumlar vergisi açısından kümeler içi benzerliklere rastlansa da uyumlu bir görünüm olduğu söylenememektedir.

- *Stopaj oranları yönünden:*
    - Küme 3 ülkelerinde en yüksek stopaj oranının görece Arjantin'de fazla olması dışında ayrışma bulunmamaktadır. Küme 6 ülkelerinin bütün unsurlarda ayrıştığı görülmektedir. Küme 2 ise bütün konularda büyük ölçüde diğer ülkelerden ayrışmaktadır.
    - Bu yönüyle yapılan analizin Küme 3'deki benzerlikleri tespit etmede kısmen başarılı; Küme 6'daki benzerlikleri tespit etmede başarısız; ve Küme 2'nin farklılıklarını tespit etmede kısmen başarılı olduğu söylenebilmektedir.
    - Vergi uyumlaştırması açısından değerlendirildiğinde ise tüm ülkeler arasında uyum olmadığı görülmektedir.
- *Servet vergileri yönünden:*
    - Net servet vergisi, veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisinin uygulanması bakımından değerlendirildiğinde; yapılan analizin Küme 3'deki benzerlikleri tespit etmede başarısız; Küme 6'daki benzerlikleri tespit etmede büyük ölçüde başarılı; ve Küme 2'nin farklılıklarını tespit etmede düşük düzeyde başarılı olduğu söylenebilmektedir.
    - Vergi uyumlaştırması açısından; emlak vergisinin uygulanmasında tam bir uyum olduğu; net servet vergileri ile veraset ve intikal vergisinin uygulanmasında çoğunluk uygulanmasına yönelik yaklaşım izlemektedir.
- *Katma değer vergisi yönünden:*
    - Brezilya'nın siyasal olarak farklı düzeylerde katma değer tanımlamasından dolayı Küme 3 ülkeleri kıyaslanamamaktadır. Bununla birlikte Küme 6 ülkelerinde ise bir bütünlük olduğu söylenememektedir. Küme 2'nin farklılıkları değerlendirildiğinde standart oranlardaki görece farklılığın ve indirilmiş oranlardaki farklılığın tespit edildiği görülmektedir. Ayrıca istisna konusuna giren unsurlarda diğer ülkelere kıyasla dar kapsamlı yaklaşım izlediği görülmektedir.
    - Bu yönüyle yapılan analizin Küme 3'deki benzerlikleri tespit edemediği; Küme 6'daki benzerlikleri tespit etmede başarısız; ve Küme 2'nin farklılıklarını tespit etmede büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir.
    - Vergi uyumlaştırması açısından değerlendirildiğinde ise tüm ülkelerin farklı katma değer vergisi yaklaşımı izlediği ve uyumun olmadığı görülmektedir.

- *Özel tüketim vergisi yönünden:*
    - Bütün ülkelerin tütün ve tütün ürünleri, alkollü içecekler ve alkolsüz içecekleri verginin kapsamına aldığı görülmektedir. Benzerlikler ve farklılıklar konusunda kıyası mümkün kılan anlamlı bir dağılım bulunmamaktadır. Bu yönüyle yapılan analizin Küme 3'deki benzerlikleri tespit edemediği; Küme 6'daki benzerlikleri tespit etmede başarılı; ve Küme 2'nin farklılıklarını tespit etmede başarısız olduğu söylenebilmektedir.
    - Vergi uyumlaştırması açısından ise özel tüketime tabi olup ayrışan ürünlerde ülkelerin kendi aralarında çeşitli benzerlikler içerdiği görülmektedir. Bununla birlikte tütün ve tütün ürünleri, alkollü içecekler ve alkolsüz içecekler konusunda görülen bazı ortak yaklaşımlara rağmen, özel tüketim vergileri konusunda yeterli düzeyde uyumun olmadığı görülmektedir.

İlk olarak benzerlikler açısından genel bir değerlendirme yapıldığında; Küme 3 ülkelerindeki benzerliklerin gelir vergisi ve stopaj oranlarında tespit edilebildiği görülmektedir. Kurumlar vergisi, servet vergileri, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinde farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Küme 6 için gelir vergisi, kurumlar vergisi, servet oranları ve özel tüketim vergilerinde belirli benzerliklerin olduğu görülmektedir. Stopaj oranlarında ve katma değer vergisinde farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Farklılıklar açısından ise; Küme 2'nin bütün vergi konularında diğer ülkelerden tamamen veya kısmen ayrıştığı konuların tespit edilebildiği görülmektedir. Sonuç olarak kümeleme analizinin MERCOSUR ülkelerindeki genel benzerlik ve farklılıkları tespit ederken genellikle kısmen başarılı sonuçlar verdiği söylenebilmektedir. Çünkü benzerlikler yönünden Küme 3 ülkeleri düşük düzeyde başarılıdır. Küme 6 ülkelerinin kısmen başarılı olduğu söylenebilmektedir. Buna karşın Küme 2 farklılıkların tespit edilmesi konusunda kısmen başarılıdır.

Vergi uyumlaştırması açısından genel bir değerlendirme yapıldığında MERCOSUR ülkelerinde: Gelir vergisi konusunda kısmi bir uyumun olduğu; servet vergilerinde uyumun sağlandığı söylenebilmektedir. Bununla birlikte kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve stopaj oranları konularında MERCOSUR ülkeleri arasında önemli ayrışmalar bulunmaktadır. Bu sebeple vergi uyumlaştırması açısından düşük düzeyde olduğu söylenebilmektedir.

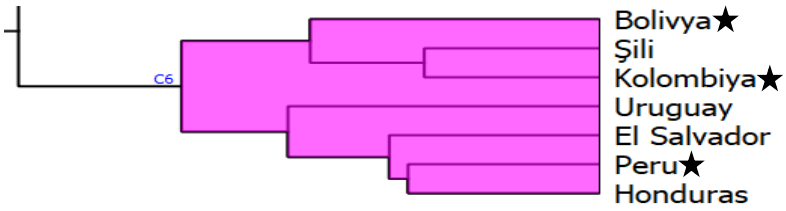
3.3.3.2. And Milletler Topluluğu'na (CAN) Dair Bulgular

And Milletler Topluluğu (CAN); Bolivya, Kolombiya, Ekvador ve Peru ülkelerinden oluşmaktadır. Ekonomik bütünleşme açısından değerlendirildiğinde henüz gümrük birliği aşamasında olan And Milletler Topluluğu, vergi uyumlaştırması açısından gümrük vergilerinin uyumlaştırılması ve ortak gümrük tarifesi, ortak katma değer ve özel tüketim vergisi kuralları, ayrımcı mali yükümlülüklerin uygulanmaması ile çifte vergilendirme ve bilgi değişimine dair düzenlemelere kurucu antlaşmasında ve çeşitli birlik kararlarında yer vermektedir.

CAN kapsamında veri kısıtından dolayı sadece Ekvador örnekleme dahil edilememiştir. Bu yönüyle elde edilecek bulgular, CAN için büyük ölçüde değerlendirme yapılabilmesine olanak sağlamaktadır. Bununla birlikte CAN ülkelerinin hepsi Küme 6'da toplanmakta olup; kümeleme analizinin başarısı konusunda da bir değerlendirme yapılmasına olanak sağlamaktadır.

Orta ve Güney Amerika örnekleminden elde edilen bulgular neticesinde Şekil 28'de, Küme 6'ya ait dendrogram temsil edilmekte olup; Tablo 36'da ise CAN ülkeleri vergi özellikleri gösterilmektedir.

Şekil 28: *Orta ve Güney Amerika Örneklemine Ait Küme 6 Dendrogramı*



Küme içi birleşme noktalarına bakıldığında, örnekleme alınan CAN ülkelerinden Kolombiya ve Bolivya en benzer vergi yükü dağılımına sahip ülkelerdir. Peru ise daha uzak bir noktada bu iki ülkeyle birleşmektedir. CAN ülkelerinin vergi sistemlerinin genel yapısı karşılaştırıldığında Tablo 36'da gösterilen bulgular elde edilmektedir.

Tablo 36: *CAN Ülkeleri Vergi Sistemlerinin Genel Özellikleri*

CAN			
ÜLKE ÖZELLİKLERİ	**BOLİVYA**	**KOLOMBİYA**	**PERU**
Atanan Küme	**Küme 6**	**Küme 6**	**Küme 6**
GELİR VERGİSİ	**BOLİVYA**	**KOLOMBİYA**	**PERU**
Mükellef ve Kapsam	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Mukim olanların küresel gelirleri	Mukim olanların küresel gelirleri
Gelir Konusu(1)	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları* 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları* 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar
Kişisel Durum(2)	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.
Tarife Yapısı	Düz oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı
Dilim Sayısı	-	7 dilim	5 dilim
Vergi Dışı Gelir	Yıllık 4 asgari ücret istisna olarak düşülmektedir. (Yaklaşık 1300 Dolar)	-	Yaklaşık 9.450 dolar vergiye tabi değildir.
Oranlar(3)	%13	%0 - %39 arasında çeşitli katsayılarla hesaplanmaktadır.	%8 - %30 arasında çeşitli katsayılar kullanılarak hesaplanmaktadır.
Ortalama ücret üzerindeki vergi yükü(4) (Ortalama ücret üzerindeki toplam mali yük (5))	10.750 Dolar (2023-Brüt)[53] %9,77 (%22,48)	12.250 Dolar (2023-Brüt)[54] %5,01[55] (%14,01)	24.700 Dolar (2023-Brüt)[56] %6,90 (%19,90)
Diğer durumlar	*Kar payı gelirleri vergilendirilmez.	Emeklilik ve maluliyet aylıkları gibi tazminatlar vergiye tabidir. *Kar payları ayrı bir tarifede vergilendirilir.	-
KURUMLAR VERGİSİ	**BOLİVYA**	**KOLOMBİYA**	**PERU**
Kapsam	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri
Tarife Yapısı	Düz oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı
Oran	%25	%35	%29,5
Zararların Aktarılması	Geriye: 0 yıl İleriye: 3 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: 12 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: 4 yıl
STOPAJ ORANLARI (6)	**BOLİVYA**	**KOLOMBİYA**	**PERU**
En Düşük Oran	%12,5	%0	%5
En Yüksek Oran	%12,5	%20	%30
ÇVÖA Sayısı	9 ülke	15 ülke	11 ülke
SERVET VERGİLERİ	**BOLİVYA**	**KOLOMBİYA**	**PERU**
Net Servet Vergisi	+	+	-
Veraset ve İntikal Vergisi	+	+	-
Emlak Vergisi	+	+	+
KATMA DEĞER VERGİSİ	**BOLİVYA**	**KOLOMBİYA**	**PERU**
Standart Oran	%13	%19	%18
İndirilmiş Oranlar	-	**%5** İşlenmiş veya işlenmemiş temel tüketime konu gıda ürünleri Sağlık hizmetleri	**%10** Otel konaklamaları Hazır sunulan yiyecekler
Arttırılmış Oranlar	-	-	-
Bazı İstisnalar	Eğitim, kültür, spor, bilim gibi konulara yönelik olanlar Turizme yönelik sunulan ürün ve hizmetler Finansal hizmet ve işlemler	Eğitim, kültür, spor, bilim gibi konulara yönelik olanlar Altyapı gerektiren teslim ve hizmetler (su, elektrik, gaz vd.) Finansal hizmet ve işlemler	Eğitim, kültür, spor, bilim gibi konulara yönelik olanlar İşlenmiş veya işlenmemiş temel tüketime konu gıda ürünleri Hava, kara, deniz gibi çeşitli yolcu taşımacılığına konu hizmetler

[53] https://www.paylab.com/bo/salaries-in-country

[54] https://worldsalaries.com/average-salary-in-colombia/

[55] https://investomatica.com/income-tax-calculator/colombia kullanılarak hesaplanmıştır.

[56] https://worldsalaries.com/average-salary-in-peru/

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	BOLİVYA	KOLOMBİYA	PERU
Kapsam	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Alkolsüz içecekler Motorlu taşıtlar	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Motorlu taşıtlar Petrol ürünleri Kumar ve kumar ekipmanları

(1): Gelir vergisinin konusuna giren temel gelir unsurları listelenmiş olup; vergilendirilecek ögeler ve tarifeler bağlamında farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca sayılan gelir unsurlarının bazıları gelir vergisine bazıları düz veya artan oranlı kaynakta kesintiye tabi olabilmekte veya vergiye tabi gelire dâhil edilebilmektedir.

(2): Kişisel durum: Vergiye tabi gelirin ve verginin hesaplanmasında evlilik, çocuk sayısı, engellilik gibi kişisel durumlara sağlanan istisna ve indirimlerdir.

(3): Kişisel durumların dikkate alınmadığı standart gelir vergisi tarifesine dair matrah ve oranları içerir.

(4): İlgili ülkedeki ortalama brüt ücret üzerinden, bekâr ve çocuksuz bir kişinin sigorta ödemeleri, istisnaları ve indirimleri verginin hesaplanmasında dikkate alınarak hesaplanmıştır. Parantez içinde verilen veri ise kişinin toplam mali yükünün geliri içindeki payını göstermektedir.

Yıllık ortalama brüt ücret, 2023 yılı için, www.salaryexplorer.com/ , www.averagesalarysurvey.com , www.worldsalaries.com da yer alan verilerden seçilmiştir. Bu kaynaklar ankete dayalı veri ürettikleri için farklı ortalama ücretler sunabilmektedirler. İlgili veri seçiminde gelir vergisi dilimleri ve istisna tutarları dikkate alınarak en azından birinci veya ikinci dilimde vergi hesaplanabilmesi gözetilmiştir.

(5): Sosyal güvenlik katkı payları, kilise vergileri, bordro vergileri gibi diğer mali yükümlülüklerin eklenmesi halinde ortalama brüt ücret üzerindeki toplam mali yükü ifade etmektedir.

(6): Stopaj oranları oldukça detaylı bir uygulama yapısına sahip olduğundan, çalışmada sadece kar payı, faiz, gayrimaddi hak ve diğer stopaja tabi gelirlere uygulanan en düşük ve en yüksek oranlar değerlendirilmiştir. Böylelikle çalışmada, stopaj oranlarında detaylı bir uyum arayışından ziyade, ülkelerin genel yaklaşımları değerlendirilmektedir.

NOT: Yerel para birimleri 13 Mayıs 2023 Dolar kuru üzerinden çevrilmiştir.

Vergi yükü verileri kullanılarak yapılan kümeleme analizinden elde edilen bulgularda, CAN ülkeleri bakımından, başarılı bir sonuçtan bahsedilebilmesi için sadece Küme 6'ya atanmış olan Bolivya, Kolombiya ve Peru'nun vergi özelliklerinin benzer olması gerekmektedir. Çünkü CAN üyesi ülkeler, vergi yükü değişkenlerindeki benzerlikten dolayı aynı kümede yer almaktadır. Bu bağlamda;

- Gelir ve kurumlar vergisi konularında genel bir benzerlik bulunmakta olup kurumlar vergisinde yasal oranlardaki farklılık benzerliği önemli derece olumsuz etkilemektedir. Bu yönleriyle yapılan analizin, gelir vergisi açısından büyük ölçüde; kurumlar vergisi açısından ise kısmen başarı sağladığı söylenebilmektedir.
- Stopaj oranları yönünden çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları dışında benzerlik bulunmamaktadır. Bu yönüyle analiz başarısızdır.
- Servet vergileri yönünden Peru'daki ayrışmalardan dolayı kısmi benzerliklerin olduğu görülmektedir. Bu yönüyle yapılan analizin başarılıdır.
- Katma değer vergisi yönünden standart oranlar ve diğer unsurlar kısmi benzerlik göstermektedir. Bu yönüyle analizin kısmen başarılıdır.
- Özel tüketim vergileri açısından tütün ve tütün ürünleri ve alkollü içeceklerde benzer yaklaşımın; diğer ürün gruplarında kısmi benzerliklerin olduğu görülmektedir. Bu yönüyle yapılan analizin başarısız olduğu söylenebilmektedir.

Benzerlikler açısından genel bir değerlendirme yapıldığında vergi yükü verilerinden hareketle yapılan kümeleme analizinin CAN için kısmen başarı gösterdiği görülmektedir. Vergi uyumlaştırması açısından değerlendirildiğinde, çoğu vergi sistemi özelliğinde kısmi ve üzerinde uyum olması sebebiyle uyumlu bir yapıya sahip olduğu söylenebilmektedir.

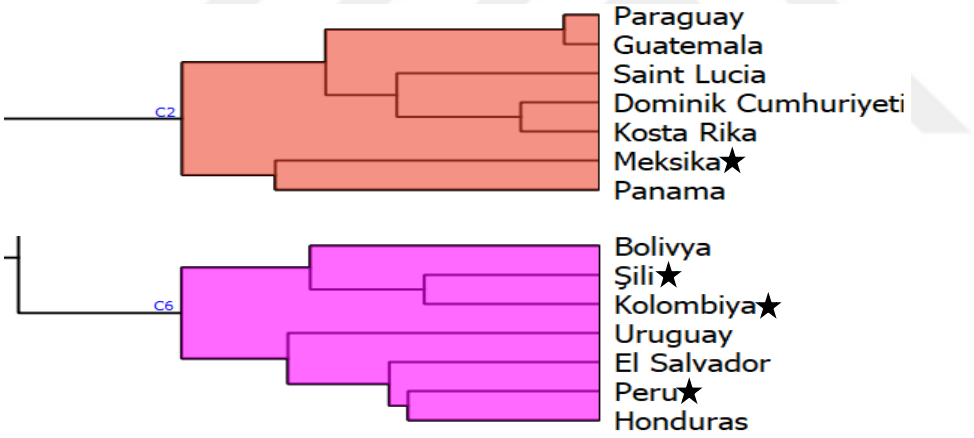
3.3.3.3. Pasifik İttifakı'na (PA-Pacifik Alliance) Dair Bulgular

Pasifik İttifakı (PA-Pacifik Alliance); Şili, Kolombiya, Meksika ve Peru ülkelerini kapsamaktadır. Birlik; serbest ticaret bölgesi ve gümrük birliğinin kurulmasının yanı sıra insanların serbest dolaşımı ve sermaye piyasalarının bütünleştirilmesi gibi ortak pazar ve ekonomik birlik açısından ilerlemeler gerçekleştirmiştir.

PA kapsamında, tüm birlik üyesi ülkeler örnekleme dahil edilebilmiştir. Bu yönüyle elde edilecek bulgular, PA için kapsamlı bir değerlendirme yapılabilmesine olanak sağlamaktadır. PA üyesi ülkelerden 3 tanesi Küme 6'da yer alırken 1 tanesi Küme 2'de yer almaktadır.

Orta ve Güney Amerika örnekleminden elde edilen bulgular neticesinde Şekil 29'da, Küme 2 ve Küme 6'ya ait dendrogram temsil edilmekte olup; Tablo 37'de ise PA içi vergi sistemlerinin uyumunu değerlendirilmektedir.

Şekil 29: *Orta ve Güney Amerika Örneklemine Ait Küme 2 ve Küme 6 Dendrogramları*



Küme içi birleşme noktalarına bakıldığında, örnekleme alınan PA ülkelerinden Kolombiya ve Şili en benzer vergi yükü dağılımına sahip ülkelerdir. Daha sonra Peru bu iki ülkeyle birleşmektedir. Meksika ise farklı bir kümede yer almakta olup daha uzak bir noktada Küme 6 ile birleşmektedir. PA ülkelerinin vergi sistemlerinin genel yapısı karşılaştırıldığında Tablo 37'de gösterilen bulgular elde edilmektedir.

Tablo 37: *PA Ülkeleri Vergi Sistemlerinin Genel Özellikleri*

PA				
ÜLKE ÖZELLİKLERİ	**ŞİLİ**	**KOLOMBİYA**	**PERU**	**MEKSİKA**
Atanan Küme	**Küme 6**	**Küme 6**	**Küme 6**	**Küme 2**
GELİR VERGİSİ	**ŞİLİ**	**KOLOMBİYA**	**PERU**	**MEKSİKA**
Mükellef ve Kapsam	Mukim olanların küresel gelirleri	Mukim olanların küresel gelirleri	Mukim olanların küresel gelirleri	Mukim olanların küresel gelirleri
Gelir Konusu(1)	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları* 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları* 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar
Kişisel Durum(2)	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.
Tarife Yapısı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı
Dilim Sayısı	7 dilim (Matrah için) 7 dilim (Vergi için)	7 dilim	5 dilim	11 dilim
Vergi Dışı Gelir	-	-	Yaklaşık 9.450 dolar vergiye tabi değildir.	-
Oranlar(3)	Matrah üzerinden %0-%35,50 Vergi üzerinden %0-%35,50 İki aşamalı oranlar uygulanır.	%0 - %39 arasında çeşitli katsayılarla hesaplanmaktadır.	%8 - %30 arasında çeşitli katsayılar kullanılarak hesaplanmaktadır.	%1,92-%35 arası uygulanmaktadır.
Ortalama ücret üzerindeki vergi yükü(4) (Ortalama ücret üzerindeki toplam mali yük (5))	28.450 Dolar (2023-Brüt)[57] %1,60[58] (%19,19)	12.250 Dolar (2023-Brüt)[59] %5,01[60] (%14,01)	24.700 Dolar (2023-Brüt)[61] %6,90 (%19,90)	22.750 Dolar (2023-Brüt)[62] %17,45[63] (%18,99)
Diğer durumlar	-	Emeklilik ve maluliyet aylıkları gibi tazminatlar vergiye tabidir. *Kar payları ayrı bir tarifede vergilendirilir.	-	Veraset ve intikal edinimleri gelir vergisi kapsamındadır.
KURUMLAR VERGİSİ	**ŞİLİ**	**KOLOMBİYA**	**PERU**	**MEKSİKA**
Kapsam	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri	Mukim kurumların küresel geliri
Tarife Yapısı	Düz oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı
Oran	%27	%35	%29,5	%30
Zararların Aktarılması	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız	Geriye: 0 yıl İleriye: 12 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: 4 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: 10 yıl
STOPAJ ORANLARI (6)	**ŞİLİ**	**KOLOMBİYA**	**PERU**	**MEKSİKA**
En Düşük Oran	%0	%0	%5	%0,08
En Yüksek Oran	%35	%20	%30	%35
ÇVÖA Sayısı	33 ülke	15 ülke	11 ülke	74 ülke
SERVET VERGİLERİ	**ŞİLİ**	**KOLOMBİYA**	**PERU**	**MEKSİKA**
Net Servet Vergisi	-	+	-	-
Veraset ve İntikal Vergisi	+	+	-	-
Emlak Vergisi	+	+	+	+

[57] https://worldsalaries.com/average-salary-in-chile/
[58] https://investomatica.com/income-tax-calculator/chile kullanılarak hesaplanmıştır.
[59] https://worldsalaries.com/average-salary-in-colombia/
[60] https://investomatica.com/income-tax-calculator/colombia kullanılarak hesaplanmıştır.
[61] https://worldsalaries.com/average-salary-in-peru/
[62] https://worldsalaries.com/average-salary-in-chile/
[63] https://investomatica.com/income-tax-calculator/mexico kullanılarak hesaplanmıştır.

KATMA DEĞER VERGİSİ	ŞİLİ	KOLOMBİYA	PERU	MEKSİKA
Standart Oran	%19	%19	%18	%16
İndirilmiş Oranlar	**%10'dan** başlayıp Diğer alkolsüz içecekler (%10) Mücevherat (%15) Şekerli alkolsüz içecekler (%18)	**%5** Bazı temel veya işlenmemiş gıdalar Sağlık hizmetleri	**%10** Otel konaklamaları Hazır sunulan yiyecekler	**%8**
Arttırılmış Oranlar	%50'ye kadar Alkollü içecekler (%20,5-%31,5) Piroteknik maddeler (%50)	-	-	-
Bazı İstisnalar	Eğitim, kültür, spor, sanat, bilim gibi konulara yönelik olanlar Finansal hizmet ve işlemler	Eğitim, kültür, spor, sanat, bilim gibi konulara yönelik olanlar Finansal hizmet ve işlemler Altyapı gerektiren teslim ve hizmetler (su, elektrik, gaz vd.)	Eğitim, kültür, spor, sanat, bilim gibi konulara yönelik olanlar İşlenmiş veya işlenmemiş temel tüketime konu gıda ürünleri Hava, kara, deniz gibi çeşitli yolcu taşımacılığına konu hizmetler	Eğitim, kültür, spor, sanat, bilim gibi konulara yönelik olanlar Finansal hizmet ve işlemler İşlenmiş veya işlenmemiş temel tüketime konu gıda ürünleri --- Hava, kara, deniz gibi çeşitli yolcu taşımacılığına konu hizmetler Sağlık hizmet ve sağlığa konu ürünler
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	**ŞİLİ**	**KOLOMBİYA**	**PERU**	**MEKSİKA**
Kapsam	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Alkolsüz içecekler Petrol ürünleri Mücevherat	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Petrol ürünleri Kumar hizmetleri Motorlu taşıtlar	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Alkolsüz içecekler Petrol ürünleri Kumar hizmetleri Telekomünikasyon ürünleri

(1): Gelir vergisinin konusuna giren temel gelir unsurları listelenmiş olup; vergilendirilecek ögeler ve tarifeler bağlamında farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca sayılan gelir unsurlarının bazıları gelir vergisine bazıları düz veya artan oranlı kaynakta kesintiye tabi olabilmekte veya vergiye tabi gelire dâhil edilebilmektedir.

(2): Kişisel durum: Vergiye tabi gelirin ve verginin hesaplanmasında evlilik, çocuk sayısı, engellilik gibi kişisel durumlara sağlanan istisna ve indirimlerdir.

(3): Kişisel durumların dikkate alınmadığı standart gelir vergisi tarifesine dair matrah ve oranları içerir.

(4): İlgili ülkedeki ortalama brüt ücret üzerinden, bekâr ve çocuksuz bir kişinin sigorta ödemeleri, istisnaları ve indirimleri verginin hesaplanmasında dikkate alınarak hesaplanmıştır. Parantez içinde verilen veri ise kişinin toplam mali yükünün geliri içindeki payını göstermektedir.

Yıllık ortalama brüt ücret, 2023 yılı için, www.salaryexplorer.com/ , www.averagesalarysurvey.com , www.worldsalaries.com da yer alan verilerden seçilmiştir. Bu kaynaklar ankete dayalı veri ürettikleri için farklı ortalama ücretler sunabilmektedirler. İlgili veri seçiminde gelir vergisi dilimleri ve istisna tutarları dikkate alınarak en azından birinci veya ikinci dilimde vergi hesaplanabilmesi gözetilmiştir.

(5): Sosyal güvenlik katkı payları, kilise vergileri, bordro vergileri gibi diğer mali yükümlülüklerin eklenmesi halinde ortalama brüt ücret üzerindeki toplam mali yükü ifade etmektedir.

(6): Stopaj oranları oldukça detaylı bir uygulama yapısına sahip olduğundan, çalışmada sadece kar payı, faiz, gayrimaddi hak ve diğer stopaja tabi gelirlere uygulanan en düşük ve en yüksek oranlar değerlendirilmiştir. Böylelikle çalışmada, stopaj oranlarında detaylı bir uyum arayışından ziyade, ülkelerin genel yaklaşımları değerlendirilmektedir.

NOT: Yerel para birimleri 13 Mayıs 2023 Dolar kuru üzerinden çevrilmiştir.

Vergi yükü verileri kullanılarak yapılan kümeleme analizinden elde edilen bulgularda, PA ülkeleri bakımından, başarılı bir sonuçtan bahsedilebilmesi için; Küme 6'ya atanmış olan Şili, Kolombiya ve Peru'nun vergi özelliklerinin benzer olması Küme 2'ye atanan Meksika'nın vergi özellikleri bakımından diğer ülkelerden farklı olması gerekmektedir. Bu bağlamda;

- *Gelir vergisi yönünden;*
  - Küme 6 ülkeleri arasında, toplam mali yük ve kişisel durumlar dışında diğer konuların benzerlik gösterdiği görülmektedir. Küme 2 ise dilim sayıları ve kişisel durumların dikkate alınması yönleriyle Küme 6 ülkelerinden ayrışmakta, diğer konularda benzerlik göstermektedir.
  - Bu yönüyle yapılan analizin Küme 6'daki benzerlikleri tespit etmede büyük ölçüde başarılı; Küme 2'nin farklılıklarını tespit etmede ortalama ücret

üzerindeki gelir vergisi ve toplam mali yük oranlarındaki farklılığın tespit edilebilmesi sebebiyle başarılı olduğu söylenebilmektedir.

- Vergi uyumlaştırması açısından değerlendirildiğinde, gelir unsurları yönünden uyumun olduğu ve ortalama ücret üzerindeki gelir vergisi ve toplam mali yük oranları yönünden çoğunlukla (Kolombiya nispeten ayrışmaktadır) uyumlu olduğu söylenebilmektedir.

- *Kurumlar vergisi yönünden;*
  - PA ülkelerinin büyük oranda benzerlik gösterdiği görülmektedir. Bu yönüyle Küme 6 açısından (Peru zararların aktarılması konusunda görece ayrışmaktadır) büyük ölçüde başarılı sağlandığı söylenebilmektedir. Ancak Küme 2, farklılıkları tespit etme konusunda başarısızdır.
  - Vergi uyumlaştırması açısından değerlendirildiğinde, PA ülkelerinin büyük ölçüde uyumlu olduğu söylenebilmektedir.
- *Stopaj oranları yönünden;*
  - Küme 6 ülkelerindeki yapılan analizin benzerliklerin tespit edilmesinde kısmen başarılı olduğu; Küme 2'nin farklılıklarını tespit edebilmesinde de kısmi düzeyde başarılı olduğu söylenebilmektedir.
  - Vergi uyumlaştırması açısından ise, ülkelerin kısmi bir uyuma sahip olduğu görülmektedir.
- *Servet vergileri yönünden;*
  - Emlak vergisi konusunda küme ülkelerinin benzer yaklaşıma, diğer servet vergilerinde ise kısmi ayrışmalara sahip olduğu görülmektedir. Bu yönleriyle yapılan analizin Küme 6 için benzerlikleri tespit etmede başarılı; Küme 2 için farklılıkları tespit etmede düşük düzeyde başarılı olduğu söylenebilmektedir.
- *Katma değer vergisi yönünden;*
  - Küme 6 ülkeleri, istisnalar ve arttırılmış oran dışında büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Küme 2'nin farklılıkları konusunda ise standart orandaki görece düşük bir ayrışmanın ve istisnalardaki kısmi ayrışmanın tespit edildiği görülmektedir. Bu yönleriyle yapılan analizin Küme 6 ülkelerindeki benzerlikler için büyük ölçüde başarılı olduğu; Küme 2'nin farklılıkları için başarısız olduğu söylenebilmektedir.

- Vergi uyumlaştırması açısından değerlendirildiğinde, arttırılmış oran ve istisnalar dışında büyük ölçüde uyumun olduğu görülmektedir.

- *Özel tüketim vergisi yönünden;*
  - Küme 6'nın benzerliklerinin tespit edilebilmesinde başarısız olduğu; Küme 2'nin farklılıklarının tespit edilebilmesinde kısmi düzeyde başarıya sahip olduğu söylenebilmektedir.
  - Vergi uyumlaştırması yönünden ayrışan ürün gruplarından dolayı uyum düzeyinin kısmi olarak sağlandığı görülmektedir.

İlk olarak benzerlikler açısından değerlendirildiğinde, yapılan analizin Küme 6 ülkeleri için benzerliklerin tespit edilebilmesinde kurumlar vergisi ve katma değer vergisi konularında başarılı olduğu; diğer vergilerde ise kısmi bir başarının sağlandığı görülmektedir. Farklılıkların tespiti konusunda ise genellikle düşük düzey bir başarı söz konusudur. Bu yönüyle analizin genel olarak benzerlikler konusunda başarılı; farklılıklar konusunda kısmi düzeyde başarılı olduğu söylenebilmektedir.

Vergi uyumlaştırması açısından genel bir değerlendirme yapıldığında PA ülkelerinin gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi konularında belirli bir düzeyde uyum sağladığı; buna karşın stopaj oranları ve özel tüketim vergisi konularında kısmi bir uyumun olduğu görülmektedir. Birliğe ait vergi özelliklerinin genel durumuna bakıldığında uyumlu bir yapının olduğu söylenebilmektedir.

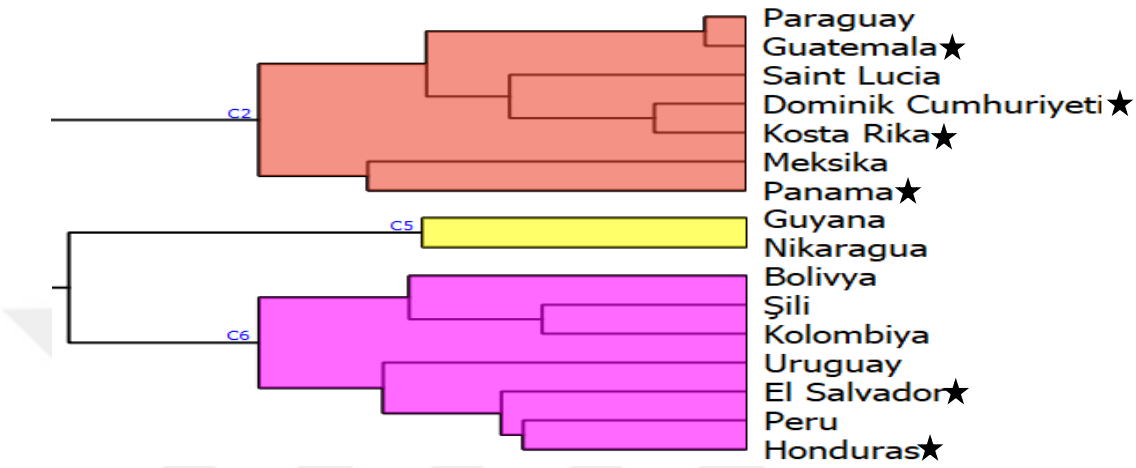
3.3.3.4. Orta Amerika Entegrasyon Sistemi'ne (SICA) Dair Bulgular

Orta Amerika Entegrasyon Sistemi (SICA); Belize, Kosta Rika, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nikaragua, Panama ve Dominik Cumhuriyeti olmak üzere 8 üyeden oluşmaktadır. Ekonomik bütünleşme düzeylerinin gelişimi açısından zayıf olarak nitelendirilen Birlik'te; vergi uyumlaştırması konusunda Guatemala ve Honduras arasında yürürlükte olan katma değer, özel tüketim ve gelir vergilerine dair genel kapsamlı vergi antlaşması uygulanmaktadır.

SICA kapsamında aday ülke Belize dışında diğer birlik üyesi ülkeler örnekleme dahil edilebilmiştir. Bu yönüyle elde edilecek bulgular, SICA için kapsamlı bir değerlendirme yapılabilmesine olanak sağlamaktadır. SICA üyesi ülkeler; Küme 2 (4 ülke), Küme 5 (1 ülke) ve Küme 6'da (2 ülke) yer almaktadırlar.

Orta ve Güney Amerika örnekleminden elde edilen bulgular neticesinde Şekil 30'da, Küme 2, Küme 5 ve Küme 6'ya ait dendrogram temsil edilmekte olup; Tablo 38'de ise SICA ülkeleri vergi özellikleri gösterilmektedir.

Şekil 30: *Orta ve Güney Amerika Örneklemine Ait Küme 2, Küme 5 ve Küme 6 Dendrogramları*



Küme içi birleşme noktalarına bakıldığında, örnekleme alınan SICA ülkelerinden Dominik Cumhuriyeti ve Kosta Rika'nın en yakın noktada birleştiği; takibinde Guatemala ve daha uzak noktada Panama'nın birleşerek Küme 2'yi oluşturduğu görülmektedir. Küme 6'da ise El Salvador ve Honduras'ın yakın bir noktada birleştiği ve daha uzak bir noktada Küme 5 üyesi olan Nikaragua'nın Küme 6'ya dahil olduğu görülmektedir. Nihayetinde Küme 2 ile Küme 5 ve Küme 6 daha uzak bir noktada birleşmektedirler. SICA ülkelerinin vergi sistemlerinin genel yapısı karşılaştırıldığında Tablo 38'de gösterilen bulgular elde edilmektedir.

Tablo 38: *SICA Ülkeleri Vergi Sistemlerinin Genel Özellikleri*

SICA							
ÜLKE ÖZELLİKLERİ	**DOMİNİK C.**	**KOSTA RİKA**	**GUATEMALA**	**PANAMA**	**HONDURAS**	**EL SALVADOR**	**NİKARAGUA**
Atanan Küme	**Küme 2**	**Küme 2**	**Küme 2**	**Küme 2**	**Küme 6**	**Küme 6**	**Küme 5**
GELİR VERGİSİ	**DOMİNİK C.**	**KOSTA RİKA**	**GUATEMALA**	**PANAMA**	**HONDURAS**	**EL SALVADOR**	**NİKARAGUA**
Mükellef ve Kapsam	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Kaynak ilkesi geçerlidir.
Gelir Konusu(1)	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları 5) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı* 4) Menkul Sermaye Kazançları 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç* 3) Serbest Meslek Kazancı* 4) Menkul Sermaye Kazançları 5) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar*	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları 5) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar*	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları* 5) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları* 5) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar
Kişisel Durum(2)	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.
Tarife Yapısı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı
Dilim Sayısı	4 dilim	5 Dilim	2 Dilim	2 Dilim	4 dilim	4 dilim	5 dilim
Vergi Dışı Gelir	Yaklaşık 7.650 Dolar'a kadar istisna uygulanır.	Yaklaşık 7.850 Dolar'a kadar istisna uygulanır.	Yaklaşık 6.180 Dolar'a kadar istisna uygulanır.	Yaklaşık 11.000 Dolar'a kadar istisna uygulanır.	Yaklaşık 7.000 Dolar'a kadar istisna uygulanır.	Yaklaşık 4.000 Dolar'a kadar istisna uygulanır.	Yaklaşık 2.750 Dolar'a kadar istisna uygulanır.
Oranlar(3)	%0-%25 arasında artan oranlar uygulanmaktadır	%0-%25 arasında artan oranlar uygulanmaktadır	%5 ve %7	%15 ve %25	%0 - %25 arasında artan oranlar uygulanmaktadır	%0 - %30 arasında artan oranlar uygulanmaktadır	%0 - %30 arasında artan oranlar uygulanmaktadır
Ortalama ücret üzerindeki vergi yükü(4) (Ortalama ücret üzerindeki toplam mali yük (5))	11.950 Dolar (2023-Brüt)[64] %4,50 (%10,50)	27.000 Dolar (2023-Brüt)[65] %2,15 (%12,83)	12.000 Dolar (2023-Brüt)[66] %2,19 (%7,02)	25.000 Dolar (2023-Brüt)[67] %6,75 (%17,76)	13.750 Dolar (2023-Brüt)[68] %7,45 (%12,45)	20.000 Dolar (2023-Brüt)[69] %10,52 (%20,77)	6.850 Dolar (2023-Brüt)[70] %8,60 (%15,7)
Diğer durumlar	-	*Ayrı bir tarife uygulanmaktadır	* Kurumlar verg. seçilebilir * Piyango bu kapsamdadır.	* Ayrı bir tarife uygulanmaktadır	* Faiz kazançları vergilendirilmez.	-	* Faiz kazançları vergilendirilmez.
KURUMLAR VERGİSİ	**DOMİNİK C.**	**KOSTA RİKA**	**GUATEMALA**	**PANAMA**	**HONDURAS**	**EL SALVADOR**	**NİKARAGUA**
Kapsam	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Kaynak ilkesi geçerlidir.
Tarife Yapısı	Düz oranlı	Artan oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı	Artan oranlı	Düz oranlı
Oran	%27	%5-%10-%15-%20-%30	%25	%25	%25	%25 / %30	%30
Zararların Aktarılması	Geriye: 0 yıl İleriye: 5 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: 3 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: 0 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: 5 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: 3 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: 0 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: 3 yıl
STOPAJ ORANLARI (6)	**DOMİNİK C.**	**KOSTA RİKA**	**GUATEMALA**	**PANAMA**	**HONDURAS**	**EL SALVADOR**	**NİKARAGUA**
En Düşük Oran	%10	%5,5	%5	%5	%10	%5	%15
En Yüksek Oran	%27	%25	%15	%20	%25	%25	%15
ÇVÖA Sayısı	2 ülke	3 ülke	0 ülke	17 ülke	0 ülke	1 ülke	0 ülke

[64] https://www.averagesalarysurvey.com/dominican-republic
[65] https://www.averagesalarysurvey.com/costa-rica
[66] https://www.averagesalarysurvey.com/guatemala
[67] https://worldsalaries.com/average-salary-in-panama/
[68] http://www.salaryexplorer.com/salary-survey.php?loc=96&loctype=1
[69] https://worldsalaries.com/average-salary-in-el-salvador/
[70] https://www.averagesalarysurvey.com/nicaragua

SERVET VERGİLERİ	DOMİNİK C.	KOSTA RİKA	GUATEMALA	PANAMA	HONDURAS	EL SALVADOR	NİKARAGUA
Net Servet Vergisi	-	-	-	-	-	-	-
Veraset ve İntikal Vergisi	+	-	+	-	-	-	+
Emlak Vergisi	-	+	+	+	-	-	+
KATMA DEĞER VERGİSİ	**DOMİNİK C.**	**KOSTA RİKA**	**GUATEMALA**	**PANAMA**	**HONDURAS**	**EL SALVADOR**	**NİKARAGUA**
Standart Oran	%18	%13	%12	%7	%15	%13	%15
İndirilmiş Oranlar	%16	%1 %2 %4	%4 %5	-	-	-	-
Arttırılmış Oranlar	-	-	-	%10 %15	%18	-	-
Bazı İstisnalar	Eğitim, kültür, spor, sanat, bilim gibi konulara yönelik olanlar Sağlık hizmet ve sağlığa konu ürünler Tarım ve hayvancılığa yönelik hizmet, ürün ve teslimler İşlenmiş veya işlenmemiş temel tüketime konu gıda ürünleri Altyapı gerektiren teslim ve hizmetler (su, elektrik, gaz vd.) Finansal hizmet ve işlemler	Eğitim, kültür, spor, sanat, bilim gibi konulara yönelik olanlar Sağlık hizmet ve sağlığa konu ürünler Altyapı gerektiren teslim ve hizmetler (su, elektrik, gaz vd.)	Eğitim, kültür, spor, sanat, bilim gibi konulara yönelik olanlar İşlenmiş veya işlenmemiş temel tüketime konu gıda ürünleri Finansal hizmet ve işlemler	Eğitim, kültür, spor, sanat, bilim gibi konulara yönelik olanlar Sağlık hizmet ve sağlığa konu ürünler Tarım ve hayvancılığa yönelik hizmet, ürün ve teslimler İşlenmiş veya işlenmemiş temel tüketime konu gıda ürünleri	Eğitim, kültür, spor, sanat, bilim gibi konulara yönelik olanlar Sağlık hizmet ve sağlığa konu ürünler Altyapı gerektiren teslim ve hizmetler (su, elektrik, gaz vd.) Hava, kara, deniz gibi çeşitli yolcu taşımacılığına konu hizmetler Tarım ve hayvancılığa yönelik hizmet, ürün ve teslimler İşlenmiş veya işlenmemiş temel tüketime konu gıda ürünleri Finansal hizmet ve işlemler	Eğitim, kültür, spor, sanat, bilim gibi konulara yönelik olanlar Sağlık hizmet ve sağlığa konu ürünler Altyapı gerektiren teslim ve hizmetler (su, elektrik, gaz vd.) Hava, kara, deniz gibi çeşitli yolcu taşımacılığına konu hizmetler	Eğitim, kültür, spor, sanat, bilim gibi konulara yönelik olanlar Sağlık hizmet ve sağlığa konu ürünler Tarım ve hayvancılığa yönelik hizmet, ürün ve teslimler İşlenmiş veya işlenmemiş temel tüketime konu gıda ürünleri Finansal hizmet ve işlemler Hava, kara, deniz gibi çeşitli yolcu taşımacılığına konu hizmetler
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	**DOMİNİK C.**	**KOSTA RİKA**	**GUATEMALA**	**PANAMA**	**HONDURAS**	**EL SALVADOR**	**NİKARAGUA**
Kapsam	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Alkolsüz içecekler Telekomünikasyon ürünleri Sigorta hizmetleri	-	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Petrol ürünleri	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Alkolsüz içecekler Telekomünikasyon hizmetleri Şeker Mücevherat Lüks otomobiller Silahlar	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Alkolsüz içecekler	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Alkolsüz içecekler	-

(1): Gelir vergisinin konusuna giren temel gelir unsurları listelenmiş olup; vergilendirilecek ögeler ve tarifeler bağlamında farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca sayılan gelir unsurlarının bazıları gelir vergisine bazıları düz veya artan oranlı kaynakta kesintiye tabi olabilmekte veya vergiye tabi gelire dâhil edilebilmektedir.

(2): Kişisel durum: Vergiye tabi gelirin ve verginin hesaplanmasında evlilik, çocuk sayısı, engellilik gibi kişisel durumlara sağlanan istisna ve indirimlerdir.

(3): Kişisel durumların dikkate alınmadığı standart gelir vergisi tarifesine dair matrah ve oranları içerir.

(4): İlgili ülkedeki ortalama brüt ücret üzerinden, bekâr ve çocuksuz bir kişinin sigorta ödemeleri, istisnaları ve indirimleri verginin hesaplanmasında dikkate alınarak hesaplanmıştır. Parantez içinde verilen veri ise kişinin toplam mali yükünün geliri içindeki paymı göstermektedir.

Yıllık ortalama brüt ücret, 2023 yılı için, www.salaryexplorer.com/ , www.averagesalarysurvey.com , www.worldsalaries.com da yer alan verilerden seçilmiştir. Bu kaynaklar ankete dayalı veri ürettikleri için farklı ortalama ücretler sunabilmektedirler. İlgili veri seçiminde gelir vergisi dilimleri ve istisna tutarları dikkate alınarak en azından birinci veya ikinci dilimde vergi hesaplanabilmesi gözetilmiştir.

(5): Sosyal güvenlik katkı payları, kilise vergileri, bordro vergileri gibi diğer mali yükümlülüklerin eklenmesi halinde ortalama brüt ücret üzerindeki toplam mali yükü ifade etmektedir.

(6): Stopaj oranları oldukça detaylı bir uygulama yapısına sahip olduğundan, çalışmada sadece kar payı, faiz, gayrimaddi hak ve diğer stopaja tabi gelirlere uygulanan en düşük ve en yüksek oranlar değerlendirilmiştir. Böylelikle çalışmada, stopaj oranlarında detaylı bir uyum arayışından ziyade, ülkelerin genel yaklaşımları değerlendirilmektedir.

NOT: Yerel para birimleri 13 Mayıs 2023 Dolar kuru üzerinden çevrilmiştir.

Vergi yükü verileri kullanılarak yapılan kümeleme analizinden elde edilen bulgularda, SICA ülkeleri bakımından, başarılı bir sonuçtan bahsedilebilmesi için; Küme 2'ye atanmış olan Dominik Cumhuriyeti, Kosta Rika, Guatemala ve

Panama'nın vergi özelliklerinin benzer olması; Küme 6'ya atanmış Honduras ve El Salvador'un vergi özelliklerinin benzer olması ve Küme 5'e atanan Nikaragua'nın vergi özellikleri bakımından diğer ülkelerden farklı olması gerekmektedir. Bu bağlamda;

- *Gelir vergisi yönünden;*
  - Küme 2 ülkelerinde, kapsam ve tarife yapısı haricindeki diğer vergi sistemi özellikleri kısmen veya çok az benzemektedir. Vergiye tabi olmayan gelir ve gelir unsurları açısından kısmi bir benzerliğin (bir ülke ayrışmaktadır) sağlandığı görülmektedir. Bununla birlikte kişisel durumların dikkate alınması, dilim sayısı, oranlar ve en önemlisi ortalama ücret üzerindeki gelir vergisi ve toplam mali yük açısından küme ülkelerinin yarısı farklı yaklaşımlara sahiptir. Bu sebeplerle yapılan analiz Küme 2 ülkelerinin benzerliklerini tespit etmede düşük düzeyde başarılıdır.
  - Küme 6 ülkeleri açısından bakıldığında gelir unsurları, vergiye tabi olmayan gelir ve toplam mali yük konularında iki ülkenin ayrıştığı görülmektedir. Bununla birlikte ortalama ücret üzerindeki gelir vergisi yükü ve diğer özelliklerde büyük ölçüde benzerlik vardır. Bu sebeplerle yapılan analiz Küme 6'daki benzerlikleri tespit etmede büyük ölçüde başarılıdır.
  - Küme 5'in diğer ülkelerle olan farklılıklarına bakıldığında; Küme 5'e özgü bir farklılığın tespit edilemediği görülmektedir. Bu yönüyle de yapılan analizin başarısız olduğu söylenebilmektedir.
  - Vergi uyumlaştırması açısından gelir unsurları, kişisel durumların dikkate alınması, tarife yapısı, dilim sayıları ve vergi oranları konularında çoğunlukla benzer yaklaşımın olduğundan belirli bir düzeyde uyumun olduğu söylenebilmektedir. Buna karşın vergi dışı gelir ile ortalama ücret üzerindeki gelir vergisi ve toplam mali yük oranlarında uyumsuzluklar bulunmaktadır.
- *Kurumlar vergisi açısından;*
  - Küme 2 ülkeleri, kısmi olarak (bir ülke ayrışmaktadır) benzemektedir. Ayrışmalar tarife yapısı ve oranlar ile zararların aktarılmasında görülmektedir. Bu yönüyle analiz kısmen başarılıdır.
  - Küme 6 ülkeleri açısından tarife yapıları ve zararların aktarılması konuları ayrışmaktadır. Kapsam ve oranlar benzerlik göstermektedir. Oranlardaki benzerlikten dolayı, analizin başarılı olduğu söylenebilmektedir.

- Küme 5'in diğer ülkelerle olan farklılıklarına bakıldığında; Küme 5'e özgü bir farklılığın tespit edilemediği görülmektedir. Bu yönüyle de yapılan analizin başarısız olduğu söylenebilmektedir.
- Vergi uyumlaştırması açısından artan oranlı tarife seçimi ve zararların ileriye aktarılmasına izin verilmemesi konularındaki kısmi ayrışmalar dışında; kurumlar vergisinde büyük ölçüde uyum bulunmaktadır.

- *Stopaj oranları yönünden;*
  - Küme 2 ülkeleri, seçilen bütün özelliklerde kısmi olarak (bir ülke ayrışmaktadır) benzemektedir. Bu yönüyle analiz kısmen başarılıdır.
  - Küme 6 ülkeleri açısından tek farklılık en düşük stopaj oranındadır. Bu yönüyle yapılan analizin başarılı olduğu söylenebilmektedir.
  - Küme 5'in diğer ülkelerle olan farklılıklarına bakıldığında; en düşük ve en yüksek stopaj oranları, Küme 5'e özgü farklılık oluşturmaktadır. Bu yönüyle de yapılan analizin başarılı olduğu söylenebilmektedir.
  - Vergi uyumlaştırması açısından değerlendirildiğinde ise en düşük stopaj oranlarındaki yaklaşım farklılıkları görece fazladır. Ancak en yüksek stopaj oranları ve anlaşma sayıları açısından ülkelerin büyük oranda uyumlu oldukları görülmektedir.
- *Servet vergileri yönünden;*
  - Küme 2 ülkelerinde servet vergilerinde benzerliklerin tespitinde kısmen başarı olduğu görülmektedir. Küme 6 için ise büyük ölçüde başarının sağlandığı söylenebilmektedir. Küme 5'in farklılıklarının tespitinde sadece veraset ve intikal vergisi uygulamasında çoğunluktan ayrıştığı belirlenebilmiş olup, başarısı düşük düzeyden kalmaktadır.
  - Genel olarak vergi uyumlaştırması yönünden değerlendirildiğinde veraset ve intikal vergisi ve emlak vergisi konularındaki farklı yaklaşımlar (üç ülke ayrışmaktadır) dışında uyumlu bir görünüm olduğu söylenebilmektedir.
- *Katma değer vergisi yönünden;*
  - Küme 2 ülkelerinde, katma değer vergisi özelliklerinin farklı yaklaşımlara sahip olduğu görülmektedir. Bu yönüyle yapılan analizin başarısız olduğu söylenebilmektedir.

- Küme 6 ülkeleri açısından bakıldığında ise standart oranlar, indirilmiş oranlar ve istisna sağlanan teslim ve hizmetlerde benzerlikler olduğu görülmektedir. Sadece Honduras arttırılmış oran uygulaması sebebiyle ayrışmaktadır. Bu yönüyle yapılan analizin büyük ölçüde başarılı olduğu söylenebilmektedir.
- Küme 5'in diğer ülkelerle olan farklılıklarına bakıldığında; Küme 5'e özgü farklılık bulunmadığı görülmektedir. Bu yönüyle de yapılan analizin başarısız olduğu söylenebilmektedir.
- Vergi uyumlaştırması açısından değerlendirildiğinde ise standart oranlar, arttırılmış oranlar ve istisnalar konularında çoğunlukla uyumlu yaklaşımlar olduğu söylenebilmektedir. Ancak kimi ülkelerin indirilmiş oran kimilerinin ise arttırılmış oran tercih etmesi az ama önemli ayrışmalar olarak görülmektedir. Sonuç olarak SICA'nın katma değer vergisi konusunda kısmen uyumlu olduğu görülmektedir.

- *Özel tüketim vergisi yönünden;*
  - Özel tüketim vergisi yönünden elde edilen bilgilerin eksik olması sebebiyle kapsamlı bir değerlendirme yapılabilmesine olanak sağlamamaktadır. Elde edilen bilgilerden hareketle; Küme 2 ülkelerindeki benzerliklerin tespitinin başarısız olduğu; Küme 6 ülkelerindeki benzerliklerin ise büyük oranda tespit edilebildiği görülmektedir. Küme 5 ise ülkelerin çoğundan ayrışmaktadır.
  - Vergi uyumlaştırması açısından değerlendirildiğinde ise az ürün grubunda sınırlı bir uyumun olduğu görülmektedir.

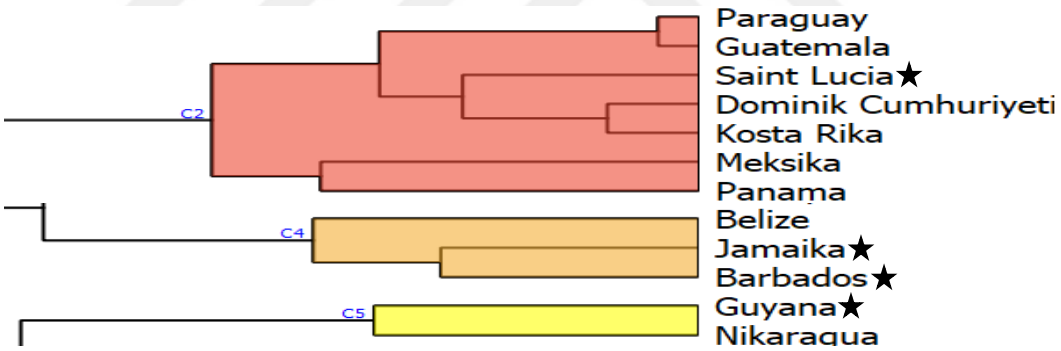
SICA ülkeleri için vergi yükü verileri kullanılarak elde edilen kümelerin çeşitli başarı durumları sorgulandığında; yapılan analizin benzerliklerin tespit edilebilmesi yönünden kısmi düzeyde bir başarı sağladığı; farklılıkların tespitinde ise genel olarak başarısız olduğu söylenebilmektedir. Bununla birlikte genel vergi uyumlaştırması görünümüne bakıldığında katma değer vergisi, stopaj oranları ve servet vergilerinde uyumlu yaklaşımların bulunduğu; diğer vergilerde ise kısmi veya düşük düzeyde uyumun olduğu görülmektedir. Sonuç olarak SICA ülkelerinde vergi uyumlaştırması açısından kısmi bir uyum düzeyinin olduğu söylenebilmektedir.

3.3.3.5. Karayip Topluluğu Ortak Pazar ve Ekonomisi'ne (CSME) İlişkin Değerlendirmeler

Karayip Topluluğu Ortak Pazar ve Ekonomisi (CSME); Karayip Topluluğu (CARICOM) üyesi 12 ülkenin daha ileri bütünleşme düzeylerini gerçekleştirebilmek amacıyla taraf olduğu bir topluluktur. Bu çalışma açısından CSME kapsamında veri kısıtı oldukça fazladır. Bu sebeple üye ülkelerden sadece Barbados, Jamaika, Guyana ve Saint Lucia örnekleme dahil edilebilmiştir. Bu yönüyle elde edilecek bulgular, CSME için sınırlı bir değerlendirme yapılabilmesine olanak sağlamaktadır. Elde edilen kümelere bakıldığında ise CSME üyesi ülkeler; Küme 2 (1 ülke), Küme 4 (2 ülke)ve Küme 5'de (1 ülke) yer almaktadırlar.

Orta ve Güney Amerika örnekleminden elde edilen bulgular neticesinde Şekil 31'de, Küme 2, Küme 4 ve Küme 5'e ait dendrogram temsil edilmekte olup; Tablo 39'de ise CSME ülkeleri vergi özellikleri gösterilmektedir.

Şekil 31:*Orta ve Güney Amerika Örneklemine Ait Küme 2, Küme 4 ve Küme 5 Dendrogramları*



Küme içi birleşme noktalarına bakıldığında, örnekleme alınan CSME ülkelerinden Barbados ve Jamaika en benzer vergi yükü dağılımına sahip ülkelerdir. Daha sonra farklı kümelerde Guyana ve Saint Lucia yer almaktadır. CSME ülkelerinin vergi sistemlerinin genel yapısı karşılaştırıldığında Tablo 39'da gösterilen bulgular elde edilmektedir.

Tablo 39: *CSME Ülkeleri Vergi Sistemlerinin Genel Özellikleri*

CSME				
ÜLKE ÖZELLİKLERİ	**BARBADOS**	**JAMAİKA**	**GUYANA**	**SAİNT LUCİA**
Atanan Küme	**Küme 4**	**Küme 4**	**Küme 5**	**Küme 2**
GELİR VERGİSİ	**BARBADOS**	**JAMAİKA**	**GUYANA**	**SAİNT LUCİA**
Mükellef ve Kapsam	Mukim olanların küresel gelirleri	Mukim olanların küresel gelirleri	Mukim olanların küresel gelirleri	Mukim olanların küresel gelirleri
Gelir Konusu(1)	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançlar	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları* 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları 6) Sermayenin Elden Çıkartılmasından Doğan Kazançlar	1) İstihdam geliri 2) Ticari Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Menkul Sermaye Kazançları* 5) Gayrimenkul Sermaye Kazançları
Kişisel Durum(2)	Dikkate alınmaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmamaktadır.	Dikkate alınmaktadır.
Tarife Yapısı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı	Artan oranlı
Dilim Sayısı	2 dilim	2 dilim	2 dilim	3 dilim
Vergi Dışı Gelir	Yaklaşık 12.400 Dolar'a kadar istisna uygulanır.	Yaklaşık 9.725 Dolar'a kadar istisna uygulanır.	Yaklaşık 4.275 Dolar'a kadar veya gelirin 1/3'ü (hangisi büyükse) istisna uygulanır.	Yaklaşık 9.400 Dolar'a kadar istisna uygulanır.
Oranlar(3)	%12,5 - %28,5	%25 - %30	%28 - %40	%15 - %20 - %30
Ortalama ücret üzerindeki vergi yükü(4) (Ortalama ücret üzerindeki toplam mali yük (5))	20.000 Dolar (2023-Brüt)[71] %12,50 (%23,60)	24.300 Dolar (2023-Brüt)[72] %14,24 (%21,42)	10.000 Dolar (2023-Brüt)[73] %14,43 (%20,03)	12.950 Dolar (2023-Brüt)[74] %3,36 (%8,37)
Diğer durumlar	-	-	* Kar payları vergilendirilmez.	* Kar payı ve yurtiçinden elde edilen faiz vergilendirilmez.
KURUMLAR VERGİSİ	**BARBADOS**	**JAMAİKA**	**GUYANA**	**SAİNT LUCİA**
Kapsam	Mukim kurumların küresel geliri	Kaynak ilkesi geçerlidir.	Mukim kurumların küresel geliri	Kaynak ilkesi geçerlidir.
Tarife Yapısı	Artan oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı	Düz oranlı
Oran	%1-%5,5 arasında 4 dilim	%25	%25 (%40 - %45)	%30
Zararların Aktarılması	Geriye: 0 yıl İleriye: 7 yıl	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız	Geriye: 0 yıl İleriye: Sınırsız	Geriye: 0 yıl İleriye: 6 yıl
STOPAJ ORANLARI (6)	**BARBADOS**	**JAMAİKA**	**GUYANA**	**SAİNT LUCİA**
En Düşük Oran	%0	%0	%0	%0
En Yüksek Oran	%25	%25	%20	%25
ÇVÖA Sayısı	47 ülke	26 ülke	16 ülke	11 ülke
SERVET VERGİLERİ	**BARBADOS**	**JAMAİKA**	**GUYANA**	**SAİNT LUCİA**
Net Servet Vergisi	-	-	-	-
Veraset ve İntikal Vergisi	-	+ (Verasette)	-	-
Emlak Vergisi	+	+	+	+
KATMA DEĞER VERGİSİ	**BARBADOS**	**JAMAİKA**	**GUYANA**	**SAİNT LUCİA**
Standart Oran	%17,5	%15	%14	%12,5
İndirilmiş Oranlar	%10 Otel konaklamaları Turizm hizmetleri	%10 Otel konaklamaları Turizm hizmetleri	-	%10 Otel konaklamaları
Arttırılmış Oranlar	%22 Bazı telekomünikasyon ürün ve hizmetleri	%25 Bazı telekomünikasyon ürün ve hizmetleri	-	-

[71] https://worldsalaries.com/average-salary-in-barbados/

[72] https://www.averagesalarysurvey.com/jamaica

[73] https://worldsalaries.com/average-salary-in-guyana/

[74] https://worldsalaries.com/average-salary-in-saint-lucia/

Bazı İstisnalar	İşlenmiş veya işlenmemiş temel tüketime konu gıda ürünleri Sağlık hizmet ve sağlığa konu ürünler Altyapı gerektiren teslim ve hizmetler (su, elektrik, gaz vd.) Tarım ve hayvancılığa yönelik hizmet, ürün ve teslimler Hava, kara, deniz gibi çeşitli yolcu taşımacılığına konu hizmetler Finansal hizmet ve işlemler	İşlenmiş veya işlenmemiş temel tüketime konu gıda ürünleri Enerji tasarruf ürünleri	İşlenmiş veya işlenmemiş temel tüketime konu gıda ürünleri Sağlık hizmet ve sağlığa konu ürünler Altyapı gerektiren teslim ve hizmetler (su, elektrik, gaz vd.) Tarım ve hayvancılığa yönelik hizmet, ürün ve teslimler Hava, kara, deniz gibi çeşitli yolcu taşımacılığına konu hizmetler Finansal hizmet ve işlemler	İşlenmiş veya işlenmemiş temel tüketime konu gıda ürünleri Sağlık hizmet ve sağlığa konu ürünler Hava, kara, deniz gibi çeşitli yolcu taşımacılığına konu hizmetler Finansal hizmet ve işlemler Eğitim, kültür, spor, sanat, bilim gibi konulara yönelik olanlar Bahis ve oyunlar
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	**BARBADOS**	**JAMAİKA**	**GUYANA**	**SAİNT LUCİA**
Kapsam	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Petrol ürünleri Motorlu taşıtlar Alkolsüz içecekler	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Petrol ürünleri Motorlu taşıtlar	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Petrol ürünleri Motorlu taşıtlar	Tütün ve tütün ürünleri Alkollü içecekler Petrol ürünleri

(1): Gelir vergisinin konusuna giren temel gelir unsurları listelenmiş olup; vergilendirilecek ögeler ve tarifeler bağlamında farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca sayılan gelir unsurlarının bazıları gelir vergisine bazıları düz veya artan oranlı kaynakta kesintiye tabi olabilmekte veya vergiye tabi gelire dâhil edilebilmektedir.

(2): Kişisel durum: Vergiye tabi gelirin ve verginin hesaplanmasında evlilik, çocuk sayısı, engellilik gibi kişisel durumlara sağlanan istisna ve indirimlerdir.

(3): Kişisel durumların dikkate alınmadığı standart gelir vergisi tarifesine dair matrah ve oranları içerir.

(4): İlgili ülkedeki ortalama brüt ücret üzerinden, bekâr ve çocuksuz bir kişinin sigorta ödemeleri, istisnaları ve indirimleri verginin hesaplanmasında dikkate alınarak hesaplanmıştır. Parantez içinde verilen veri ise kişinin toplam mali yükünün geliri içindeki payını göstermektedir.

Yıllık ortalama brüt ücret, 2023 yılı için, www.salaryexplorer.com/ , www.averagesalarysurvey.com , www.worldsalaries.com da yer alan verilerden seçilmiştir. Bu kaynaklar ankete dayalı veri ürettikleri için farklı ortalama ücretler sunabilmektedirler. İlgili veri seçiminde gelir vergisi dilimleri ve istisna tutarları dikkate alınarak en azından birinci veya ikinci dilimde vergi hesaplanabilmesi gözetilmiştir.

(5): Sosyal güvenlik katkı payları, kilise vergileri, bordro vergileri gibi diğer mali yükümlülüklerin eklenmesi halinde ortalama brüt ücret üzerindeki toplam mali yükü ifade etmektedir.

(6): Stopaj oranları oldukça detaylı bir uygulama yapısına sahip olduğundan, çalışmada sadece kar payı, faiz, gayrimaddi hak ve diğer stopaja tabi gelirlere uygulanan en düşük ve en yüksek oranlar değerlendirilmiştir. Böylelikle çalışmada, stopaj oranlarında detaylı bir uyum arayışından ziyade, ülkelerin genel yaklaşımları değerlendirilmektedir.

NOT: Yerel para birimleri 13 Mayıs 2023 Dolar kuru üzerinden çevrilmiştir.

Vergi yükü verileri kullanılarak yapılan kümeleme analizinden elde edilen bulgularda, CSME ülkeleri bakımından, başarılı bir sonuçtan bahsedilebilmesi için; Küme 4'e atanmış olan Barbados ve Jamaika'nın vergi özelliklerinin benzer olması; Küme 5'e atanan Guyana'nın ve Küme 2'ye atanan Saint Lucia'nın vergi özellikleri bakımından diğer ülkelerden farklı olması gerekmektedir. Bu bağlamda;

- *Gelir vergisi yönünden;*
  - Küme 4 ülkelerindeki benzerlikler (kişisel durumlar dışında) büyük ölçüde tespit edilebilmiştir. Küme 5'deki farklılıklara bakıldığında gelir unsurları ve kişisel durumların dikkate alınması yönünden ayrışmaktadır. Küme 2'deki farklılıklara bakıldığında gelir unsurları ve ücret üzerindeki vergi oranları itibariyle diğer ülkelerden ayrışmaktadır. Bu yönleriyle analizin benzerlikleri tespit etmede büyük ölçüde başarılı; farklılıkları tespit etmede ise kısmen başarılı olduğu söylenebilmektedir.
  - Vergi uyumlaştırması açısından değerlendirildiğinde özellikle Küme 5 ve Küme 2'deki ayrışmalardan dolayı sınırlı bir uyum söz konusudur.
- *Kurumlar vergisi yönünden;*
  - Benzerliklerin ve farklılıkların tespit edilebilmesinde anlamlı bir dağılım bulunmamaktadır. Bu yönüyle analiz başarısızdır.

- Vergi uyumlaştırması açısından değerlendirildiğinde tarife yapısı ve oran yönünden Barbados dışında diğer ülkelerin benzer yaklaşıma sahip olduğu görülmektedir. Zararların ileriye aktarılmasındaki farklılıklar dışında ülkelerin kurumlar vergisi yapılarının uyumlu olduğu söylenebilmektedir.

- *Stopaj oranları yönünden;*
  - Bütün ülkelerin benzerdir. Analizin benzerlikleri tespit etmede büyük ölçüde başarılı olduğu; Küme 5 ve Küme 2 için farklılıkları tespit etmede anlaşma sayılarından hareketle başarısızdır.
  - Vergi uyumlaştırması açısından özellikle Küme 4 ülkelerinde anlaşma sayılarının fazlalığı dışında ülkelerin uyumlu olduğu söylenebilmektedir.
- *Servet vergileri yönünden;*
  - Bütün ülkeler benzer yaklaşıma sahiptir. Sadece Küme 4 ülkesi olan Jamaika'nın kısmen ayrıştığı görülmektedir. Bu yönleriyle yapılan analizin benzerlikleri tespit etmede kısmen başarılı; farklıkları tespit etmede ise başarısız olduğu söylenebilmektedir.
  - Vergi uyumlaştırması açısından özellikle Jamaika'daki ayrışma dışında ülkelerin büyük oranda uyumlu olduğu söylenebilmektedir.
- *Katma değer vergisi yönünden;*
  - Küme 4 ülkeleri istisnalara olan yaklaşım dışında büyük ölçüde benzemektedir. Küme 5'deki farklılıklara bakıldığında indirilmiş oran ve arttırılmış oran uygulanmaması sebebiyle diğer ülkelerden ayrışmaktadır. Küme 2'deki farklılıklara bakıldığında ise istisna kapsamındaki ayrışmalar tespit edilebilmiştir. Bu yönleriyle analizin benzerlikleri tespit etmede başarılı; farklılıkları tespit etmede de başarısız olduğu söylenebilmektedir.
  - Vergi uyumlaştırması açısından Jamaika'daki istisna konularının darlığı ve Küme 5 ve Küme 2 ülkelerindeki farklı yaklaşımlardan dolayı; ülkelerin kısmi düzeyde uyumlu olduğu söylenebilmektedir.
- *Özel tüketim vergisi yönünden;*
  - Bütün ülkeler tütün ürünleri, alkollü içecekler ve petrol ürünlerinin vergilendirilmesinde benzer yaklaşıma sahiptir. Bu sebeple ayrışan ürün gruplarına bakıldığında; yapılan analizin Küme 4 ülkelerindeki benzerliklerin tespitinde büyük ölçüde başarılı olduğu; Küme 5 ve Küme 2'nin farklılıklarını tespit etmede başarısız olduğu söylenebilmektedir.

- Vergi uyumlaştırması açısından, ayrışan ürünlerin az olması sebebiyle ülkelerin uyumlu bir yapıya sahip olduğu söylenebilmektedir.

CSME ülkeleri için vergi yükü verileri kullanılarak elde edilen kümelerin çeşitli başarı durumları sorgulandığında; benzerliklerin tespit edilebilmesinde başarı sağlandığı; farklılıkların tespitinde ise genel olarak başarısız olduğu söylenebilmektedir. Bununla birlikte vergi uyumlaştırması genel görünümüne bakıldığında gelir vergisi ve katma değer vergisi dışındaki vergi türlerinde uyumun olduğu görülmektedir. Sonuç olarak CSME ülkelerinde vergi uyumlaştırması açısından iyi bir uyum düzeyinin olduğu söylenebilmektedir.

3.3.4. Elde Edilen Bulgulara Dair Değerlendirmeler

Çalışmada üç farklı kıtaya ait örneklemlerde yer alan pek çok bölgesel birliğe üye ülkelerin vergi yükü verilerinden hareketle hiyerarşik kümeleme yöntemi uygulanmıştır. Bu sayede elde edilen kümeler;

- *Avrupa örnekleminde* küme içi *benzerlikleri* tespit edebilmesi yönünden değerlendirilmiştir. Böylelikle güçlendirilmiş işbirliği gruplarının bu yöntem ile oluşturulup oluşturulamayacağı sorgulanmıştır.
- *Afrika ve Orta Amerika örneklemlerinde* ise hali hazırda ileri düzeyde ekonomik bütünleşme amacıyla kurulan ve coğrafi olarak ayrışmış küçük bölgesel birlikler bulunduğundan; ilk olarak elde edilen kümelerin bölgesel birlikler içindeki dağılımları tespit edilmiştir. Sonrasında ilgili bölgesel birlik içinde aynı kümede yer alan ülkelerin *benzerliklerinin*; varsa başka küme veya kümelerle olan *farklılıkların* tespit edilebilmiş olması incelenmiştir. Daha sonrasında ilgili bölgesel birlik için hem vergi türleri itibariyle hem de birlik düzeyinde *vergi uyumlaştırmasına* yönelik genel çıkarımlarda bulunulmuştur.

Elde edilen bulgular oldukça fazla nitel unsurlar içermekte ve bunların kıyaslanması zor olduğundan, kümelere ait değerlendirmelerin yapılabilmesi özet tablolar oluşturulmuştur. Bu özet tablolarda ise aşağıda esasları belirtilen genellemelere başvurularak konunun daha anlaşılır bir şekilde değerlendirilebilmesi sağlanmıştır. Buna göre;

(1) Bir kümede, bir vergi özelliğine ait küme içi benzerliklerin değerlendirmesi yapılırken *benzer, kısmi ve farklı* olmak üzere üç düzey belirlenmiştir. Buna göre;

- İki elemanlı bir kümede ilgili özelliğe ait bilgi: İki ülkede de aynı ise *benzer*; birinde ayrışıyorsa *farklı* olarak değerlendirilmiştir.
- Üç elemanlı bir kümede ilgili özelliğe ait bilgi: Tüm ülkelerde aynı veya yakın ise *benzer*; bir ülke ayrışıyorsa *kısmi*; iki veya daha fazla ayrışma var ise *farklı* olarak değerlendirilmiştir.
- Dört elemanlı bir kümede ilgili özelliğe ait bilgi: Tüm ülkelerde aynı veya yakın ise *benzer*; bir ayrışma var ise *kısmi*; iki ve fazlası ayrışma var ise *farklı* olarak değerlendirilmiştir.
- Beş ve üzeri elemanlı bir kümede ilgili özelliğe ait bilgi: Tüm ülkelerde aynı veya yakın ise *benzer*; en fazla iki ayrışma var ise *kısmi*; üç ve fazlası ayrışma var ise *farklı* olarak değerlendirilmiştir.

Vergi sistemlerine ait genel özelliklerin sunulduğu tablolardaki renk farklılıkları buradan kaynaklanmaktadır.

(2) Bir bölgesel birlikte, çeşitli kümelere atanmış ülke veya ülke gruplarının bir vergi özelliğine ait küme içi farklılıkların değerlendirmesi yapılırken;

- Aynı kümede yer alan ülke veya ülke grubu, vergi özelliği itibariyle diğer kümelere atanmış ülkelerden çoğunluğa kıyasla ayrışıyorsa *farklı*;
- Aynı kümede yer alan ülke veya ülke grubu, vergi özelliği itibariyle diğer kümelere atanmış ülkelerin yarısına yakını ile benzer ise *kısmi;*
- Aynı kümede yer alan ülke veya ülke grubu, vergi özelliği itibariyle diğer kümelere atanmış ülkelerin çoğunluğuna benzer ise *benzer* olarak değerlendirilmiştir.

Buradan hareketle öznel seçimlere dayanan çeşitli başarı kriterleri tespit edilmiştir. Buna göre; benzerlikler ve farklılıklar için; "*başarısız*", "*düşük düzeyde başarılı*", "*kısmen başarılı*", "*başarılı*" ve "*büyük ölçüde başarılı*" olmak üzere beş farklı düzey belirlenmiştir.

(3) Benzerliklere ait başarı durumlarının ölçülebilmesi için: Çeşitli belirleyici özellik koşulları altında; benzer 5 puan, kısmi 3 puan ve Farklı 0 puan olmak üzere her bir vergi türü için ortalama benzerlik puanı hesaplanmıştır. Buradan hareketle benzerlikler değerlendirilirken ilgili vergi türünde[75]:

- *Büyük ölçüde başarılı*; belirleyici özellik benzer olmak zorundadır. Tüm özelliklerin %75 ve üzeri benzerlik puanı alması gerekmektedir.
- *Başarılı*; belirleyici özellik benzer ise tüm özelliklerin en az %50 benzerlik puanı alması gerekmektedir. Belirleyici özellik kısmi ise tüm özelliklerin en az %75 benzerlik puanı alması gerekmektedir.
- *Kısmen başarılı*; belirleyici özellik benzer ise tüm özelliklerin en az %25 benzerlik puanı alması gerekmektedir. Belirleyici özellik kısmi ise tüm özelliklerin en az %50 benzerlik puanı alması gerekmektedir. Belirleyici özellik farklı ise tüm özelliklerin %75 benzerlik puanı alması gerekir.
- *Düşük düzeyde başarılı*; belirleyici özellik benzer ise tüm özelliklerin en az %0 benzerlik puanı alması gerekmektedir. Belirleyici özellik kısmi ise tüm özelliklerin en az %25 benzerlik puanı alması gerekmektedir. Belirleyici özellik farklı ise tüm özelliklerin en az %50 benzerlik puanı alması gerekmektedir.
- *Başarısız*; Diğer durumlar bu kapsamdadır.

(4) Farklılıklara ait başarı durumlarının ölçülebilmesi için: Çeşitli belirleyici özellik koşulları altında; farklı: 5 puan, kısmi; 3 puan ve benzer 0 puan olmak üzere her vergi türü için ortalama farklılık puanı hesaplanmıştır. Buradan hareketle farklılıklar değerlendirilirken ilgili vergi türünde;

- *Büyük ölçüde başarılı*; belirleyici özellik farklı olmak zorundadır. Tüm özelliklerin %75 ve üzeri farklılık puanı alması gerekmektedir.
- *Başarılı*; belirleyici özellik farklı ise tüm özelliklerin en az %50 farklılık puanı alması gerekmektedir. Belirleyici özellik kısmi ise tüm özelliklerin en az %75 farklılık puanı alması gerekmektedir.
- *Kısmen başarılı*; belirleyici özellik farklı ise tüm özelliklerin en az %25 farklılık puanı alması gerekmektedir. Belirleyici özellik kısmi ise tüm özelliklerin

[75] Bir vergi türünde 1 belirleyici 3 tane diğer özellik tanımlandığı ve özelliklerin sırasıyla; benzer, kısmi, farklı, benzer olduğu varsayımından hareketle benzerlik puanı 5+3+0+5= 13/20 = %65 olarak hesaplanmaktadır.

en az %50 farklılık puanı alması gerekmektedir. Belirleyici özellik benzer ise tüm özelliklerin %75 farklılık puanı alması gerekir.

- *Düşük düzeyde başarılı*; belirleyici özellik farklı ise tüm özelliklerin en az %0 farklılık puanı alması gerekmektedir. Belirleyici özellik kısmi ise tüm özelliklerin en az %25 farklılık puanı alması gerekmektedir. Belirleyici özellik benzer ise tüm özelliklerin en az %50 farklılık puanı alması gerekmektedir.
- *Başarısız*; Diğer durumlar bu kapsamdadır.

(5) Belirleyici özellik belirtilmeyen vergi türlerinde ise benzerlik veya farklılık puanlarına göre:

- Başarısız (%0-%30,0);
- Düşük düzeyde başarılı (%30,01-%40,00);
- Kısmen başarılı (%40,01-%60,00);
- Başarılı (%60,01-%80,00);
- ve Büyük ölçüde başarılı (%80,01-%100) olarak değerlendirilmektedir.

(6) Teorik ve bilimsel çalışmalarda vergilerin uyumlaştırılması sürecinde, diğer vergi özelliklerine kıyasla vergi oranlarına dair sorunların daha çok yaşandığına vurgu yapılmaktadır. Bu sebeple çalışmada, kümelerin ve bölgesel birliklerin başarı durumlarının tespitinde diğer özelliklere kıyasla daha etkili olabilmesi için, vergi oranlarına ait özellikler belirleyici olarak kullanılmıştır. Buna göre belirleyici özellikler:

- Gelir vergisi için *ortalama ücret üzerindeki gelir vergisi yükü veya toplam mali yük* (ikisinden birindeki benzerlik yeterlidir);
- Kurumlar vergisi için *yasal oranlar*;
- Stopaj oranları için *en yüksek oran*;
- Katma değer vergisi için *standart oranlar* seçilmiştir.
- Belirleyici özellik belirlenmeyen vergi türleri ise ortalama benzerlik oranlarına göre değerlendirilmektedir (Servet vergileri ve özel tüketim vergileri).

(7) Bununla birlikte vergi ile ilgili niteliklerden hareketle, bünyesinde birden fazla kümeye ait ülke veya ülke grubu içeren bölgesel birlikler için vergi uyumlaştırmasına yönelik çıkarımlar yapılırken "*uyumsuz*", "*düşük düzeyde uyumlu*",

"*kısmen uyumlu*" ve "*uyumlu*" olmak üzere dört farklı düzey belirlenmiştir. Buna göre bölgesel birliklerde[76];

- *Uyumlu*; Toplam belirleyicilerin tamamı kısmi veya benzerdir. Örneklemdeki tüm özelliklerdeki uyum düzeyi en az %60 olmalıdır.
- *Kısmen uyumlu*; Toplam belirleyicilerden en fazla iki sapmaya müsaade edilir. Örneklemdeki tüm özelliklerdeki uyum düzeyi en az %40 - %60 arasında olmalıdır.
- *Düşük düzeyde uyum*; Toplam belirleyicilerden en fazla üç sapmaya müsaade edilir. Örneklemdeki tüm özelliklerdeki uyum düzeyi en az %20 - %40 arasında olmalıdır.
- *Uyumsuz*; diğer durumlar uyumsuz olarak değerlendirilmektedir.

(8) Son olarak kümeleme analizinin başarı durumu ise küme veya bölgesel birliğe ait genel benzerlik/farklılık puanı ile ifade edilmektedir. Buna göre kümeye ait benzerliklerin başarısı sorgulanıyorsa (3)'de belirtilen puanlamalar kullanılarak tüm vergi özellikleri için genel benzerlik oranı tespit edilmektedir[77]. Kümeye ait farklılıkların başarısı sorgulanıyorsa (4)'de belirtilen puanlamalar kullanılarak tüm vergi özellikleri için genel farklılık oranı tespit edilmektedir. Başarı durumları ise (7)'da belirtilen kriterlere göre yorumlanmaktadır.

Yapılan bu açıklamalardan hareketle; Avrupa örnekleminden elde edilen kümelerin başarı durumları değerlendirilirken (1), (3), (5) ve (8)'de belirtilen hususlar dikkate alınmıştır. Afrika ile Orta ve Güney Amerika örneklemlerinden elde edilen kümelerin başarı durumu ve bölgesel birliklerin uyum düzeyleri değerlendirilirken (1), (2), (3), (4), (5), (7) ve (8)'de belirtilen hususlar dikkate alınmıştır.

[76] Örnekleminde iki ve daha fazla küme olan bölgesel birliklerde;
Uyum düzeyi: Toplam Benzer ve Kısmi sayısı / Toplam Vergi Özelliği şeklinde hesaplanmaktadır.
Örnekleminde tek küme olan bölgesel birliklerde, ayrışan bir küme olmadığı için, genel benzerlik puanı aynı zamanda uyum düzeyini ifade etmektedir.

[77] Avrupa örneklemi kümelerinde, katma değer vergisi uygulanan mal ve hizmet gruplarının her biri için benzerlik olması zor bir koşuldur ve benzerlik puanına diğer özellikleri baskılayacak şekilde olumsuz etki etmektedir. Bu sebeple, Avrupa örneklemi kümelerinde genel benzerlik puanı hesaplanırken belirleyici özelliklere ait puanlar mükerrer hesaplanarak ağırlıklandırma yapılmıştır.

3.3.4.1. Avrupa Örneklemine Dair Değerlendirmeler

Avrupa örneklemine ait kümelerden elde edilen bulgular doğrultusunda; yapılan kümeleme analizinin başarısı değerlendirilirken Tablo 40'daki sonuçlar elde edilmektedir.

Tablo 40: *Avrupa Örneklemi İçin Kümeleme Analizinin Başarısı*

KIYAS UNSURU Belirleyiciler * ile işaretlenmiştir.	**KÜME 1(a) (Başarılı)**	**KÜME 1(b) (Başarılı)**	**KÜME 2(1) (Başarılı)**	**KÜME 4(2) (Başarılı)**	**KÜME 5(3) (Kısmen Başarılı)**	**KÜME 6 (Kısmen-Düşük Başarılı)**	**KÜME 7 (Kısmen Başarılı)**
Eleman Sayısı	**4**	**4**	**4**	**3**	**5**	**3**	**3**
Genel Benzerlik Puanı (Belirleyici özellikler ağırlıklandırılmıştır.)	**71%**	**66%**	**69%**	**78%**	**61%**	**48%**	**60%**
AYIRICI ÖZELLİKLER	**KÜME 1(a)**	**KÜME 1(b)**	**KÜME 2**	**KÜME 4**	**KÜME 5**	**KÜME 6**	**KÜME 7**
Coğrafi Bütünlük	Evet	Evet	Evet	Evet	Yok	Yok	Yok
Tanımlayıcı bir özellik (kurucu ülkeler, birliğe giriş tarihi ve diğer özellikli unsurlar)	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok
GELİR VERGİSİ	**KÜME 1(a)**	**KÜME 1(b)**	**KÜME 2**	**KÜME 4**	**KÜME 5**	**KÜME 6**	**KÜME 7**
Ortalama yıllık brüt ücret	*44.678 Euro (±9.812)*	*41.747 Euro (±11.992)*	*20.799 Euro (±4.173)*	*50.000 Euro (±8.586)*	*18.730 Euro (±3.638)*	*72.466 Euro (±22.418)*	*72.466 Euro (±22.418)*
Efektif gelir vergisi oranı (ortalama)	*%20,0 (±3,7)*	*%12,4 (±3,4)*	*%10,7 (±1,8)*	*%23,0 (±4,7)*	*%15,2 (±3,7)*	*%11,2 (±4,0)*	*%11,2 (±4,0)*
Efektif toplam mali yük (ortalama)	*%35,5 (±2,6)*	*%25,6 (±3,8)*	*%26,6 (±6,3)*	*%27,7 (±1,8)*	*%34,0 (±5,8)*	*%18.3 (±5,6)*	*%11,2 (±4,0)*
Gelir unsurları	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer	Kısmi	Kısmi	Benzer
Kişisel durum	Benzer	Farklı	Benzer	Benzer	Kısmi	Benzer	Kısmi
Tarife yapısı	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer	Kısmi	Benzer	Benzer
Dilim sayısı	Kısmi	Farklı	Kısmi	Kısmi	Farklı	Kısmi	Kısmi
Vergi dışı gelir	Benzer	Benzer	Benzer	Kısmi	Kısmi	Benzer	Benzer
***Efektif gelir vergisi oranı**	**Farklı**	**Kısmi**	**Benzer**	**Kısmi**	**Kısmi**	**Kısmi**	**Kısmi**
*** Toplam efektif mali yük**	**Benzer**	**Kısmi**	**Kısmi**	**Benzer**	**Kısmi**	**Kısmi**	**Kısmi**
Gelir Vergisi Benzerlik Puanı	**93% (Büyük Ölçüde Başarılı)**	**67% (Başarılı)**	**93% (Büyük Ölçüde Başarılı)**	**87% (Büyük Ölçüde Başarılı)**	**57% (Kısmen Başarılı)**	**80% (Başarılı)**	**80% (Başarılı)**
KURUMLAR VERGİSİ	**KÜME 1(a)**	**KÜME 1(b)**	**KÜME 2**	**KÜME 4**	**KÜME 5**	**KÜME 6**	**KÜME 7**
Ortalama yasal kurumlar vergisi oranı	*%26 (±2,7)*	*%25,2 (±0,4)*	*%19,5 (±1)*	*%20,2 (±0,3)*	*%17,4 (±5,4)*	*%14,5 (±3,5)*	*%27,3 (±6,8)*
Gelir kapsamı	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
Tarife yapısı	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer	Kısmi	Kısmi	Kısmi
***Yasal oranlar**	**Benzer**	**Benzer**	**Benzer**	**Benzer**	**Farklı**	**Kısmi**	**Kısmi**
Zararların aktarılması	Benzer	Benzer	Benzer	Kısmi	Benzer	Kısmi	Benzer
Sermaye kazançlarının vergilendirilmesi	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer	Farklı	Benzer
Kurumlar Vergisi Benzerlik Puanı	**100% (Büyük Ölçüde Başarılı)**	**100% (Büyük Ölçüde Başarılı)**	**100% (Büyük Ölçüde Başarılı)**	**92% (Büyük Ölçüde Başarılı)**	**72% (Düşük Düzeyde Başarılı)**	**56% (Kısmen Başarılı)**	**84% (Başarılı)**
STOPAJ ORANLARI	**KÜME 1(a)**	**KÜME 1(b)**	**KÜME 2**	**KÜME 4**	**KÜME 5**	**KÜME 6**	**KÜME 7**
Ortalama çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma sayısı	*94 (±4)*	*110 (±20)*	*78 (±14)*	*72 (±23)*	*66 (±12)*	*63 (±39)*	*82 (±3,5)*
En Düşük Stopaj Vergisi Oranı	Benzer	Benzer	Kısmi	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
***En Yüksek Stopaj Vergisi Oranı**	**Benzer**	**Benzer**	**Farklı**	**Kısmi**	**Kısmi**	**Farklı**	**Benzer**
Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma sayıları	Benzer	Farklı	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Benzer
Stopaj Oranları Benzerlik Puanı	**100% (Büyük Ölçüde Başarılı)**	**67% (Başarılı)**	**40% (Başarısız)**	**73% (Kısmen Başarılı)**	**73% (Kısmen Başarılı)**	**53% (Düşük Düzeyde Başarılı)**	**100% (Büyük Ölçüde Başarılı)**

SERVET VERGİLERİ	KÜME 1(a)	KÜME 1(b)	KÜME 2	KÜME 4	KÜME 5	KÜME 6	KÜME 7
Net servet vergisi	Farklı	Farklı	Benzer	Benzer	Benzer	Kısmi	Kısmi
Gayrimenkul değer artış vergisi	Benzer	Kısmi	Benzer	Benzer	Benzer	Kısmi	Benzer
Veraset ve intikal vergisi	Kısmi	Benzer	Farklı	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Kısmi
Gayrimenkul edinme ve devir vergileri	Kısmi	Farklı	Farklı	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Kısmi
Emlak vergisi	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer	Kısmi	Kısmi
Servet Vergileri Benzerlik Puanı	**64% (Başarılı)**	**52% (Kısmen Başarılı)**	**60% (Kısmen Başarılı)**	**84% (Büyük Ölçüde Başarılı)**	**84% (Büyük Ölçüde Başarılı)**	**60% (Kısmen Başarılı)**	**68% (Başarılı)**
KATMA DEĞER VERGİSİ	**KÜME 1(a)**	**KÜME 1(b)**	**KÜME 2**	**KÜME 4**	**KÜME 5**	**KÜME 6**	**KÜME 7**
Ortalama standart katma değer vergisi oranı	*%21 (±1,3)*	*%21 (±0,6)*	*%21,5 (±1,3)*	*%24,3 (±0,6)*	*%23,2 (±2,4)*	*%12,8 (±8,8)*	*20 (±4,4)*
***Standart oranlar**	**Benzer**	**Benzer**	**Benzer**	**Benzer**	**Kısmi**	**Farklı**	**Kısmi**
İndirilmiş oranlar (5)	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Benzer	Kısmi	Farklı	Kısmi
Gıda ürünleri	Farklı	Kısmi	Benzer	Benzer	Kısmi	Farklı	Farklı
Şebeke suyu	Benzer	Benzer	Kısmi	Benzer	Farklı	Farklı	Farklı
Tıbbi ürünler	Kısmi	Benzer	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Farklı	Farklı
Engelli bireyler için medikal araç ve gereçler	Farklı	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Farklı	Farklı
Çocuk arabaları	Benzer	Kısmi	Farklı	Benzer	Kısmi	Benzer	Benzer
Yolcu taşımacılığı	Kısmi	Farklı	Kısmi	Kısmi	Farklı	Farklı	Farklı
Kitaplar	Kısmi	Farklı	Kısmi	Benzer	Kısmi	Farklı	Farklı
Gazeteler	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Benzer	Kısmi
Süreli yayınlar	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Farklı	Kısmi	Benzer	Farklı
Kültürel etkinlikler	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Farklı	Farklı
Kablolu TV ödemeleri	Kısmi	Kısmi	Farklı	Kısmi	Kısmi	Farklı	Kısmi
Sanatsal ürünler	Farklı	Farklı	Farklı	Farklı	Farklı	Farklı	Farklı
Otel konaklamaları	Kısmi	Kısmi	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
Hazır yiyecek (restoran vd.)	Farklı	Kısmi	Kısmi	Benzer	Farklı	Farklı	Kısmi
Spor etkinlikleri	Kısmi	Farklı	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Benzer	Kısmi
Cenaze hizmetleri	Farklı	Farklı	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Farklı	Farklı
Tıbbi ve diş sağlığı bakımları	Farklı	Farklı	Farklı	Benzer	Kısmi	Farklı	Kısmi
Küçük onarım, tamirat işleri	Farklı	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Benzer	Kısmi
Eğitim hizmetleri	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer	Kısmi	Benzer	Benzer
Finansal hizmet ve işlemler	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
Katma Değer Vergisi Benzerlik Puanı	**50% (Başarılı)**	**53% (Başarılı)**	**58% (Başarılı)**	**75% (Büyük Ölçüde Başarılı)**	**53% (Başarılı)**	**36% (Başarısız)**	**40% (Düşük Düzeyde Başarılı)**
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	**KÜME 1(a)**	**KÜME 1(b)**	**KÜME 2**	**KÜME 4**	**KÜME 5**	**KÜME 6**	**KÜME 7**
Avrupa Direktiflerine uyum	Benzer	Benzer	Benzer	Kısmi	Benzer	Benzer	Benzer
Direktif dışındaki vergi unsurları	Kısmi	Kısmi	Benzer	Farklı	Benzer	Farklı	Farklı
Özel Tüketim Vergisi Benzerlik Puanı	**80% (Başarılı)**	**80% (Başarılı)**	**100% (Büyük Ölçüde Başarılı)**	**30% (Düşük Düzeyde Başarılı)**	**100% (Büyük Ölçüde Başarılı)**	**50% (Kısmen Başarılı)**	**50% (Kısmen Başarılı)**

(1): Bulgaristan ve Estonya temel vergi sistemi özellikleri itibariyle diğer küme ülkelerinden önemli ölçüde ayrışmaktadır. Bu sebeple küme dışında tutulmuştur.
(2): Ortalama yıllık brüt ücret, satın alma gücü paritesinin (ortalama) ve ortalama çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma sayısı hesaplanmasında, İzlanda'nın uç değerlere sahip olması sebebiyle standart sapma sonuçları yüksek çıkmaktadır.
(3): Gürcistan temel vergi sistemi özellikleri itibariyle diğer küme ülkelerinden önemli ölçüde ayrışmaktadır. Bu sebeple küme dışında tutulmuştur.
(4): İsviçre ve Lihtenştayn tek ülke gibi dikkate alınmıştır.
(5): İndirilmiş oranların alt başlıklarına yer verildiğinden diğer örneklemlerden farklı olarak "indirilmiş oranlar" belirleyici özellik kapsamında ele alınmıştır.

Avrupa örneklemi incelenirken birincil amaç, vergi uyumlaştırması süreçlerinin kolaylaştırılması amacıyla benzer vergi yapılarına sahip ülkelerin tespit edilmesidir. Böylelikle, Antlaşmalarda öngörülen, güçlendirilmiş işbirliği

mekanizmasının kullanılabilmesi için Avrupa Birliği ülkeleri ve Birlikle yakın ilişkili ülkeler bağlamında model işbirliği grupları ortaya konmak istenmektedir. İkincil amaç ise benzer ülke kümeleri tespit edilirken kullanılan veri ve yöntemlerin işlerliğinin ve geçerliliğinin sorgulanmasıdır. Bu bağlamda ise ülkelerin gelir vergisi, kurumlar vergisi, stopaj vergileri, servet üzerinden alınan vergileri, katma değer vergileri ve özel tüketim vergilerine yönelik bir takım temel özellikler tespit edilerek; elde edilen küme birimleri bu özellikleri ile karşılaştırılmaktadır. Daha sonra analiz sonucu elde edilen kümenin vergi uyumlaştırması açısından oluşturulacak güçlendirilmiş işbirliği modelini temsil edip edemeyeceği değerlendirilmektedir.

Kümeleme analizi sonucunda, Avrupa örneklemine ait ülkeler 8 farklı küme oluşturacak şekilde dağılmışlardır. Danimarka ve Türkiye ayrı birer küme oluşturmaları sebebiyle değerlendirmeye alınmamışlardır. Bununla birlikte Bulgaristan, Estonya ve Gürcistan bulundukları kümelerden vergi yapıları itibariyle önemli düzeyde ayrıştığından bulundukları kümenin değerlendirmelerine alınmamışlardır. Küme 1'de iki alt küme tespit edildiğinden, kümeleme analizi çıktılarından bağımsız olarak bu küme iki ayrı küme olarak değerlendirilmiştir. Elde edilen sonuçlar neticesinde kümelerin genel başarısına bakılacak olursa;

- Küme 1(a) ülkeleri (Almanya, Avusturya, Belçika ve İtalya), Küme 1(b) ülkeleri (Hollanda, İspanya, Fransa ve Birleşik Krallık) ve Küme 4 (Finlandiya, İsveç ve İzlanda) ülkeleri vergi sistemi özellikleri büyük ölçüde birbirine benzer tespit edilmiştir. Dolayısıyla vergi uyumlaştırmasına yönelik model güçlendirilmiş işbirliği açısından başarılı bir kümeler olarak değerlendirilmektedir.
- Küme 2 ülkeleri (Çek Cumhuriyeti, Slovakya, Slovenya ve Polonya) ise, Bulgaristan ve Estonya küme dışı bırakıldığında esasında büyük ölçüde başarılıdır. Bulgaristan ve Estonya'nın vergi yükü değişkenlerinin küme ülkeleri ile benzer olduğu ancak vergi özellikleri itibariyle kümeden ayrışmaları sebebiyle, analiz sonucunda bu ülkelerin tesadüfi olarak atandığı düşünülmektedir. Tesadüfi atamalar yapabilme ihtimalinden dolayı yapılan analiz Küme 2 açısından kısmen başarılı olarak değerlendirilmektedir.
- Küme 5 (Macaristan, Letonya, Litvanya, Portekiz ve Yunanistan) ülkeleri birbirinden oldukça ayrı vergi özelliklerine sahip ülkelerdir. Esasında küme içi benzerlikler bakımından düşük düzeyde başarı gösteren bu küme; küme dışı farklılıkları ortaya koyması yönünden önemli sonuçlar içermektedir. Bu sebeple bu

kümede yer alan ülkelerin vergi uyumlaştırması sürecine girebilmeleri için öncelikle, Avrupa örneklemindeki diğer ülkelerden ayrışan kendi vergi mevzuatlarına özgü düzenlemeleri ortadan kaldırmaları ve oran uyumlaştırması konusunu gündeme almaları gerekmektedir. Bu yönleriyle Küme 5 kısmen başarılı tespit edilen küme olarak değerlendirilmektedir.

- Küme 7 (Lüksemburg, Malta ve Norveç) ülkelerinde vergi özellikleri itibariyle ortak özellikler bulunmakla birlikte; gelir, kurumlar ve katma değer vergilerine yönelik oranların farklılaşması bu kümenin başarısını büyük oranda düşürmektedir. Bu yönleriyle ve küme eleman sayısının az olması da dikkate alındığında, Küme 7 kısmen başarılı tespit edilen küme olarak değerlendirilmektedir. Malta'nın gelir ve kurumlar vergisi yönünden, Norveç'in ise katma değer vergisi yönünden kümenin diğer ülkeleri ile birbirlerine daha yakın vergi oranlarında uzlaşmaları gerekmektedir.
- Küme 6 (İrlanda, İsviçre ve Lihtenştayn) ülkeleri ise vergi sistemi özellikleri açısından kısmi-düşük düzeyde başarı göstermektedirler. Kümelere özgü ortak nitelikler sınırlıdır. Bu sebeplerle Küme 6'nın, başarısız veya düşük düzeyde başarılı tespit edilen küme olarak nitelendirilmesi gerekmektedir. Bu sebeple tespit edilen Küme 6 ülkeleri hakkında vergi uyumlaştırması sürecine yönelik değerlendirme yapılamamaktadır. Çünkü kümeye atanan ülkelerin vergi özelliklerinde ciddi ayrışmalar bulunmaktadır.

Güçlendirilmiş işbirliği mekanizmasının Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanabileceği göz önüne alındığında, Avrupa örnekleminde yer alan 24 Avrupa Birliği ülkesinden 20'sinin, çeşitli başarı derecelerinde, anlamlı ve tutarlı altı farklı kümeye atanabildiği görülmektedir. Bu doğrultuda çalışmada savunulan vergi uyumlaştırmasına yönelik süreçlerin bölgesel düzeydeki işbirliği grupları ile yürütülmesi fikrinin Avrupa Birliği için uygulanabilir olduğu görülmektedir. Bununla birlikte çeşitli vergi türlerine ait vergi yükü verilerinin, ülkelerin vergi sistemlerindeki benzerlikleri ve ayrışmaları tespit etmede Avrupa örneklemi açısından, örneklem ülkelerinin yarısından çoğunu anlamlı ve tutarlı bir kümeye atanmış olmasından dolayı kayda değer bir başarı sağladığı düşünülmektedir.

Literatürde Avrupa örneklemi için yapılan kümeleme çalışmaları ile bu çalışmanın elde ettiği sonuçlar kıyaslandığında;

- Sinevičienė (2016) çalışmasında; efektif tüketim vergisi oranı, emek üzerindeki efektif vergi oranı, sermaye üzerindeki efektif vergi oranı, kamu borçlarının gayrisafi yurt içi hasıladaki payı, kamu gelirlerinin gayrisafi yurt içi hasıladaki payı, kişi başına düşen gayrisafi yurt içi hasıla ve reel gayrisafi yurt içi hasıladaki büyüme oranı verilerini kullanarak hiyerarşik kümeleme analizi gerçekleştirmiştir. Üç kümeli bir kümeleme çözümü elde etmiştir. Bu çalışmanın sonuçlarıyla kıyaslandığında; bu çalışma üç kümeli organize edilseydi İrlanda, İspanya, İtalya ve Lüksemburg dışında küme dağılımlarının benzer olacağı ifade edilebilmektedir. Bu doğrultuda, çalışmadan elde edilen kümeleme bulguları (Sinevičienė, 2016)'nin çalışmasıyla büyük ölçüde örtüşmektedir.
- Delgado vd. (2019) çalışmalarında; efektif kurumlar vergisi oranı ile yasal kurumlar vergisi oranlarını kullanarak kulüp yakınsama modeli kullanmışlardır. Üç kümeli bir kümeleme çözümü elde etmişlerdir. Bu çalışmanın sonuçlarıyla kıyaslandığında; bu çalışma üç kümeli organize edilseydi Küme 7 ve Küme 1(a) ülkeleri dağılım açısından benzerlik göstermektedir. Diğer kümelerde ise bu çalışma ve Delgado vd. arasında farklı atamamalar olduğu söylenebilmektedir. Bu doğrultuda, çalışmadan elde edilen kümeleme bulgularının Delgado vd. (2019) çalışmasıyla düşük düzeyde örtüşmektedir.
- Regis, Cuestas ve Chen (2015) çalışmalarında yasal kurumlar vergisi oranını kullanarak kulüp yakınsama modeli kullanmışlardır. Bu çalışmanın sonuçlarıyla kıyaslandığında; Küme 1(b), Küme 2, Küme 5 ve Küme 6 ülkeleri Regis vd. (2015)'nin elde ettiği dağılımla çoğunlukla benzerlik göstermektedir.
- Baldwin ve Krugman'ın (2004) yeni ekonomik coğrafya yaklaşımıyla belirlemiş oldukları merkez Avrupa ülkeleri açısından kıyaslandığında; bu çalışmanın Küme 1 ülkeleri ile büyük oranda (İspanya ve Birleşik Krallık dışında) örtüşmektedir.
- Lukáčová vd. (2020) gelir ve kurumlar vergilerine ait yasal oranlar ve vergi yükü verilerini kullanarak Ward bağlantı yöntemi ile kümeleme analizi yapmış olup; beş kümeli çözüm elde etmişlerdir. Bu çalışmanın sonuçlarıyla kıyaslandığında; Küme 1(a), Küme 1(b), Küme 2, Küme 4 ve Küme 5 ülkeleri

Lukáčová vd. (2020)'nin elde ettiği dağılımla çoğunlukla benzerlik göstermektedir.

- Małecka-Ziembińska ve Siwiec (2020) kurumlar vergisine yönelik vergi oranı, vergi yükü, vergi gelirlerinin gayrisafi yurt içi hasıla içindeki payı ve efektif vergi oranı verilerini kullanarak tam bağlantı hiyerarşik kümeleme yapmıştır. Bu çalışmanın bulguları ile kıyaslandığında Küme 1, Küme 4 ve Küme 7 ülkeleri açısından benzer sonuçlar elde edilmiştir. Diğer kümeler açısından ise küçük benzerlikler bulunmaktadır.
- Alena, Lucia ve Slavomíra (2017) kurumlar vergisine ait çeşitli oran verileri, gayrisafi yurt içi hasıla, kamu borçları, toplam vergi yükü ve bütçe dengesi verilerinden hareketle Ward bağlantı kümeleme yöntemi gerçekleştirmiştir. Toplamda 5 küme elde etmiş olup; elde ettiği küme bulgularının üçü bu çalışmanın küme bulguları ile benzerlik göstermektedir.

Avrupa örneklemi için elde edilen küme bulgularının literatürde kısmen uyumlu olduğu görülmektedir. Aradaki farklılıklar, seçilen değişkenlerdeki farklılıklardan kaynaklanmaktadır.

Son olarak, çalışmada vergi yükü değişkenleri kullanılarak gerçekleştirilen kümeleme analizinin belirli ölçüde başarı gösterdiği görülmektedir. Bu sebeple kümeleme analizi veya başka bir gruplandırma metodu kullanılarak; oluşturulacak küçük işbirliği gruplarının vergilerin uyumlaştırılma süreçlerini daha kolay ilerleteceği düşünülmektedir. Avrupa örneklemi için merkezden yürütülecek bir vergi uyumlaştırması süreci 465 farklı vergi sisteminin uyumlaştırılması gerekliliği ortaya çıkacaktır. Bununla birlikte kümeleme analizinden elde edilen sonuçlar ile güçlendirilmiş işbirliğine grupları oluşturularak ile vergi uyumlaştırması sürecinin yürütülmesi halinde; ülkeler her kümenin ortalama değerlerinde uzlaşı sağladığı ve nihayetinde tek küme kalana kadar vergi uyumlaştırmasının devam ettiği varsayımı altında, toplamda 75 farklı vergi sistemi üzerinde uzlaşı kombinasyonun uyumlaştırılması gerekecektir. Bu ise Avrupa örneklemi için sürecin yaklaşık 6 kat daha kolay yürütülmesini sağlayacaktır[78].

[78] Sayfa 128 – 130'da öne sürülen fikre ait hesaplanma detaylarından bahsedilmektedir.

3.3.4.2. Afrika Örneklemine Dair Değerlendirmeler

Afrika örneklemi için yapılan kümeleme analizinin başarısı Tablo 41'de değerlendirilmektedir.

Tablo 41: *Afrika Örneklemi İçin Kümeleme Analizinin Başarısı*

VERGİ ÖZELLİKLERİ **Belirleyiciler * ile işaretlenmiştir.**	**EAC ÜLKELERİ İÇİN ELDE EDİLEN SONUÇLAR**		
	Küme 6 Ülkelerinde **BENZERLİKLERİN** Tespitinin Değerlendirilmesi (Uganda, Kenya, Ruanda)	**Küme 5** Ülkelerindeki **FARKLILIKLARIN** Tespitinin Değerlendirilmesi (Kongo D.C.)	**Genel Küme Benzerliği**
Genel Benzerlik/Farklılık Puanı	**%84: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%46: Kısmen Başarılı**	**%78: Uyumlu**
GELİR VERGİSİ	**%83: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%67: Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 5 adet**
Gelir unsurları	Benzer	Farklı	Kısmi
Kişisel durum	Benzer	Farklı	Kısmi
Tarife yapısı	Benzer	Benzer	Benzer
Dilim sayısı	Benzer	Benzer	Benzer
Vergi dışı gelir	Farklı	Farklı	Farklı
***Efektif gelir vergisi oranı (1)**	**Benzer**	**Farklı**	**Kısmi**
***Efektif toplam mali yük (1)**	**Benzer**	**Farklı**	**Kısmi**
KURUMLAR VERGİSİ	**%90: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%15: Başarısız**	**Kısmi/Benzer: 3 adet**
Gelir kapsamı	Kısmi	Kısmi	Farklı
Tarife yapısı	Benzer	Benzer	Benzer
***Yasal oranlar**	**Benzer**	**Benzer**	**Benzer**
Zararların aktarılması	Benzer	Benzer	Benzer
STOPAJ ORANLARI	**%87: Başarılı**	**%100: Büyük Ölçüde Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 2 adet**
En Düşük Stopaj Vergisi Oranı	Benzer	Farklı	Kısmi
***En Yüksek Stopaj Vergisi Oranı**	**Kısmi**	**Farklı**	**Farklı**
Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma sayıları	Benzer	Farklı	Kısmi
SERVET VERGİLERİ	**%80: Başarılı**	**%30: Başarısız**	**Kısmi/Benzer: 2 adet**
Veraset ve intikal vergisi	Benzer	Benzer	Benzer
Emlak vergisi	Kısmi	Kısmi	Kısmi
KATMA DEĞER VERGİSİ	**%80: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%30: Başarısız**	**Kısmi/Benzer: 1 adet**
***Standart oranlar**	**Benzer**	**Benzer**	**Benzer**
İndirilmiş oranlar	Kısmi	Kısmi	Farklı
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	**%80: Başarılı**	**%0: Başarısız**	**Kısmi/Benzer: 2 adet**
Kapsam	Benzer	Benzer	Benzer
Ayrışan ürün grupları	Kısmi	Benzer	Kısmi
VERGİ UYUMLAŞTIRMASI	**Uyumludur (Benzer veya Kısmi sayısı: 15 Adet)** **1 Sapma - %78 Benzerlik**		

(1): Hangisi benzerlik/farklılık puanı açısından yüksek olan değerlendirmeye alınmaktadır.

NOT: Farklılıklar dikkate alınırken, vergi sistemlerinin özelliklerinin sunulduğu tablolardan hareketle iki farklı küme içeren birliklerde;

- Mutlak farklılık varsa *farklı*
- Mutlak benzerlik varsa *benzer*
- Diğer durumlar *kısmi* olarak değerlendirilmiştir.

VERGİ ÖZELLİKLERİ Belirleyiciler * ile işaretlenmiştir.	CEMAC ÜLKELERİ İÇİN ELDE EDİLEN SONUÇLAR			
	Küme 5 Ülkelerinde **BENZERLİKLERİN** Tespitinin Değerlendirilmesi (Çad, Kongo)	**Küme 4** Ülkelerindeki **FARKLILIKLARIN** Tespitinin Değerlendirilmesi (Ekvator Ginesi)	**Küme 7** Ülkelerindeki **FARKLILIKLARIN** Tespitinin Değerlendirilmesi (Kamerun)	**Genel Küme Benzerliği**
Genel Benzerlik/Farklılık Puanı	**%82: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%43: Kısmen Başarılı**	**%46: Kısmen Başarılı**	**%68: Kısmen Uyumlu**
GELİR VERGİSİ	**100%: Büyük Ölçüde Başarılı**	**50%: Başarılı**	**33%: Kısmen Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 4 adet**
Gelir unsurları	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
Kişisel durum	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
Tarife yapısı	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
Dilim sayısı	Benzer	Farklı	Benzer	Kısmi
Vergi dışı gelir	Benzer	Farklı	Farklı	Farklı
***Efektif gelir vergisi oranı (1)**	**Farklı**	**Farklı**	**Farklı**	**Farklı**
***Efektif toplam mali yük (1)**	**Benzer**	**Farklı**	**Farklı**	**Farklı**
KURUMLAR VERGİSİ	**75%: Kısmen Başarılı**	**15%: Başarısız**	**50%: Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 3 adet**
Gelir kapsamı	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
Tarife yapısı	Benzer	Benzer	Farklı	Kısmi
***Yasal oranlar**	**Farklı**	**Kısmi**	**Farklı**	**Farklı**
Zararların aktarılması	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
STOPAJ ORANLARI	**67%: Başarılı**	**33%: Başarısız**	**87%: Büyük Ölçüde Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 2 adet**
En Düşük Stopaj Vergisi Oranı	Farklı	Farklı	Kısmi	Farklı
***En Yüksek Stopaj Vergisi Oranı**	**Benzer**	**Benzer**	**Farklı**	**Kısmi**
Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma sayıları	Benzer	Benzer	Farklı	Kısmi
SERVET VERGİLERİ	**%50: Kısmen Başarılı**	**%30: Başarısız**	**%30: Başarısız**	**Kısmi/Benzer: 1 adet**
Veraset ve intikal vergisi	Farklı	Kısmi	Kısmi	Farklı
Emlak vergisi	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
KATMA DEĞER VERGİSİ	**%100: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%50: Başarılı**	**%50: Düşük Düzeyde Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 2 adet**
***Standart oranlar**	**Benzer**	**Farklı**	**Benzer**	**Kısmi**
İndirilmiş oranlar	Benzer	Benzer	Farklı	Kısmi
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	**%80: Başarılı**	**%100: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%30: Başarısız**	**Kısmi/Benzer: 1 adet**
Kapsam	Benzer	Farklı	Benzer	Kısmi
Ayrışan ürün grupları	Kısmi	Farklı	Kısmi	Farklı
VERGİ UYUMLAŞTIRMASI	**Kısmen uyumludur. (Benzer veya Kısmi sayısı: 13 Adet)** **2 Sapma - %68 Benzerlik**			

(1): Hangisi benzerlik/farklılık puanı açısından yüksek olan değerlendirmeye alınmaktadır.

NOT: Farklılıklar dikkate alınırken, vergi sistemlerinin özelliklerinin sunulduğu tablolardan hareketle üç farklı küme içeren birliklerde;

- Mutlak farklılık varsa *farklı*
- Çoğunluktan farklıysa *kısmi*
- Çoğunluğa benzerse *benzer* olarak değerlendirilmiştir.

VERGİ ÖZELLİKLERİ **Belirleyiciler * ile işaretlenmiştir.**	SACU ÜLKELERİ İÇİN ELDE EDİLEN SONUÇLAR		
	Küme 3 Ülkelerinde **BENZERLİKLERİN** Tespitinin Değerlendirilmesi (Lesoto, Namibya, Güney Afrika)	**Küme 6** Ülkelerindeki **FARKLILIKLARIN** Tespitinin Değerlendirilmesi (Esvatini)	**Genel Küme Benzerliği**
Genel Benzerlik/Farklılık Puanı	**%76: Başarılı**	**%45: Kısmen Başarılı**	**%73: Kısmen Uyumlu**
GELİR VERGİSİ	**%87: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%67: Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 4 adet**
Gelir unsurları	Kısmi	Farklı	Farklı
Kişisel durum	Benzer	Benzer	Benzer
Tarife yapısı	Benzer	Benzer	Benzer
Dilim sayısı	Kısmi	Farklı	Farklı
Vergi dışı gelir	Benzer	Farklı	Kısmi
***Efektif gelir vergisi oranı (1)**	**Benzer**	**Farklı**	**Kısmi**
***Efektif toplam mali yük (1)**	**Benzer**	**Farklı**	**Kısmi**
KURUMLAR VERGİSİ	**%90: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%15: Başarısız**	**Kısmi/Benzer: 3 adet**
Gelir kapsamı	Kısmi	Kısmi	Farklı
Tarife yapısı	Benzer	Benzer	Benzer
***Yasal oranlar**	**Benzer**	**Benzer**	**Benzer**
Zararların aktarılması	Benzer	Benzer	Benzer
STOPAJ ORANLARI	**%53: Başarılı**	**%73: Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 2 adet**
En Düşük Stopaj Vergisi Oranı	Farklı	Kısmi	Farklı
***En Yüksek Stopaj Vergisi Oranı**	**Benzer**	**Farklı**	**Kısmi**
Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma sayıları	Kısmi	Kısmi	Kısmi
SERVET VERGİLERİ	**%60: Kısmen Başarılı**	**%60: Kısmen Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 2 adet**
Veraset ve intikal vergisi	Kısmi	Kısmi	Kısmi
Emlak vergisi	Kısmi	Kısmi	Kısmi
KATMA DEĞER VERGİSİ	**%80: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%30: Başarısız**	**Kısmi/Benzer: 2 adet**
***Standart oranlar**	**Benzer**	**Benzer**	**Benzer**
İndirilmiş oranlar	Kısmi	Kısmi	Kısmi
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	**%60: Kısmen Başarılı**	**%0: Başarısız**	**Kısmi/Benzer: 1 adet**
Kapsam	Kısmi	Benzer	Benzer
Ayrışan ürün grupları	Kısmi	Benzer	Farklı
VERGİ UYUMLAŞTIRMASI	**Kısmen uyumludur. (Benzer veya Kısmi sayısı: 14 Adet) 0 Sapma - %73 Benzerlik**		

(1): Hangisi benzerlik/farklılık puanı açısından yüksek olan değerlendirmeye alınmaktadır.

NOT: Farklılıklar dikkate alınırken, vergi sistemlerinin özelliklerinin sunulduğu tablolardan hareketle iki farklı küme içeren birliklerde;

- Mutlak farklılık varsa *farklı*
- Mutlak benzerlik varsa *benzer*
- Diğer durumlar *kısmi* olarak değerlendirilmiştir.

Afrika örneklemi incelenirken birincil amaç, ileri bütünleşme amacıyla kurulmuş bölgesel birliklerin, vergi uyumlaştırması konusunda mali uyum düzeylerine yönelik çıkarımlar oluşturmaktır. Böylelikle bölgesel birliklerin ileri düzeyde bütünleşme amaçları arasında vergi uyumlaştırmasına yönelik uygun alt yapının mevcut olup olmadığı tespit edilecektir. İkincil amaç ise ülkelerin gelir vergisi, kurumlar vergisi, stopaj vergileri, servet üzerinden alınan vergileri, katma

değer vergileri ve özel tüketim vergilerine yönelik bir takım temel özelliklerinden hareketle veri ve yöntemlerin işlerliğinin ve geçerliliğinin sorgulanmasıdır. Bu bağlamda bir bölgesel birlikte, üye ülkelerin atandıkları küme çeşitliliğinden hareketle, analizin birlik içindeki benzerlikler ve farklılıkları tespit edebilme başarısı değerlendirilecektir. Buna göre;

- EAC kapsamında ülkeler: Uganda, Kenya ve Ruanda Küme 6'da yer almaları dolayısıyla benzerlikleri yönünden; Kongo D.C. ise Küme 5'de yer almasından dolayı farklılıkları yönünden değerlendirilmiştir. Küme 6 ülkelerinin vergi özellikleri yönüyle büyük ölçüde birbirine benzediği görülmektedir. Bu sebeple vergi yükü değişkenlerinin ve kümeleme analizinin benzerlikleri tespit etmede başarılı olduğu söylenebilmektedir. Bununla birlikte ayrı bir kümeye atanan Kongo D.C.'nin farklılıklarının tespit edilebilmesi yönünden benzer başarı söz konusu değildir. Ancak bu durum bölgesel birlik ülkelerinin farklı kümelerde yer alsalar dahi vergi özellikleri itibariyle birbirine daha benzer olduğunu göstermektedir. Şöyle ki vergilerin uyumlaştırılması bakımından EAC ülkelerinin vergi özelliklerine bakıldığında uyumlu bir yapının olduğu söylenebilmektedir. Bu bağlamda Birlik ülkelerinin; vergi dışında bırakılan gelir, efektif vergi gelir vergisi oranları, stopaj oranları konularında uyumlaştırma süreçlerini güçlendirmesi önerilmektedir. Vergi ile ilgili pek çok alanda ortak düzenleme metnine sahip olan EAC'ın (Tablo 7'de bahsedilmektedir) vergilerin uyumlaştırması yönünden bir takım ayrışmalar ile beraber, belirli düzeyde uyuma sahip olduğu görülmektedir. Bu ayrışmaların çoğu ise, vergilerin uyumlaştırılmasına dair kurallarda yer verilmeyen vergi oranı meselesinden kaynaklanmaktadır. Bu yönüyle EAC ülkelerinin, vergi konularına yönelik siyasi taahhütleri belirli ölçüde uygulamaya çalıştıkları söylenebilmektedir.
- CEMAC kapsamında ülkeler: Çad ve Kongo'nun Küme 5'de yer almaları dolayısıyla benzerlikleri yönünden; Ekvator Ginesi'nin Küme 4'de ve Kamerun'un Küme 7'de yer almasından dolayı farklılıkları yönünden değerlendirilmiştir. Küme 5 ülkelerinin vergi özellikleri yönüyle büyük ölçüde birbirine benzediği görülmektedir. Bu sebeple vergi yükü değişkenlerinin ve kümeleme analizinin benzerlikleri tespit etmede başarılı olduğu söylenebilmektedir. Bununla birlikte ayrı bir kümelere atanan Ekvator Ginesi ve Kamerun'un farklılıklarının tespit edilebilmesi yönünden aynı başarı söz konusu değildir. Ancak bu durum bölgesel

birlik ülkelerinin farklı kümelerde yer alsalar dahi vergi özellikleri itibariyle birbirine daha benzer olduğunu göstermektedir. Şöyle ki vergilerin uyumlaştırılması bakımından CEMAC ülkelerinin vergi özelliklerine bakıldığında kısmen uyumlu bir yapının olduğu söylenebilmektedir. Bu bağlamda Birlik ülkelerinin; vergi dışında bırakılan gelir, efektif gelir vergisi oranları, kurumlar vergisi oranları ve özel tüketim vergisi konularındaki bütün ülkelere yönelik ayrışmaları gidermesi; stopaj oranları ve katma değer vergisi oranlarındaki kısmi ayrışmaları gidermesi önerilmektedir. Vergi ile ilgili pek çok alanda ortak düzenleme metnine sahip olan CEMAC'ın (Tablo 7'de bahsedilmektedir) vergilerin uyumlaştırması yönünden bir takım ayrışmalar ile beraber, kısmi düzeyde uyuma sahip olduğu görülmektedir. Bu ayrışmaların çoğu ise, vergilerin uyumlaştırılmasına dair kurallarda yer verilmeyen vergi oranı meselesinden kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte vergi ve gümrük kanunlarına dair düzenlemelerin yanlış uygulanması, tarife dışı engellerin mevcudiyeti, menşe kurallarına ve rekabetin düzenlenmesine dair hükümlere yetersiz uyum sebepleriyle ekonomik bütünleşme ve vergi uyumlaştırması süreçlerinin aksamalara uğradığı Topluluk İcra Sekreterliği tarafından vurgulanmaktadır (World Trade Organization, 2007: 16-18).

- SACU kapsamında ülkeler: Lesoto, Namibya ve Güney Afrika'nın Küme 3'de yer almaları dolayısıyla benzerlikleri yönünden; Esvatini'nin Küme 6'da yer almasından dolayı farklılıkları yönünden değerlendirilmiştir. Küme 3 ülkelerinin vergi özellikleri itibariyle benzerlik gösterdiği görülmektedir. Bu sebeple vergi yükü değişkenlerinin ve kümeleme analizinin benzerlikleri tespit etmede başarılı olduğu söylenebilmektedir. Bununla birlikte ayrı bir kümeye atanan Esvatini'nin farklılıklarının tespit edilebilmesi yönünden benzer başarı söz konusu değildir. Ancak bu durum bölgesel birlik ülkelerinin farklı kümelerde yer alsalar dahi vergi özellikleri itibariyle birbirine daha benzer olduğunu göstermektedir. Şöyle ki vergilerin uyumlaştırılması bakımından SACU ülkelerinin vergi özelliklerine bakıldığında kısmen uyumlu bir yapının olduğu söylenebilmektedir. Bu bağlamda Birlik ülkelerinin; gelir unsurları, kurumlar vergisinin kapsamı ve özel tüketim vergisi uygulanan ürün grupları konularındaki bütün ülkelere yönelik ayrışmaları gidermesi; vergi dışında bırakılan gelir, efektif gelir vergisi oranları, stopaj oranları, servet vergileri ve katma değer vergisinde indirilmiş oranlar konularındaki kısmi

ayrışmaları gidermesi önerilmektedir. Vergi ile ilgili pek çok alanda ortak düzenleme metnine sahip olan SACU'nun (Tablo 7'de bahsedilmektedir) vergilerin uyumlaştırması yönünden bir takım ayrışmalar ile beraber, kısmi düzeyde uyuma sahip olduğu görülmektedir. Diğer bölgesel birliklerden farklı olarak SACU'da doğrudan vergilere dair uyumlaştırma tedbiri bulunmamaktadır ki gelir ve kurumlar vergilerinde vergi oranı dışında ayrışmaların olması bu durumu desteklemektedir.

Literatürde Afrika örneklemine yönelik benzer bir çalışmaya rastlanamadığından, elde edilen bulgular literatür ile desteklenememektedir. Tablo 41'den hareketle; vergi yükü verileri kullanılarak yapılan kümeleme analizi sonucunda EAC, CEMAC ve SACU bölgesel birliklerinde yığınlaşan kümelerin benzerlikleri tespit edebilmesi yönünden Küme 3, Küme 5 ve Küme 6'nın başarılı sonuçlar verdiği görülmektedir. Buna karşın farklılıkların tespit edilebilmesinde kayda değer bir başarı görülmemektedir. Bu bağlamda, Afrika kıtasında ileri düzeyde bütünleşme amacıyla kurulan birlikler, vergi uyumlaştırması yönünden incelendiğinde örnekleme alınabilen EAC ülkelerinin belirli bir düzeyde uyum sağladığı; SACU ve CEMAC ülkelerinin ise kısmi düzeyde bir uyuma sahip olduğu söylenebilmektedir.

3.3.4.3. Orta ve Güney Amerika Örneklemine Dair Değerlendirmeler

Son olarak Orta ve Güney Amerika örneklemi için yapılan kümeleme analizinin başarısı Tablo 42'de değerlendirilmektedir.

Tablo 42: *Orta ve Güney Amerika Örneklemi İçin Kümeleme Analizinin Başarısı*

VERGİ ÖZELLİKLERİ **Belirleyiciler * ile işaretlenmiştir.**	**MERCOSUR ÜLKELERİ İÇİN ELDE EDİLEN SONUÇLAR**			
	Küme 3 Ülkelerinde **BENZERLİKLERİN** Tespitinin Değerlendirilmesi (Arjantin, Brezilya)	**Küme 6** Ülkelerinde **BENZERLİKLERİN** Tespitinin Değerlendirilmesi (Uruguay, Bolivya)	**Küme 2** Ülkelerindeki **FARKLILIKLARIN** Tespitinin Değerlendirilmesi (Paraguay)	**Genel Küme Benzerliği (2)**
Genel Benzerlik/Farklılık Puanı	**%40: Düşük-Kısmen Başarılı**	**%56: Kısmen Başarılı**	**%54: Kısmen Başarılı**	**%60: Düşük Düzeyde Uyumlu**
GELİR VERGİSİ	**%80: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%40: Kısmen Başarılı**	**%52: Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 4 adet**
Gelir unsurları	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
Kişisel durum	Benzer	Farklı	Kısmi	Kısmi
Tarife yapısı	Benzer	Farklı	Benzer	Kısmi
Dilim sayısı	Farklı	Farklı	Farklı	Farklı
***Efektif gelir vergisi oranı (1)**	**Farklı**	**Farklı**	**Farklı**	**Kısmi**
***Efektif toplam mali yük (1)**	**Benzer**	**Benzer**	**Farklı**	**Kısmi**
KURUMLAR VERGİSİ	**%25: Başarısız**	**%100: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%40: Kısmen Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 2 adet**
Gelir kapsamı	Benzer	Benzer	Kısmi	Kısmi
Tarife yapısı	Farklı	Benzer	Benzer	Farklı
Yasal oranlar	**Farklı**	**Benzer**	**Farklı**	**Farklı**
Zararların aktarılması	Farklı	Benzer	Benzer	Kısmi
STOPAJ ORANLARI	**%67: Kısmen Başarılı**	**%0: Başarısız**	**%73: Kısmen Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 1 adet**
En Düşük Stopaj Vergisi Oranı	Benzer	Farklı	Farklı	Farklı
En Yüksek Stopaj Vergisi Oranı	**Farklı**	**Farklı**	**Kısmi**	**Farklı**
Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma sayıları	Benzer	Farklı	Kısmi	Kısmi
SERVET VERGİLERİ	**%33: Düşük Düzeyde Başarılı**	**%100: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%40: Düşük Düzeyde Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 3 adet**
Net servet vergisi	Farklı	Benzer	Kısmi	Kısmi
Veraset ve intikal vergisi	Farklı	Benzer	Kısmi	Kısmi
Emlak vergisi	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
KATMA DEĞER VERGİSİ	**%0: Başarısız**	**%20: Başarısız**	**%87: Büyük Ölçüde Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 0 adet**
Standart oranlar	**Farklı**	**Farklı**	**Kısmi**	**Farklı**
İndirilmiş oranlar	Farklı	Farklı	Farklı	Farklı
İstisna konuları	Farklı	Kısmi	Farklı	Farklı
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	**%0: Başarısız**	**%80: Başarılı**	**%30: Başarısız**	**Kısmi/Benzer: 2 adet**
Kapsam	Farklı	Benzer	Benzer	Kısmi
Ayrışan ürün grupları	Farklı	Kısmi	Kısmi	Kısmi
VERGİ UYUMLAŞTIRMASI	**Düşük düzeyde uyumludur. (Benzer veya Kısmi sayısı: 12 Adet) 3 Sapma - %60 Benzerlik**			

(1): Hangisi benzerlik/farklılık puanı açısından yüksek olan değerlendirmeye alınmaktadır.

(2): Örneklem Küme 3 (2 ülke), Küme 6 (2 ülke) ve Küme 2 (1 ülke) şeklinde oluştuğu için vergi uyumlaştırması açısından çıkarım yapılabilmesi için kümedeki genel benzerliğin belirlenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda; örneklemde 5 ülke bulunduğundan; ilgili özelliğe ait bilgi; tüm ülkelerde aynı veya yakın ise *benzer*; en fazla iki ayrışma var ise *kısmi*; üç ve fazlası ayrışma var ise *farklı* olarak değerlendirilmiştir.

NOT: Farklılıklar dikkate alınırken, vergi sistemlerinin özelliklerinin sunulduğu tablolardan hareketle üç farklı küme içeren birliklerde;

- Mutlak farklılık varsa *farklı*
- Çoğunluktan farklıysa veya eşit dağılım varsa *kısmi*
- Çoğunluğa benzerse *benzer* olarak değerlendirilmiştir.

VERGİ ÖZELLİKLERİ Belirleyiciler * ile işaretlenmiştir.	CAN ÜLKELERİ İÇİN ELDE EDİLEN SONUÇLAR	PA ÜLKELERİ İÇİN ELDE EDİLEN SONUÇLAR		
	Küme 6 Ülkelerinde **BENZERLİKLERİN** Tespitinin Değerlendirilmesi (Bolivya, Kolombiya, Peru)	**Küme 6** Ülkelerinde **BENZERLİKLERİN** Tespitinin Değerlendirilmesi (Şili, Kolombiya, Peru)	**Küme 2** Ülkelerindeki **FARKLILIKLARIN** Tespitinin Değerlendirilmesi (Meksika)	**Genel Küme Benzerliği (PA ülkeleri için)**
Genel Benzerlik/Farklılık Puanı	**%61: Kısmen Başarılı**	**%77: Başarılı**	**%42: Kısmen Başarılı**	**%80: Uyumlu**
GELİR VERGİSİ	**%76: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%92: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%52: Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 3 adet**
Gelir unsurları	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
Kişisel durum	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Farklı
Tarife yapısı	Kısmi	Benzer	Benzer	Benzer
Dilim sayısı	Kısmi	Benzer	Farklı	Farklı
***Efektif gelir vergisi oranı (1)**	**Kısmi**	**Kısmi**	**Farklı**	**Farklı**
***Efektif toplam mali yük (1)**	**Benzer**	**Benzer**	**Benzer**	**Benzer**
KURUMLAR VERGİSİ	**%70: Kısmen Başarılı**	**%90: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%15: Başarısız**	**Kısmi/Benzer: 4 adet**
Gelir kapsamı	Kısmi	Benzer	Benzer	Benzer
Tarife yapısı	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
Yasal oranlar	**Kısmi**	**Benzer**	**Benzer**	**Benzer**
Zararların aktarılması	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Kısmi
STOPAJ ORANLARI	**%33: Başarısız**	**%60: Kısmen Başarılı**	**%73: Kısmen Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 2 adet**
En Düşük Stopaj Vergisi Oranı	Farklı	Kısmi	Kısmi	Kısmi
En Yüksek Stopaj Vergisi Oranı	**Farklı**	**Kısmi**	**Kısmi**	**Kısmi**
Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma sayıları	Benzer	Kısmi	Farklı	Farklı
SERVET VERGİLERİ	**%73: Başarılı**	**%73: Başarılı**	**%40: Düşük Düzeyde Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 2 adet**
Net servet vergisi	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Kısmi
Veraset ve intikal vergisi	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Farklı
Emlak vergisi	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
KATMA DEĞER VERGİSİ	**%60: Kısmen Başarılı**	**%87: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%20: Başarısız**	**Kısmi/Benzer: 3 adet**
Standart oranlar	**Kısmi**	**Benzer**	**Benzer**	**Benzer**
İndirilmiş oranlar	Kısmi	Benzer	Benzer	Benzer
İstisna konuları	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Kısmi
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	**%30: Başarısız**	**%30: Başarısız**	**%60: Kısmen Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 2 adet**
Kapsam	Kısmi	Kısmi	Kısmi	Kısmi
Ayrışan ürün grupları	Farklı	Farklı	Kısmi	Kısmi
VERGİ UYUMLAŞTIRMASI	**Uyumludur. (Benzer veya Kısmi sayısı: 17 Adet) 1 Sapma – %61 Benzerlik**	**Uyumludur. (Benzer veya Kısmi sayısı: 16 Adet) 0 Sapma - %80 Benzerlik**		

(1): Hangisi benzerlik/farklılık puanı açısından yüksek olan değerlendirmeye alınmaktadır.

NOT: Farklılıklar dikkate alınırken, vergi sistemlerinin özelliklerinin sunulduğu tablolardan hareketle iki farklı küme içeren birliklerde;

- Mutlak farklılık varsa *farklı*
- Mutlak benzerlik varsa *benzer*
- Diğer durumlar *kısmi* olarak değerlendirilmiştir.

VERGİ ÖZELLİKLERİ **Belirleyiciler * ile işaretlenmiştir.**	**SICA ÜLKELERİ İÇİN ELDE EDİLEN SONUÇLAR**			
	Küme 2 Ülkelerinde **BENZERLİKLERİN** Tespitinin Değerlendirilmesi (Dominik C., Kosta Rika, Guatemala, Panama)	**Küme 6** Ülkelerinde **BENZERLİKLERİN** Tespitinin Değerlendirilmesi (Honduras, El Salvador)	**Küme 5** Ülkelerindeki **FARKLILIKLARIN** Tespitinin Değerlendirilmesi (Nikaragua)	**Genel Küme Benzerliği (1)**
Genel Benzerlik/Farklılık Puanı	**%48: Kısmen Başarılı**	**%78: Başarılı**	**%29: Başarısız**	**%65: Kısmen Uyumlu**
GELİR VERGİSİ	**%44: Düşük Düzeyde Başarılı**	**%80: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%12: Başarısız**	**Kısmi/Benzer: 4 adet**
Gelir unsurları	Kısmi	Farklı	Benzer	Kısmi
Kişisel durum	Farklı	Benzer	Benzer	Kısmi
Tarife yapısı	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
Dilim sayısı	Farklı	Benzer	Benzer	Kısmi
Efektif gelir vergisi oranı	**Kısmi**	**Benzer**	**Kısmi**	**Farklı**
Efektif toplam mali yük	**Kısmi**	**Farklı**	**Kısmi**	**Farklı**
KURUMLAR VERGİSİ	**%70: Kısmen Başarılı**	**%50: Başarılı**	**%0: Başarısız**	**Kısmi/Benzer: 4 adet**
Gelir kapsamı	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
Tarife yapısı	Kısmi	Farklı	Benzer	Kısmi
Yasal oranlar	**Kısmi**	**Benzer**	**Benzer**	**Kısmi**
Zararların aktarılması	Kısmi	Farklı	Benzer	Kısmi
STOPAJ ORANLARI	**%60: Kısmen Başarılı**	**%67: Başarılı**	**%67: Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 2 adet**
En Düşük Stopaj Vergisi Oranı	Kısmi	Farklı	Farklı	Farklı
En Yüksek Stopaj Vergisi Oranı	**Kısmi**	**Benzer**	**Farklı**	**Kısmi**
Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma sayıları	Kısmi	Benzer	Benzer	Kısmi
SERVET VERGİLERİ	**%53: Kısmen Başarılı**	**%100: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%40: Düşük Düzeyde Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 1 adet**
Net servet vergisi	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
Veraset ve intikal vergisi	Farklı	Benzer	Kısmi	Farklı
Emlak vergisi	Kısmi	Benzer	Kısmi	Farklı
KATMA DEĞER VERGİSİ	**%20: Başarısız**	**%87: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%0: Başarısız**	**Kısmi/Benzer: 2 adet**
Standart oranlar	**Farklı**	**Benzer**	**Benzer**	**Kısmi**
İndirilmiş oranlar	Farklı	Benzer	Benzer	Farklı
İstisna konuları	Kısmi	Kısmi	Benzer	Kısmi
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	**%30: Başarısız**	**%100: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%100: Büyük Ölçüde Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 0 adet**
Kapsam	Farklı	Benzer	Farklı	Farklı
Ayrışan ürün grupları	Kısmi	Benzer	Farklı	Farklı
VERGİ UYUMLAŞTIRMASI	**Kısmen uyumludur. (Benzer veya Kısmi sayısı: 13 Adet)** **1 Sapma - %65 Benzerlik**			

(1): Örneklem Küme 2 (4 ülke), Küme 6 (2 ülke) ve Küme 5 (1 ülke) şeklinde oluştuğu için vergi uyumlaştırması açısından çıkarım yapılabilmesi için kümedeki genel benzerliğin belirlenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda; örneklemde 7 ülke bulunduğundan; ilgili özelliğe ait bilgi; tüm ülkelerde aynı veya yakın ise *benzer*; en fazla iki ayrışma var ise *kısmi*; dört ve fazlası ayrışma var ise *farklı* olarak değerlendirilmiştir.

NOT: Farklılıklar dikkate alınırken, vergi sistemlerinin özelliklerinin sunulduğu tablolardan hareketle üç farklı küme içeren birliklerde;

- Mutlak farklılık varsa *farklı* (Örneklem sayısı fazla olduğundan 1 istisnaya müsaade edilmiştir.)
- Çoğunluktan farklıysa veya eşit dağılım varsa *kısmi*
- Çoğunluğa benzerse *benzer* olarak değerlendirilmiştir.

VERGİ ÖZELLİKLERİ **Belirleyiciler * ile işaretlenmiştir.**	**CSME ÜLKELERİ İÇİN ELDE EDİLEN SONUÇLAR**			
	Küme 4 Ülkelerinde **BENZERLİKLERİN** Tespitinin Değerlendirilmesi (Barbados, Jamaika)	**Küme 5** Ülkelerindeki **FARKLILIKLARIN** Tespitinin Değerlendirilmesi (Guyana)	**Küme 2** Ülkelerindeki **FARKLILIKLARIN** Tespitinin Değerlendirilmesi (Saint Lucia)	**Genel Küme Benzerliği**
Genel Benzerlik/Farklılık Puanı	**%65: Başarılı**	**%27: Başarısız**	**%35: Başarısız**	**%75: Uyumlu**
GELİR VERGİSİ	**%80: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%32: Başarısız**	**%72: Başarılı**	**Kısmi/Benzer: 3 adet**
Gelir unsurları	Benzer	Farklı	Farklı	Farklı
Kişisel durum	Farklı	Kısmi	Kısmi	Farklı
Tarife yapısı	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
Dilim sayısı	Benzer	Benzer	Farklı	Kısmi
Efektif gelir vergisi oranı	**Benzer**	**Benzer**	**Farklı**	**Kısmi**
Efektif toplam mali yük	**Benzer**	**Benzer**	**Farklı**	**Kısmi**
KURUMLAR VERGİSİ	**%0: Başarısız**	**%30: Başarısız**	**%30: Başarısız**	**Kısmi/Benzer: 2 adet**
Gelir kapsamı	Farklı	Kısmi	Kısmi	Farklı
Tarife yapısı	Farklı	Benzer	Benzer	Kısmi
Yasal oranlar	**Farklı**	**Benzer**	**Benzer**	**Kısmi**
Zararların aktarılması	Farklı	Kısmi	Kısmi	Farklı
STOPAJ ORANLARI	**%100: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%33: Başarısız**	**%33: Başarısız**	**Kısmi/Benzer: 2 adet**
En Düşük Stopaj Vergisi Oranı	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
En Yüksek Stopaj Vergisi Oranı	**Benzer**	**Benzer**	**Benzer**	**Benzer**
Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma sayıları	Benzer	Farklı	Farklı	Farklı
SERVET VERGİLERİ	**%67: Başarılı**	**%0: Başarısız**	**%0: Başarısız**	**Kısmi/Benzer: 3 adet**
Net servet vergisi	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
Veraset ve intikal vergisi	Farklı	Benzer	Benzer	Kısmi
Emlak vergisi	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
KATMA DEĞER VERGİSİ	**%67: Başarılı**	**%53: Düşük Düzeyde Başarılı**	**%20: Başarısız**	**Kısmi/Benzer: 3 adet**
Standart oranlar	**Benzer**	**Benzer**	**Benzer**	**Benzer**
İndirilmiş oranlar	Benzer	Farklı	Benzer	Kısmi
İstisna konuları	Farklı	Kısmi	Kısmi	Kısmi
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	**%100: Büyük Ölçüde Başarılı**	**%0: Başarısız**	**%30: Başarısız**	**Kısmi/Benzer: 2 adet**
Kapsam	Benzer	Benzer	Benzer	Benzer
Ayrışan ürün grupları	Benzer	Benzer	Kısmi	Kısmi
VERGİ UYUMLAŞTIRMASI	**Uyumludur. (Benzer veya Kısmi sayısı: 15 Adet)** **0 Sapma - %75 Benzerlik**			

NOT: Farklılıklar dikkate alınırken, vergi sistemlerinin özelliklerinin sunulduğu tablolardan hareketle üç farklı küme içeren birliklerde;

- Mutlak farklılık varsa *farklı* (Örneklem sayısı fazla olduğundan 1 istisnaya müsaade edilmiştir.)
- Çoğunluktan farklıysa veya eşit dağılım varsa *kısmi*
- Çoğunluğa benzerse *benzer* olarak değerlendirilmiştir.

Afrika ile Orta ve Güney Amerika örneklemleri yapı itibariyle birbirine benzediğinden; Afrika örneklemi için bahsedilen amaçlar, Orta ve Güney Amerika ülkeleri açısından da aynıdır. Sadece Orta ve Güney Amerika örneklemi çok sayıda bölgesel birlik içerdiğinden yorumlama yönünden farklı ifadeler kullanılmıştır. Buna göre;

- Küme 2 ülkelerinin dahil olduğu bölgesel birlikler incelendiğinde tüm ülkelerin en az bir bölgesel birlikte kullanıldığı görülmektedir. Paraguay MERCOSUR, Meksika PA ve Saint Lucia CSME örneklemlerinde diğer ülkelerden

ayrışan ülkeler olarak yer almışlardır. Bu sebeple yapılan farklılık değerlendirmelerinde Paraguay ve Meksika'nın farklılıkları kısmi düzeyde yansıtabildiği; Saint Lucia'nın ise bu konuda başarısız olduğu bulgularına ulaşılmıştır. Dolayısıyla yapılan kümeleme analizinin MERCOSUR, PA ve CSME'de farklılıkları tespit edebilme konusunda kısmi düzeyde başarı gösterdiği söylenebilmektedir. Bununla birlikte Dominik Cumhuriyeti, Kosta Rika, Guatemala ve Panama ise SICA'da toplanmaktadırlar. Bu sebeple yapılan benzerlik değerlendirmesinde Küme 2 ülkelerinin kısmi düzeyde başarı gösterdiği görülmektedir. Sonuç olarak yapılan analizin SICA içindeki benzerlikleri ortaya çıkarma konusunda da gerektiği başarıyı sağlayamadığı söylenebilmektedir. Başarının, kısmi düzeyde kaldığı görülmektedir.

- Küme 3 ülkelerinin (Arjantin ve Brezilya) dahil olduğu bölgesel birlikler incelendiğinde sadece MERCOSUR ülkelerinde benzerliklerin tespiti için kullanıldığı görülmektedir. Değerlendirmeler neticesinde Küme 3 ülkelerinin benzerlikleri karşılama başarısının düşük düzeyde olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sebeple yapılan analizin MERCOSUR ülkelerindeki benzer ülke gruplarını ortaya koymada düşük düzeyde bir başarı gösterdiği söylenebilmektedir.
- Küme 4 ülkelerinin dahil olduğu bölgesel birlikler incelendiğinde Jamaika ve Barbados'un CSME örnekleminde benzerlikleri tespit etmek amacıyla yer aldığı görülmektedir. Değerlendirmeler sonucunda Küme 4 ülkelerindeki benzerliklerin başarıyla tespit edildiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu yönüyle yapılan analizin CSME ülkelerindeki benzerlikleri tespit etme konusunda başarılı olduğu söylenebilmektedir.
- Küme 5 ülkelerine bakıldığında ise Guyana'nın CSME örnekleminde, Nikaragua'nın SICA örnekleminde farklılıkların tespiti için yer aldığı görülmektedir. Ancak her iki ülkede bulundukları örneklemde farklılıkların belirlenmesi konusunda başarısız olmuşlardır. Dolayısıyla yapılan analiz CSME ve SICA ülkelerindeki farklılıkları belirlemeyebilme konusunda başarısız olmuştur.
- Küme 6 ülkelerinin dahil olduğu bölgesel birliklere bakıldığında: Uruguay ve Bolivya'nın MERCOSUR'da; Şili, Kolombiya ve Peru'nun PA'da; Bolivya, Kolombiya ve Peru'nun CAN'da; ve Honduras ile El Salvador'un SICA'da benzerliklerin tespit edilebilmesi amacıyla kullanıldığı görülmektedir. Bolivya ve Uruguay'ın MERCOSUR performansına bakıldığında kısmi düzeyde benzerlik

sağlanmaktadır. Bolivya, Kolombiya ve Peru'nun CAN performansına bakıldığında da kısmi bir başarının olduğu görülmektedir. Şili, Kolombiya ve Peru'nun PA performansına bakıldığında ise benzerlikler başarılı bir düzeyde sağlanmaktadır. Bolivya'nın karşılaştırıldığı ülkelerle düşük performans göstermesi tesadüfi değildir. Şöyle ki özellikle gelir vergisi, stopaj vergileri ve katma değer vergisi konusunda Orta ve Güney Amerika örneklemindeki çoğu ülkeden ayrışmaktadır. Son olarak Honduras ve El Salvador'un SICA performansına bakıldığında benzerliklerin başarılı bir şekilde tespit edilebildiği görülmektedir. Sonuç olarak yapılan analiz MERCOSUR ve CAN bölgesel birliklerinde Bolivya faktöründen dolayı düşük bir başarı göstermişken; PA ve SICA'da benzerliklerin tespiti açısından başarılı olmuştur.

- Orta ve Güney Amerika'da kurulmuş olan bölgesel birlikler özelinde vergi yükü verilerinden hareketle yapılan kümeleme analizi sonucunda; benzerliklerin tespit edilebilmesi açısından başarılı ve kısmen başarılı sonuçların alındığı görülmektedir. Buna karşın farklılıkların tespitinde yapılan analiz başarılı değildir.

Son olarak vergi uyumlaştırması açısından değerlendirildiğinde PA ve CSME bölgesel birliklerinin uyumlu olduğu; SICA ve CAN bölgesel birliklerinin kısmi düzeyde uyuma sahip olduğu; MERCOSUR'un ise düşük düzeyde uyuma sahip olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

PA ve CSME, doğrudan ve dolaylı vergilere dair kapsamlı uyumlaştırma tedbirlerine sahip değillerdir (Tablo 7'de bahsedilmektedir). Buna rağmen PA ülkelerinde gelir ve kurumlar vergisi ile katma değer vergisi özellikleri itibariyle belirli ölçüde bir uyum bulunmaktadır. Özel tüketim vergisinde ciddi yaklaşım farklılıkları bulunmaktadır. CSME ülkelerinde ise gelir vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi özellikleri yönünden büyük ölçüde benzerlikler bulunmakla birlikte; küme ülkeleri kurumlar vergisi itibariyle ayrışmaktadırlar.

SICA'da doğrudan vergilere ve çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik kapsamlı uyumlaştırma tedbirleri bulunmamaktadır (Tablo 7'de bahsedilmektedir). Bu sebeple gelir ve kurumlar vergisi ile stopaj oranlarına yönelik özelliklerin kısmi benzerlik düzeyinde kaldığı görülmektedir. Dolaylı vergiler alanında uyumlaştırma tedbiri bulunmasına rağmen katma değer vergisi ve özel tüketim vergisindeki ayrışmalar bu tedbirlerin yeterince benimsenmediğini göstermektedir.

CAN ülkeleri doğrudan vergiler hariç diğer konularda kapsamlı uyumlaştırma tedbirlerine sahiptir. Buna rağmen gelir ve kurumlar vergisine ait özelliklerde belirli düzeylerde benzerlik bulunurken; stopaj oranları ve dolaylı vergilerde önemli ayrışmalar mevcuttur.

MERCOSUR ülkeleri doğrudan vergiler hariç diğer konularda kapsamlı uyumlaştırma tedbirlerine sahiptir. Ancak buna rağmen vergi özellikleri yeterli düzeyde bir uyum görülmemektedir. Bu sonuç Rezende (2008)'nin yapmış olduğu çalışma ile de desteklenmekte olup; MERCOSUR, gümrük birliği yönünden ilerleme kaydetmekle beraber, ayrımcı uygulamaların sadece üretilmiş ürünler ile kısıtlanmış olması ve diğer vergilere dair uyumlaştırma kuralları içermemesinden ötürü vergi uyumlaştırması yönünden, dış ticaretten alınan vergiler hariç, ilerleme kaydedememiştir. Ülkelerin mali ve makroekonomik problemleri sebebiyle, Asunción Antlaşması'nın ayrımcı vergi uygulamalarının önlenmesine yönelik hedeflerinden uzak görünmektedir (Rezende, 2008: 219).

Sonuç olarak Orta ve Güney Amerika'da yer alan bölgesel birliklerin çeşitli antlaşma, direktif, protokoller ile kabul ettikleri bir takım vergi tedbirlerinin; ülkelerin mali uyum düzeyleri ile birlikte hareket etmediği söylenebilmektedir. Bu durum ise bahsedilen bölgesel birliklerde verilen siyasi taahhütlerin, gerçek hayatta uygulama bulmasında problemlerin olduğunu göstermektedir.

SONUÇ

Bütünleşmenin ilk iki aşaması olan serbest ticaret anlaşmalarının oluşturulması ve gümrük birliğinin kurulması, sadece mal ve hizmet ticareti ile ilgilidir ve her ikisi de esasında ortak pazara ulaşmada birer basamaktır (Crowley, 2006: 3). Ülkeler genellikle bu iki aşamanın vergi ile ilgili koşulları üzerine uzlaşı sağlamaktadırlar. Ortak pazarda, gümrük birliğine kıyasla daha yüksek bir bütünleşme düzeyi söz konusu olup; ilk iki aşamanın aksine, mal ve hizmetlerle birlikte üretim faktörlerinin de üye ülkeler arasında serbest dolaşımının sağlanmasını içermekte ve böylece üretim faktörlerinin bütünleşmesini sağlamayı amaçlamaktadır (Robson, 1998, s. 72). Bu sebeple ortak pazar aşaması her bir üye ülke için, iç piyasadakiyle aynı nitelikleri taşıyan ülkeler birliğini ifade etmekte; vergi sınırlarının kaldırılması ve vergi yüklerinin uyumlaştırılması sorununu ortaya çıkarmaktadır (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1981: 748). Ekonomik birlik ise ortaya çıkan bu problemler sebebiyle mali politikalar ile para ve ticaret politikalarının uyumlaştırıldığı aşama olarak tanımlanmaktadır. Bölgesel ekonomik bütünleşmelerin derinleşip, daha büyük ekonomik ve siyasi bloklar oluşturması; değişen ve birbirine bağlı hale gelen çevreye uyumlu olabilecek kapasiteye sahip vergi sistemlerini gerektirmektedir. Bu bağlamda vergi uyumlaştırması, ekonomik ve ticari bütünleşme sürecini kolaylaştıran ve destekleyen nitelikte olmalıdır. Öte yandan yasal, kurumsal ve kültürel engeller değişen çevreye karşı vergi sistemlerine yönelik tutumları olumsuz etkilemekte olup; bu durum bölgesel birliklerin bütünleşme süreçlerinde geride kalma riskini arttırmaktadır (Velayos, Barreix ve Villela, 2008: 8).

Bu çalışmada ekonomik bütünleşme süreçlerinde vergi uyumlaştırmasının zorlukları göz önüne alınarak; vergi uyumlaştırması sürecine dair bir çözüm ortaya koyma çabası bulunmaktadır. Bu bağlamda getirilecek çözümün uygulanabilir olması için, hem uyumlaştırma problemini çözmesi hem de uyumlaştırmanın zorluklarını en aza indirmesi gerekmektedir. Bu sebeple, bir bölgesel birlikteki vergi uyumlaştırması sürecinde doğru tespit edilmiş uyumlaştırma grupları ile tümevarıma dayanan bir yaklaşımın benimsenmesinin bu gereklilikleri yerine getireceği düşünülmektedir. Bu doğrultuda çalışmada, Avrupa, Afrika ile Orta ve Güney Amerika kıtalarında ileri düzeyde bütünleşme amacıyla kurulmuş bölgesel birliklerde tümevarıma dayanan bir uyumlaştırma sürecinin uygulanabilirliği üzerine bir takım araştırmalar yapılmış ve çeşitli sonuçlara ulaşılmıştır.

Avrupa örneklemi üzerine yapılan araştırmadan elde edilen sonuçlara göre;

- Tablo 7'den hareketle, Avrupa Birliği'nde dolaylı ve doğrudan vergiler konularına yönelik gerek usul ve esaslar gerekse uyumlaştırma tedbirlerini içeren kapsamlı düzenlemeler bulunmaktadır. Özellikle dolaylı vergiler konusunda bu düzenlemelerin daha detaylı ve fazla olduğu görülmektedir.
- Gelir vergisi açısından kısıtlı sayıdaki vergi direktifine rağmen *mükellef ve kapsam* açısından tam bir uyum söz konusudur. Bununla birlikte *gelir vergisine tabi gelir konularının belirlenmesinde, kişisel durumların dikkate alınmasında, artan oranlı tarife seçiminde*, bazı ülkeler ayrışmakla birlikte, büyük ölçüde uyum bulunmaktadır. Ancak efektif gelir vergisi oranları yönünden oldukça farklı dağılımların olduğu görülmektedir.
- Doğrudan vergiler alanındaki vergi direktifleri kurumlar vergisinde daha fazladır. Kurumlar vergisi açısından bakıldığında; *verginin kapsamı* konusunda tüm ülkelerde ortak bir uzlaşı söz konusudur. Bununla birlikte z*ararların geriye aktarılması,* s*ermayenin vergilendirilmesinde, düz oranlı tarife yapısı seçiminde,* bazı ülkeler ayrışmakla birlikte, büyük ölçüde uyum söz konusudur. Kurumlar vergisi oranları açısından ise Bulgaristan, Finlandiya, İrlanda, Letonya, Litvanya, Lüksemburg ve Portekiz dışında, genellikle %20 - %25 arasında oranların uygulandığı görülmektedir. Bu yönüyle Avrupa Birliği ülkelerinde kurumlar vergisi sınırlı da olsa uyumlaştırılmıştır. Ancak vergi oranlarının belirlenmesi, matrahtan yapılacak indirimlerin niteliği, yabancı kaynaklardan elde edilen gelirlerin nasıl tanımlanacağı ve kurumlar vergisi ile temettü geliri üzerinden alınan kişisel gelir vergisi arasındaki ilişkinin belirlenmesi gibi temel hususlar halen ulusal hükümetlerin yetki alanında yer almaktadır (Bond vd., 2000: 6).
- Servet vergileri konusunda vergilerin uyumlaştırılmasına yönelik tedbir bulunmamaktadır. Buna rağmen, ülkelerin, çeşitli ayrışmalarla birlikte, emlak vergisi ve veraset ve intikal vergisinin uygulanması; servet vergisi ve gayrimenkul değer artış vergisinin uygulanmaması yönünde genel yaklaşım izlediği görülmektedir. Gayrimenkullerin satışı veya transferine ilişkin alınan vergilerde ise ortak bir yaklaşım bulunmamaktadır.
- Her ne kadar dolaylı vergiler alanındaki uyumlaştırma tedbirlerinin arka planında iç pazarın işleyişi ve rekabetin bozulmaması amacı olsa da; katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi birlikte düşünüldüğünde, Avrupa Birliği'nde dolaylı

vergilerin uyumlaştırılmasına yönelik önemli bir çaba ve başarı söz konusudur. Şöyle ki Birlik, vergi uyumlaştırmasının unsurlarından tanım, kapsam, mükellef, matrah, istisna gibi uygulamaya yönelik usul ve esasları uyumlaştırmış olmakla birlikte; uygulanacak vergi oranları hakkında da asgari oranlar tespit ederek, oranların uyumlaştırılmasına yönelik bağlayıcı nitelikte önlemleri Birlik mevzuatına dahil etmiştir. Ancak katma değer vergisinde, insanların genel tüketimine konu olan ve indirilmiş oran uygulanan mal ve hizmetlere bakıldığında, uygulanan oranların oldukça farklılaştığı görülmektedir. Benzer şekilde özel tüketim vergisi açısından bakıldığında ise çoğu ülkede direktiflerden ayrışan uygulamalar olduğu görülmektedir.

- Nihayetinde günümüz bölgesel birlikleri içerisinde en sistemli hukuki ve idari altyapıya sahip olan Avrupa Birliği'nde dahi, vergi uyumlaştırmasına yönelik tedbirler ve uygulamalar konusunda geri kalındığı görülmektedir. Bu sorunun çözümü için, merkezden çıkacak vergi kararlarına yönelik tutumlara olan çekingenliklerden dolayı: Avrupa Birliği ülkelerinin güçlendirilmiş işbirliği müessesini kullanarak, küçük bölgeler halinde uyumlaştırma tedbirlerini yürütmesi ve bu küçük bölgeler ile aşamalı olarak birlik genelinde uzlaşı sağlayacak uyumlaştırma düzeyine ulaşılması önerilmektedir.

Bu çalışmada, getirilen öneriyi desteklemek adına, TFEU'da yer alan güçlendirilmiş işbirliği müessesinin kullanılabilmesine yönelik Avrupa ülkelerini kapsayan işbirliği grupları oluşturulmuştur. Buna göre; gelir, kurumlar, servet ve tüketim vergilerine yönelik vergi yükü verileri değişken olarak seçilerek ve Ward bağlantı kümeleme analizi yöntemi kullanılarak vergi yükleri itibariyle benzer dağılıma sahip ülke kümeleri tespit edilmiştir. Her bir kümeye atanan ülkeler ise vergi sistemi özellikleri ile kıyaslanarak elde edilen kümelerin güçlendirilmiş işbirliği için uygun olup olmadığı değerlendirilmiştir. Elde edilen ve değerlendirmeye tabi tutulan 7 kümenin sonuçlarına göre;

- Küme 1(a), Küme 1(b), Küme 2 ve Küme 4'e atanan 15 ülkenin, seçilen vergi özellikleri itibariyle kendi kümeleri içerisinde büyük ölçüde benzerlik gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Küme 5, Küme 6 ve Küme 7'ye atanan 11 ülkede ise bu benzerlik kısmi düzeyde gerçekleşmiştir. Değerlendirmeye alınmayan Gürcistan, Estonya ve Bulgaristan'ın ise vergi yükü değişkenlerindeki benzerlikten dolayı tesadüfi olarak kümelere atandığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu yönüyle Avrupa Birliği

için getirilen öneri ve öneriye bağlı sunulan çözüm yönteminin uygulanabilir olduğu ortaya konmuştur. Vergi sistemlerini daha iyi ifade ettiği düşünülen efektif vergi oranlarına dayalı daha kapsamlı kümeleme analizlerinin daha iyi ayrışmalar meydana getireceği düşünülmektedir.

- Bununla birlikte tesadüfi atamalar ve tek küme oluşturan ülkeler (Danimarka ve Türkiye) birlikte düşünüldüğünde; toplamda 31 ülkeden oluşan Avrupa örneklemi için merkezden yürütülecek bir vergi uyumlaştırması süreci 465 farklı vergi sisteminin uyumlaştırılması gerekliliği ortaya çıkacaktır. Elde edilen sonuçlar ile güçlendirilmiş işbirliği grupları oluşturularak vergi uyumlaştırması sürecinin yürütülmesi halinde; ülkeler her kümenin ortalama değerlerinde uzlaşı sağladığı ve nihayetinde tek küme kalana kadar vergi uyumlaştırmasının devam ettiği varsayımı altında, toplamda 75 farklı vergi sistemi üzerinde uzlaşı sağlanması gerekecektir. Bu ise Avrupa örneklemi için sürecin yaklaşık 6 kat daha kolay yürütülmesini sağlayacaktır. Bu sebeple, Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırması süreçlerinin merkezden yürütülmesine kıyasla, hukuki altyapısı olan bölgesel işbirlikleri ile yürütülmesinin daha başarılı sonuçlar vereceği düşünülmektedir.

Afrika ile Orta ve Güney Amerika örneklemleri, az sayıda ülkeden oluşan çok sayıda bölgesel birlik içerdiği için kendi içerisinde güçlendirilmiş işbirliği mekanizmaları barındırmaktadır. Dolayısıyla çalışmada, bu iki örneklem için kümeleme analizinin başarısı bölgesel birlikler ve üye ülkelerin atanmış oldukları kümelerden yola çıkılarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda Avrupa örnekleminden farklı olarak Afrika ile Orta ve Güney Amerika örneklemlerinde yer alan bölgesel birlikler; hem birlik içinde aynı kümeye atanan ülkelerde benzerliklerinin hem de aynı birlik içinde farklı kümeye atanan ülkelerin farklılıklarının tespit edilebilmesi yönünden incelenmektedir. Bu doğrultuda Afrika ile Orta ve Güney Amerika'da yer alan bölgesel birliklerden elde edilen sonuçlar birlikte değerlendirildiğinde;

- CAN hariç diğer bütün bölgesel birlikler, en az iki farklı kümeden oluşmaktadırlar. Genel küme benzerliğinden edilen bulgulara göre, bir bölgesel birlikte farklı küme sayısı arttıkça, vergi özelliklerindeki uyum düzeyinin azaldığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu durum özellikle, ikiden fazla farklı küme içeren ve bu kümelerden en az iki tanesinde iki ve daha fazla eleman bulunan CEMAC, MERCOSUR ve SICA gibi bölgesel birliklerde daha net bir şekilde görülmektedir.

Bu sebeple bahsedilen bölgesel birliklerde vergi uyumlaştırma sürecinin işletilebilmesi için, bölgesel birliğe üye ülkeler arasında genel özellikleri itibariyle uyumlu vergi sistemlerinin olması daha sonra oranlar, matrahlar, istisnalar gibi ileri düzeyde uyumlaştırma tedbirlerinin ele alınması gerekmektedir.

- CAN ülkeleri ise aynı kümeye atanmış olmalarına rağmen gelir ve servet vergileri dışındaki diğer konularda ayrışmalara sahiptirler. Bu yönüyle CAN örneklemi benzerliklerin tespit edilebilmesinde yapılan analizin başarısız olduğu nadir kümelerden birisidir. Ancak CAN ülkelerindeki ayrışmaların temel sebebi Bolivya olduğundan (Kolombiya ve Peru arasındaki benzerlikler fazladır); bu bölgesel birlik için Bolivya'nın ya MERCOSUR'a geçmesi (aday ülkedir) ya da diğer ülkelere uyum sağlayacak vergi tedbirler alması sağlanmalıdır.
- EAC, SACU, PA, CSME'de aynı kümede yer alan ülke benzerlikleri başarıyla tespit edilebilmişken; başka kümelerde yer alan ülkelere dair farklılıklar kısmen tespit edilebilmiştir. Bu yönüyle de bahsedilen bölgesel birliklerde, vergi özelliklerine ait uyum düzeylerinin yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre, CSME hariç, bu bölgesel birliklerde iki farklı küme bulunmakta olup; yüksek uyum düzeylerine sahiptirler. Vergi özellikleri ile ilgili ayrışmaların ise genellikle gelir vergisi, stopaj oranları ve özel tüketim vergisi konularında olduğu görülmektedir. CSME ise üç farklı kümeden oluşmasına rağmen vergi özelliklerine ait uyum düzeyi yüksektir. Ülkeler özellikle kurumlar vergisi konusunda bariz ayrışmaktadırlar. Diğer vergilerde kısmi farklılıklar bulunmaktadır. Nihayetinde Afrika ile Orta ve Güney Amerika örneklemleri için bahsedilen bölgesel birliklerde vergi uyumlaştırması süreçlerinin daha kolay ilerleyebileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Uyumlaştırılacak konuların ise çalışmada bahsedilen farklılıklardan oluşması önerilmektedir. Tablo 7'den hareketle EAC ve SACU (doğrudan vergiler hariç) için uyumlaştırmanın yapılabilmesine yönelik hukuki zemin bulunmakta iken; CSME'de ilgili düzenlemeler kısıtlı; PA'da ise hiç bulunmamaktadır.

Yukarıda bölgesel birliklere dair sonuçlar ve bir takım önerilere yer verilmektedir. Buna ilaveten çalışmanın genelinden elde edilen önemli sonuçlar da bulunmaktadır.

Bunlardan ilki, özellikle Avrupa örneklemi ve diğer bölgesel birliklerin bazılarından elde edilen başarılı benzerlik sonuçlarından hareketle; vergi yükü verilerinin, kümeleme veya türev algoritmalar uygulanarak, ülkelerin vergi

sistemlerindeki benzerlikleri açıklarken kullanılabilir bir veri olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çünkü vergi yükü verileriyle yapılan kümeleme analizi sonucunda; elde edilen kümelerden en başarısız kabul edileni bile vergi özellikleri yönünden kısmi düzeyde benzerlik içermektedir. Ayrıca elde edilen kümelerde sadece vergi yükü değişkenlerinin benzer olması sebebiyle yapılan tesadüfi atamaların sınırlı sayıda (Avrupa örneklemi için 3 ülke) olduğu görülmektedir.

İkincisi, çalışmada önerilen tümevarıma dayalı vergi uyumlaştırma sürecinin Avrupa örneklemi için uygulanabilir olduğu söylenebilmektedir. Bununla birlikte TFEU'da yer alan güçlendirilmiş işbirliği müessesi de bu önerinin uygulanabilmesi için gerekli hukuki zemini hazırlaması yönüyle sunulan önerinin geçerliliğini güçlendirmektedir. Bununla birlikte Avrupa örnekleminde Küme 1 (kurucu ve eski üye ülkelerden oluşması), Küme 2 (kümedeki ülkelerin aynı dönemde üye olmaları) ve Küme 4 (kümedeki ülkelerin ikili gelir vergisi sistemi uygulamaları) için coğrafi ve bir takım siyasi, etnik ve ekonomik benzerlikleri tespit edebilmiş olması bu yöntemin uygulanabilirliğini güçlendirecek bir kanıt olarak görülmektedir.

Üçüncüsü; Kopits (1992), Devereux ve Pearson (1989), Bond vd. (2000), Delgado vd. (2019) gibi yazarlar vergilerin uyumlaştırılması konusunda yasal oranlardan ziyade efektif vergi oranlarına vurgu yapmaktadırlar. Bu çalışmada da vergi oranlarının uyumlaştırılmasından bahsederken genellikle yasal oranlar kastedilmektedir. Ancak çalışmanın bulguları değerlendirilirken ülkelerin ortalama gelir düzeylerindeki ve gelirin satın alma gücündeki farklılıklardan dolayı gelir vergisi tarifelerinin birebir uyumlaştırılmasının, bu farklılıklar giderilmediği sürece, mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Şöyle ki, ortalama brüt ücret Belçika'da yaklaşık 48.000, İtalya'da ise 30.000 Euro'dur. Buna karşın her iki ülkede de ortalama ücret üzerindeki efektif gelir vergisi oranı yaklaşık %23'dür. İki ülkenin vergi tarifeleri dikkate alındığında; Belçika tarifesi esas alınacak şekilde yapılacak bir uyumlaştırma tedbiri sonucunda İtalya'da (%35'lik dilimdedir) ortalama brüt ücret üzerindeki vergi yükü %45'lik dilime dâhil olacağından artacaktır. Böylelikle iki farklı ülkede benzer işi yapıp, gelirine kıyasla aynı düzeyde vergilendirilen iki mükellef arasındaki eşitlik bozulacaktır. Bu sebeple özellikle artan oranlılık içeren gelir vergisi tarife yapılarında vergi uyumlaştırmasının gerçekleştirilmesinde efektif vergi oranlarının esas alınması daha doğru bir yaklaşım olmaktadır. Bununla birlikte hem gelir vergisi hem de diğer vergilerde çeşitli istisnalar, muafiyetler gibi

yükümlülüğü azaltan hususlar ile kilise vergisi, dayanışma payı gibi ek mali yükümlülüğe yol açan hususlarda maktu tutarlardan ziyade nispi oranların tercih edilmesi efektif vergi yükündeki farklılıkları azaltacağından vergi uyumlaştırması süreçleri açısından daha uygun görülmektedir.

Dördüncü ve son olarak ise Afrika ile Orta ve Güney Amerika örneklemlerinde ileri bütünleşme amacıyla kurulan bölgesel birliklerde, vergi özellikleri itibariyle uyumun, ayrışmalar olmakla birlikte EAC ve PA'da yüksek olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Bu durum bölgelerde ileri bütünleşme amacıyla coğrafi temellere dayanarak kurulan bölgesel birliklerde ele alınan vergi özellikleri itibariyle önemli ayrışmaların olduğunu göstermektedir. Bölgesel birliklerde, üye ülkelerin atandığı kümeler farklılaştıkça vergi özelliklerindeki genel uyum düzeyinin azalması bunu desteklemektedir. Bu sebeple, Afrika Birliği ve ALADI gibi geniş coğrafyaları kapsayan ve ekonomik birlik amacı taşıyan bölgesel birliklerin, vergi uyumlaştırmasına yönelik işbirliği gruplarını, vergi ile ilgili benzerlikleri dikkate alarak yeniden organize etmesi, daha başarılı uyumlaştırma süreçleri için gerekli görülmektedir.

Sonuç olarak bölgesel birliklerde vergi uyumlaştırmasına yönelik problemlerin çözümünde, tüm birliği kapsayan uyumlaştırma tedbirlerinin gerek yeni ekonomik coğrafya yaklaşımı ve bundan bağımsız yapılan diğer refah çalışmalarına gerekse yakınsama analizi çalışmalarına göre iyi bir yöntem olmayacağı ifade edilmektedir. Bu çalışmada da bu görüş desteklenmekte olup; özellikle Avrupa örnekleminden hareketle bölgesel birliklerde vergi uyumlaştırması süreçlerinin küçük işbirliği grupları ile ilerletilmesinin daha kolay ve sürdürülebilir olduğuna yönelik bulgular sunulmuştur.

KAYNAKÇA

Abidi, N., Amidzic, G., Féler, A., Nguyen-Duong, A., ve Selim, H. (2021). *West African Economic and Monetary Union: Selected Issues (Cilt Country Report No. 2021/050).* Washington: International Monetary Fund.

African Union. (1973). Twenty-First Ordinary Session (Cilt CM/ST.9 – 12 (XXI)). Addis Ababa: Council of Ministers.

African Union. (2015). Decisions, Declarations and Resolutions (Cilt Assembly/AU/Decl.1-7(XXIV)). Addis Ababa: Assembly of the Union.

African Union. (2018a). Decisions, Declarations and Resolution (Cilt Assembly/AU /Decl.1-3(XXXI)). Nouakchott: Assembly of the Union.

African Union. (2018b). Thirty-Third Ordinary Session (Cilt EX.CL/Dec.1008-1030(XXXIII)). Nouakchott: Executive Council.

African Union. (2020). Africa Regional Integration Index Report 2019. African Development Bank, African Union Commission, Secretariat of the United Nations Economic Commission for Africa.

African Union Commission. (2022). African Union Handbook 2022. African Union Commission and New Zealand Crown.

ALADI. (2012). Montevideo Treaty 1980.

Albayrak, M., ve Yurdadoğ, V. (2017). Avrupa Birliği'nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Rekabeti. Yılmaz Yeşil (Ed.), *Sosyo-Ekonomik Stratejiler V Türk Dünyası Araştırmaları* içinde (s. 49 - 84). IJOPEC Publication Limited.

Aldenderfer, M. S., ve Blashfield, R. K. (1984). *Cluster Analysis Sage University Papers Series. Quantitative Applications in the Social Sciences No. 07-044.* Sage Publications.

Alena, A., Lucia, M., ve Slavomíra, M. (2017). Meta-analysis categorization of EU countries in the context of corporate income tax. *Contaduría y Administración, 62*(3), 1001-1018. https://doi.org/10.1016/j.cya.2017.04.002.

Alianza del Pacífico. (2014, 2 10). Protocolo Adicional al Acuerdo Marco de la Alianza del Pacífico.

http://www.sice.oas.org/Trade/PAC_ALL/Index_Pacific_Alliance_s.asp.

Andean Community. (1971, 11 16). Decision 40: Approval of the Agreement among Member Countries to avoid double taxation and of the Standard Agreement for executing agreements on double taxation between Member Countries and other States outside the Subregion.

Andean Community. (1996, 7 17). Decisión 388: Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes.

Andean Community. (2003). Codification of the Andean Subregional Integration Agreement (Cartagena Agreement).

http://www.sice.oas.org/trade/JUNAC/Decisiones/dec563e.asp.

Andean Community. (2004, 5 4). Decisión 578: Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal.

http://www.sice.oas.org/trade/JUNAC/decisiones/DEC578s.asp.

Andean Community. (2004, 7 12). Decision 599: Harmonization of Substantial and Procedural Aspects of Value Added Type of Taxes.

Andean Community. (2004, 7 12). Decision 600: Harmonization of Excise Type Taxes.

Apergis, N., ve Cooray, A. (2014). Tax revenues convergence across ASEAN, Pacific and Oceania countries: Evidence from club convergence. *Journal of Multinational Financial Management*, 11-21.

https://doi.org/10.1016/j.mulfin.2014.06.007.

Arap Mağrip Birliği. Objectifs et tâches. maghrebarabe.org:

https://maghrebarabe.org/fr/objectifs-et-taches/ adresinden 14 Ekim 2021 tarihinde alınmıştır.

Artis, M. J. (1987). The European Monetary System: An Evaluation. *Journal of Policy Modeling*, *9*(1), 175-198.

https://doi.org/10.1016/0161-8938(87)90008-1.

Avrupa Birliği Genel Sekreterliği. (2011). *Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma*. Ankara: Ofset Fotomat.

Bagwell, K., ve Staiger, R. W. (1997). Multilateral Tariff Cooperation during the Formation of Free Trade Areas. *International Economic Review, 38*(2), 291-319.

https://doi.org/10.2307/2527376.

Balassa, B. (1969). *The Theory of Economic Integration (Third Edition b.)*. London: AllenveUnwin.

Baldwin, R. E., ve Krugman, P. (2004). Agglomeration,integration and tax harmonisation. *European Economic Review, 48*(1), 1-23.

https://doi.org/10.1016/S0014-2921(02)00318-5.

Barkova, D. (2019). *How Much Tax Harmonisation is Needed?* G. Hulkó, ve R. Vybíral içinde, European Financial Law in Times of Crisis of the European Union (s. 39-50). Budapest: Dialog Campus.

Bethlen, S. (1932). The Danube States and the Tardieu Plan. *Political Science Quarterly, 47*(3), 352-362.

https://doi.org/10.2307/2142904.

Bettendorf, L., Devereux, M. P., Horst, A. v., Loretz, S., Mooij, R. A., Jacobs, B., et al. (2010). Corporate tax harmonization in the EU. *Economic Policy*, *25*(63), 537-590.

https://www.jstor.org/stable/40929914.

Bijnen, E. (1973). *Cluster Analysis: Survey and Evaluation of Techniques.* Netherlands: Tilburg University Press.

Bolayır, C. (2000). *Amsterdam Antlaşması: Bütünleştirilmiş Haliyle Avrupa Birliği Kurucu Antlaşmaları (Cilt No: 162)*. İstanbul: İktisadi Kalkınma Vakfı.

Bond, S., Chennells, L., Devereux, M. P., ve Gammie, M. (2000). *Corporate Tax Harmonisation in Europe: A Guide to the Debate*. IFS Report, No. R63.

Bovenberg, A. L., ve Horne, J. P. (1992). Taxes on Commodities: A Survey. G. Kopits (Ed.), *Tax Harmonization in the European Community; Policy Issues and Analysis* içinde (s. 22-52). Washington: International Monetary Fund.

Bracewell-Milnes, B. (1999). Tax Competition: Harmful or Beneficial? *Intertax*, *27*(3), 86 - 88.

Campbell, J. L., ve Allen, M. P. (2001). Identifying Shifts in Policy Regimes. *Social Science History*, *25*(2), 187-216.

https://www.jstor.org/stable/1171546.

Caribbean Community. (2001, 7 5). Revised Treaty of Chaguaramas.

https://treaty.caricom.org/.

CARICOM. (1994). Agreement Among the Governments of the Member States of the Caribbean Community for the Avoidance of Double Taxation.

https://caricom.org/treaties/double-taxation-agreement/.

CELAC. https://celacinternational.org. adresinden 5 Aralık 2022 tarihinde alınmıştır.

Chen, Y., Cuestas, J. C., ve Regis, P. J. (2016). Convergence in Corporate Statutory Tax Rates in the Asian and Pacific Economies. *International Journal of Finance ve Economics, 21*(3), 266-278.

https://doi.org/10.1002/ijfe.1546.

Cnossen, S. (1987). Tax Structure Developments. E. S. Cnossen (Ed.), *Tax Coordination in the European Community* içinde (s. 19-59). Dordrecht: Springer.

COMESA. What is COMESA. comesa.int. adresinden 14 Ekim 2021 tarihinde alınmıştır.

Commision of the European Communities. (1997). Towards Tax Co-ordination in the European Union: A Package to Tackle Harmful Tax Competition.

https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:1997:0495:FIN. Brussels.

Common Market of the Southern. (1991, 03 26). Treaty of Asunción.

http://www.sice.oas.org/trade/mrcsr/mrcsrtoc.asp.

Conconi, P., Perroni, C., ve Riezman, R. (2008). Is partial tax harmonization desirable? *Journal of Public Economics*, *92*(1-2), 254-267.

https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2007.03.010.

Corden, W. M. (1972). Monetary Integration. P. B. Kenen (Ed.), *Princeton: International Finance Section* içinde. New Jersey: Princeton University Press.

Council Directive (EU) 2020/262. (2019, 12 19). Council Directive (EU) 2020/262 of 19 December 2019 laying down the general arrangements for excise duty.

http://data.europa.eu/eli/dir/2020/262/oj.

Council Directive 2006/112/EC. (2006, 11 28). Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.

http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj.

Council Directive 2009/133/EC. (2009, 10 19). Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States.

http://data.europa.eu/eli/dir/2009/133/oj.

Council Directive 2011/16/EU. (2011, 2 15). Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.

http://data.europa.eu/eli/dir/2011/16/oj.

Council Directive 2011/96/EU. (2011, 11 30). Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States.

http://data.europa.eu/eli/dir/2011/96/oj.

Council Directive 90/436/EEC. (1990, 7 23). Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises - Final Act - Joint Declarations - Unilateral Declaracions.

http://data.europa.eu/eli/convention/1990/436/oj.

Council Directive 90/436/EEC. (1990, 7 23). Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises - Final Act - Joint Declarations - Unilateral Declaracions.

http://data.europa.eu/eli/convention/1990/436/oj.

Court of Justice, Case 171/83 R. (1983, 9 20). Order of the Court of 20 September 1983: Commission of the European Communities v French Republic.

https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:61983CO0171veqid=1645202135256vefrom=EN adresinden alındı

Court of Justice, Case 7-68. (1968, 12 10). Judgment of the Court of 10 December 1968. Commission of the European Communities v Italian Republic. Case 7-68.

https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:61968CJ0007 adresinden alındı

Court of Justice, Case C-27/13. (2014, 4 4). Order of the Court 4 April 2014: Flughafen Lübeck GmbH v Air Berlin plc ve Co. Luftverkehrs KG. 1

https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62013CO0027veqid=1645160859791 adresinden alındı

Court of Justice, Case C-373/16 P. (2017, 12 7). Order of the Court (Seventh Chamber) of 7 December 2017: Aughinish Alumina Ltd v European Commission.

https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:62016CO0373veqid=1645202135256 adresinden alındı

Crowley, P. M. (2006). Is there a Logical Integration Sequence After EMU? *Journal of Economic Integration*, *21*(1), 1-20.

https://www.jstor.org/stable/23000815.

Çağan, N. (1981). AET Hukukunda Vergilendirme. *Prof. Dr. Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı* (s. 669-713). içinde Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 460.

Çokluk, Ö., Şekercioğlu, G., ve Büyüköztürk, Ş. (2012). *Sosyal Bilimler için Çok Değişkenli İstatistik SPSS ve LISREL Uygulamaları*. Ankara: Pegem Akademi.

Delgado, F. J., ve Presno, M. J. (2010). Tax policy convergence in EU: An empirical analysis. *Revista de Economía Mundial*, *26*, 53-83.

Delgado, F. J., Fernández-Rodríguez, E., Martínez-Arias, A., ve Presno, M. J. (2019). Club convergence in the corporate income tax: The case of European effective rates. *Physica A: Statistical Mechanics and its Applications*, 942-953.

https://doi.org/10.1016/j.physa.2019.04.212.

Devereux, M. P., ve Freeman, H. (1995). The Impact of Tax on Foreign Direct Investment: Empirical Evidence and the Implications for Tax Integration Schemes. *International Tax And Public Finance*, *2*, 85-106.

https://doi.org/10.1007/BF00873108.

Devereux, M. P., ve Griffith, R. (1998). Taxes and the location of production: evidence from a panel of US multinationals. *Journal of Public Economics*, 335-367.

https://doi.org/10.1016/S0047-2727(98)00014-0.

Devereux, M., ve Pearson, M. (1989). *Corporate Tax Harmonisation and Economic Efficiency.* London: The Institute for Fiscal Studies.

Directive n° 02/2010/CM/UEMOA. (2010, 3 30). Portant harmonisation de la fiscalité applicable aux valeurs mobilières dans les Etats membres de l'UEMOA.

http://www.uemoa.int/fr/directive-ndeg-022010cmuemoa-portant-harmonisation-de-la-fiscalite-applicable-aux-valeurs-mobilieres.

Directive N°02/ 98/CM/UEMOA. (1998, 12 22). Portant Harmonisation Des Legislations Des Etats Membres En Matiere De Taxe Sur La Valeur Ajoutee.

http://www.uemoa.int/fr/directive-ndeg02-98cmuemoa-portant-harmonisation-des-legislations-des-etats-membres-en-matiere-de.

Directive N°03/ 98/CM/UEMOA. (1998, 12 22). Portant Harmonisation Des Legislations Des Etats Membres En Matiere De Droits D'accises.

http://www.uemoa.int/fr/directive-ndeg03-98cmuemoa-portant-harmonisation-des-legislations-des-etats-membres-en-matiere-de.

Directive n°03/2009/CM/UEMOA. (2009, 3 27). Portant modification de la directive n°03/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de droits d'accises.

http://www.uemoa.int/fr/directive-ndeg032009cmuemoa-portant-modification-de-la-directive-ndeg0398cmuemoa-du-22-decembre-1998.

Directive N°07/2001/CM/UEMOA. (2001, 11 26). Portant Regime Harmonise De L'acompte Sur Impot Assis Sur Les Benefices Au Sein De L'uemoa.

http://www.uemoa.int/fr/directive-ndeg072001cmuemoa-portant-regime-harmonise-de-lacompte-sur-impot-assis-sur-les-benefices.

Directive n°08/2008/CM/UEMOA. (2008, 9 26). Portant harmonisation des taux de l'impôt assis sur les bénéfices des personnes morales dans les Etats membres de l'UEMOA.

http://www.uemoa.int/fr/directive-ndeg082008cmuemoa-portant-harmonisation-des-taux-de-limpot-assis-sur-les-benefices-des.

Directive No:01/04 UEAC. (2004, 7 29). Instituant Impot Unique sur Revenu Personnes Physiques.

https://www.cemac.int/sites/default/files/inline-files/1563622930558453.pdf.

Directive No:11/22 CEMAC-UEAC. (2022, 11 10). Directive portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de TVA.

https://www.cemac.int/sites/default/files/Textes%20Officiels/Dir%20N%C2%B0%2011%20Portant%20harmonisation%20des%20l%C3%A9gislations%20des%20Etats%20membres%20en%20mati%C3%A8re%20de%20TVA.pdf

Duit, A. (2016). The four faces of the environmental state: environmental governance regimes in 28 countries. *Environmental Politics*, *25*(1), 69-91.

https://doi.org/10.1080/09644016.2015.1077619.

Duran, B. S., ve Odell, P. L. (1974). *Cluster Analysis: A Survey*. Berlin: Springer-Verlag.

EAC. (2001). Treaty Establishing The East African Community.

https://investmentpolicy.unctad.org/international-investment-agreements/treaty-files/2487/download.

EAC. (2004, 2 3). Protocol on the establishment of the East African Customs Union.

http://repository.eac.int/handle/11671/1642.

EAC. (2007). The East African Competition Act. Dar es Salaam:

https://www.eac.int/documents/category/acts-of-the-community.

EAC. (2009, 11 20). Protocol on the establishment of the East African Community Common Market.

http://repository.eac.int/handle/11671/2012.

EAC. History of EAC. https://www.eac.int/eac-history: https://www.eac.int/eac-history adresinden 13 Ekim 2021 tarihinde alınmıştır.

ECOWAS. (1993). ECOWAS Revised Treaty: The Economic Community of West African States (ECOWAS) Treaty.

https://ecowas.int/wp-content/uploads/2022/08/Revised-treaty-1.pdf.

ECOWAS Commission. (2022). ECOWAS Vision 2050. Abuja: Economic Community of West African States.

ECOWAS. ECOWAS History. ecowas.int: https://www.ecowas.int/about-ecowas/history/ adresinden 13 Ekim 2021 tarihinde alınmıştır.

Edizdoğan, N., ve Çelikkaya, A. (2012). *Vergilerin Ekonomik Analizi*. Bursa: Dora Yayınları.

EI-Agraa, A. M. (1989). *The Theory and Measurement of International Economic Integration*. Palgrave Macmillan.

Erkan, F. (2009). *Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesinin Bu Konudaki Rolü*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2009/399.

ErnstveYoung. (2019). *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide*. EYGM Limited.

ErnstveYoung. (2022). *Worldwide Corporate Tax Guide*. EYGM Limited.

ErnstveYoung. (2023). *Worldwide Personal Tax and Immigration Guide 2022-23.* EYGM Limited.

ErnstveYoung. (2023). *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide.* EYGM Limited.

Ertürk, E. (1998). İ*ktisadi Birleşmeler Teorisi ve Türkiye'nin İçinde Bulunduğu İktisadi Birleşme Hareketleri (2. Baskı b.)*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.

European Commission. (2021). VAT rates applied in the Member States of the European Union.

https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-06/vat_rates_en.pdf.

European Commission. Candidate Countries and Potential Candidates. https://ec.europa.eu/: https://ec.europa.eu/environment/enlarg/candidates.htm adresinden 22 Ekim 2022 tarihinde alınmıştır.

European Economic Community. (1957). Treaty Establishing the European Economic Community.

European Economic Community. (1963). *The EEC Reports on Tax Harmonization. (H. Thurston, Çev.)* Amsterdam: IBFD Publications.

Everitt, B. S., Landau, S., Leese, M., ve Stahl, D. (2011). *Cluster Analysis, 5th Edition.* London: John Wiley ve Sons.

Fenwick, C. G. (1935). The United States of Europe and Other Papers. by Arthur Salter. *The American Journal of International Law, 29*(1), 180-181.

Fischer, S. (1995). Prospects for Regional Integration in the Middle East. J. d. Melo, ve A. Panagariya (Ed.), *New Dimensions in Regional Integration* içinde (s. 423-448). Cambridge University Press.

Fuente, A. d., ve Gardner, E. H. (1992). Corporate tax harmonization and capital allocation. E. G. Kopits (Ed.), *Tax Harmonization in the European Community Policy Issues and Analysis* içinde (ISBN: 9781557752253 b., s. 72-92). Washington: International Monetary Fund.

Gavin, B., ve Langenhove, L. V. (2003). Trade in a world of regions. G. P. Sampson, ve S. Woolcock (Ed.), *Regionalism, Multilateralism and Economic Integration* içinde (s. 277-314). Hong Kong: United Nations University Press.

Genschel, P., ve Jachtenfuchs, M. (2011). How the European Union Constrains the State: Multilevel Governance of Taxation. *European Journal of Political Research*, *50*, 293-314.

https://doi.org/10.1111/j.1475-6765.2010.01939.x.

Groves, H. M. (1948). Neutrality in Taxation. *National Tax Journal*, *1*(1), 18-24.

https://www.jstor.org/stable/41789749.

Güran, M. C. (2005). Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *23*(1), 261-286.

Haas, E. B. (1968). Regional Integration. D. L. Sills (Ed.), *International Encyclopedia of the Social Sciences: Volume 7* içinde (Volume 7 b., s. 522-528). USA: Crowell Collier and Macmillan.

Haberler, G. (1949). Economic Aspects of a European Union. *World Politics*, *1*(4),

431-441. https://doi.org/10.2307/2008831.

Haberler, G. (1964). Integration and Growth of the World Economy in Historical Perspective. *The American Economic Review*, *54*(2), 1-22.

https://www.jstor.org/stable/1810895.

Henderson, D. (1992). International Economic Integration: Progress, Prospects and Implications. *International Affairs*, *68*(4), 633–653.

https://doi.org/10.2307/2622706.

Henderson, W. O. (1934). The Zollverein. *History*, *19*(73), 1-19.

https://doi.org/10.4324/9780203041598.

Hennig, C., ve Meila, M. (2015). Cluster Analysis: An Overview. C. Hennig, M. Meila, F. Murtagh, ve R. Rocci (Ed.), *Handbook of Cluster Analysis* içinde (s. 1-21). CRC Press.

Hines, J. R. (1996). Altered States: Taxes and the Location of Foreign Direct Investment in America. *The American Economic Review*, 1076-1094.

https://www.jstor.org/stable/2118279.

Horne, J., ve Masson, P. R. (1988). *Scope and Limits of International Economic Cooperation and Policy Coordination.* Staff Papers (International Monetary Fund), *35*(2), 259-296.

Hsieh, C.-T., Hurst, E., Jones, C. I., ve Klenow, P. J. (2019). The Allocation of Talent and U.S. Economic Growth. *Econometrica*, *87*(5), 1439-1474.

https://doi.org/10.3982/ECTA11427.

Inkábová, M., Andrejovská, A., ve Glova, J. (2021). The Impact of Environmental Taxes on Agriculture – the Case of Slovakia. *Polish Journal of Environmental Studies, 30*(4), 3085-3097.

https://doi.org/10.15244/pjoes/130729.

International Monetary Fund. (2021). *West African Economicand Monetary Union. Washington,* D.C.: International Monetary Fund.

Ioana-Laura, T. (2015). Is there evidence of tax convergence in the European Union? *Procedia Economics and Finance, 32,* 194-199.

https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01382-9.

Ioana-Laura, T. (2021). Reducing Air Pollution: Are Environmental Taxes Enough to Help the EU Member States Reach Climate Neutrality by 2050? *Polish Journal of Environmental Studies*, *30*(5), 4205-4218.

Iordache, A. M., Zamfir, I.-C., ve Alexandru, I. (2023). Studying the cyclicality of the economy and prediction of new high risk of economic crises: a case study on the European countries from 1995 to 2018. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, *36*(1), 296-311.

https://doi.org/10.1080/1331677X.2022.2076143.

James, R. (2022). Towards the Right Harmonised Border Tax Structure for the OECS Customs Union. *OECD Integrates Economic Affairs Magazine, 2,* 13-14.

Jordan, H. D. (1971). The Case of Richard Cobden. *Proceedings of the Massachusetts Historical Society*, *83*, 34-45.

Juncker, J-C.: European Commision. (2017). *White Paper on the Future of Europe : Reflections and Scenarios for the EU27 by 2025*. Brussels: European Commission.

Kalaycı, C. (2017). Serbest Ticaret Anlaşmalarının Türkiye'nin Dış Ticaretine Etkileri: Açıklanmış Karşılaştırmalı Üstünlükler Endeksi Uygulaması. *Uluslararası Ekonomi ve Yenilik Dergisi*, *3*(2), 133-147.

Kammer, A., Niehues, J., ve Peichl, A. (2012). Welfare regimes and welfare state outcomes in Europe. *Journal of European Social Policy, 22*(5), 455-471.

https://doi.org/10.1177/0958928712456572.

Kang, S. (2009). ASEAN: Perspectives on Economic Integration: ASEAN in Asia. N. Kitchen (Ed.), *IDEAS Reports - Special Reports. LSE IDEAS* içinde (s. 44-47). London, UK: London School of Economics and Political Science.

Kaufman, L., ve Rousseeuw, P. J. (1990). *Finding Groups in Data, An Introduction to Cluster Analysis.* New Jersey: John Wiley ve Sons Inc.

Keen, M., Lahiri, S., ve Raimondos-Møller, P. (2002). Tax principles and tax harmonization under imperfect competition: A cautionary example. *European Economic Review*, *46*(8), 1559-1568.

https://doi.org/10.1016/S0014-2921(01)00189-1.

Kiekenbeld, B. J. (2004). *Harmful Tax Competition in the European Union: Code Of Conduct, Countermeasures and EU*. Kluwer Law International.

Kitamura, H. (1962). Economic Theory and Regional Economic Integration of Asia. *The Pakistan Development Review*, *2*(4), 485-504.

Kojima, K. (1966). A Pacific Economic Community and Asian Developing Countries. *Hitotsubashi Journal of Economics*, *7*(1), 17-37.

Kopits, G. (1992). Overview. G. Kopits (Ed.), *Tax Harmonization in the European Community Policy Issues and Analysis* içinde (s. 1-19). Washington: International Monetary Fund Publication Services No:94.

Krapohl, S. (2017). Integration Theory and the New Regionalism. S. Krapohl (Ed.), *Regional Integration in the Global South* içinde (s. 1-29). Palgrave Macmillan.

Krasnov, A., Okanova, A., Yeraliyeva, Y., Kozhakhmetova, M., Karshalova, A., ve Aitkazina, M. (2020). Development of the financial policy of the Eurasian economic union countries: tax harmonization. *Entrepreneurship and Sustainability Issues, 8*(1), 138-149.

https://doi.org/10.9770/jesi.2020.8.1(9).

Kubátová, K., ve Holešovská, P. (2014). Convergence of VAT Rates Between 1995 and 2010. *European Financial and Accounting Journal*, 79-90.

Kuruç, B. (2016). Bretton Woods Antlaşması'nın 70. Yılı. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 34*(1), 7-26.

Lee, L. E. (1975). Liberal Constitutionalism as Administrative Reform: The Baden Constitution of 1818. *Central European History, 8*(2), 91-112.

Liu, B., Xu, G., Xu, Q., ve Zhang, N. (2012). Outlier Detection Data Mining of Tax Based on Cluster. *Physics Procedia, 33,* 1689-1694.

https://doi.org/10.1016/j.phpro.2012.05.272.

Lukáčová, M., Korečko, J., Jenčová, S., ve Jusková, M. (2020). Analysis of selected indicators of tax competition and tax harmonization in the EU. *Entrepreneurship and Sustainability Issues, 8*(1), 123-137.

https://doi.org/10.9770/jesi.2020.8.1(8).

Machlup, F. (1977). *A History of Thought on Economic Integration*. London: The Macmillan Press.

Macsim, F. A., ve Oprea, F. (2016). *Tax harmonization versus fiscal competition. The USV Annals of Economics and Public Administration, 16*(2), 145-155.

Maes, I., ve Betancourt, R. G. (2018). P*aul van Zeeland and the first decade of the US Federal Reserve System: the analysis from a European central banker who was a student of Kemmerer*. Brussels: National Bank of Belgium.

Małecka-Ziembińska, E., ve Siwiec, A. (2020). Searching for similarities in EU corporate income taxes for their harmonization. *Economics and Business Review, 6*(20), 72-94.

https://doi.org/10.18559/ebr.2020.4.5.

Marinov, E. (2015). Integration Potential of African Regional Economic Communities. *Journal of Financial and Monetary Economics,* 2/2015, 142-152.

McCarthy, D. M. (2006). *International Economic Integration in Historical Perspective.* Abingdon: Routledge.

Meade, J., ve Weale, M. (1995). Monetary Union and the Assignment Problem. *The Scandinavian Journal of Economics, 97*(2), 201-222.

https://doi.org/10.2307/3440525.

MERCOSUR. (1994, Aralık 17). Protocol of Ouro Preto. The Southern Common Market: http://www.sice.oas.org/trade/mrcsr/ourop/ourop_e.asp.

MERCOSUR. (2002, Şubat 18). Protocol of Olivos. https://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law-oxio/e148.013.1/law-oxio-e148-regGroup-1-law-oxio-e148-source.pdf.

MERCOSUR. (2017, 04 07). Intra-MERCOSUR Investment Facilitation Protocol. https://edit.wti.org/document/show/b7f1b612-2a53-4496-9917-be1d04c10ed6

Meyer, H. C. (1955). *Mitteleuropa in German Thought and Action, 1815–1945*. Netherlands: Springer.

Miceikiene, A., Geseviciene, K., ve Rimkuviene, D. (2021). Assessment of the Dependence of GHG Emissions on the Support and Taxes in the EU Countries. *Sustainability*, *13*(14), 1-15.

https://doi.org/10.3390/su13147650.

Molle, W. (2003). *Global Economic Institutions*. London: Routledge.

Mundell, R. A. (1961). A Theory of Optimum Currency Areas. The American *Economic Review*, *51*(4), 657-665.

Murithi, T. (2017). *The African Union: Pan-Africanism, Peacebuilding and Development.* London: Routledge.

Murphy, K. M., Shleifer, A., ve Vishny, R. W. (1991). The Allocation of Talent: Implications for Growth. *The Quarterly Journal of Economics, 106*(2), 503-230.

Murtagh, F. (2015). A Brief History of Cluster Analysis. M. M. Cristian Hennig (Ed.), *Handbook of Cluster Analysis* içinde (s. 21-33). CRC Press.

Myachin, A., ve Akhremenko, A. (2021). The Study of Trajectories of the Development of State Capacity Using Ordinal-Invariant Pattern Clustering and Hierarchical Cluster Analysis. I. Dzitac, S. Dzitac, F. G. Filip, J. Kacprzyk, M.-J. Manolescu, ve H. Oros (Ed.), I*ntelligent Methods in Computing, Communications and Control* içinde (s. 198-205). Cham: Springer.

Nelsen, B. F., ve Stubb, A. C.-G. (1994). *The Schuman Declaration: Robert Schuman.* Colorado: Lynne Rienner Publishers.

Nerudová, D. (2008). *Tax Harmonization in the EU.* Acta Universitatis.

Nomura, R., Ohkawa, T., Okamura, M., ve Tawada, M. (2016). Expansion of Free Trade Agreements, Overlapping Free Trade Agreements,and Market Size. R. Nomura, T. Ohkawa, M. Okamura, ve M. Tawada (Ed.), *Regional Free Trade Areas and Strategic Trade Policies* içinde (Cilt 10). Tokyo: Springer.

OAS. (1948). Charter of the Organization of American States. http://www.oas.org/en/sla/dil/inter_american_treaties_A-41_charter_OAS.asp

OECD. (2021a). *Pensions at a Glance 2021: OECD and G20 Indicators*. Paris: OECD Publishing.

OECD. (2021b). *Revenue Statistics 2021: The Initial Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues.* Paris: OECD Publishing.

OECD. Glossary of Tax Terms.

https://www.oecd.org/: https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm adresinden 12 Temmuz 2022 tarihinde alınmıştır.

OECS. (2016, 09 27). Revised Treaty Of Basseterre. https://www.oecs.org/en/our-work/knowledge/library/legal/revised-treaty-of-basseterre.

Official Journal of the European Union. (2012, 10 26). Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union.

http://data.europa.eu/eli/treaty/tfeu_2012/oj.

Hoon Oh, C. (2006), Chapter 12 Technical Appendix on the Regional Economic Integration Database, Fratianni, M. (Ed.) *Regional Economic Integration (Research in Global Strategic Management, Vol. 12)*, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, pp. 251-277.

https://doi.org/10.1016/S1064-4857(06)12012-4

Ohsawa, Y. (2003). A spatial taxharmonization model. *European Economic Review, 47*(3), 443-459.

https://doi.org/10.1016/S0014-2921(01)00148-9.

Osterloh, S., ve Heinemann, F. (2013). The political economy of corporate tax harmonization — Why do European politicians (dis)like minimum tax rates? *European Journal of Political Economy*, *29*, 18-37.

https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2012.09.002.

Oxford Learner's Dictionaries. Integration.

https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/: https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/integration adresinden 22 Ekim 2022 tarihinde alınmıştır.

Öncel, M. (1981). Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması. *Prof. Dr. Akif Erginay'a 65'inci Yaş Armağanı* içinde (s. 713-473). Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No.460.

Öncel, M., Çağan, N., ve Kumrulu, G. A. (1981). Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun Toplulukta Vergi Sistemlerinin Birbirine Yakınlaştırılması Hakkında Konsey'e Verdiği Rapor. *Prof. Dr. Akif Erginay'a 65'inci Yaş Armağanı* içinde. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:460.

Pacific Alliance. https://alianzapacifico.net/en/what-is-the-pacific-alliance/ adresinden 7 Aralık 2022 tarihinde alınmıştır.

Pacific Alliance. (2014). Protocolo Adicional al Acuerdo Marco de la Alianza del Pacífico. Pacific Alliance:

http://www.sice.oas.org/Trade/PAC_ALL/Index_Pacific_Alliance_s.asp.

Pan African Chamber of Commerce and Industry. The Community of Sahel-Saharan States- CEN-SAD. https://www.pacci.org/: https://www.pacci.org/the-community-of-sahel-saharan-states-cen-sad/ adresinden 30 Mart 2023 tarihinde alınmıştır.

Panayi, C. H. (2013). The historical background to EU corporate tax law. *European Union Corporate Tax Law* içinde (Cilt Cambridge Tax Law Series, s. 3-30). Cambridge: Cambridge University Press.

Penn, W. (1896). An Essay Towards the Present and Future Peace of Europe: By the Establishment of an European Diet, Parliament, Or Estates (1693-94). *The Advocate of Peace (1894-1920), 58*(11), 280–283.

Pinder, J. (1968). Positive Integration and Negative Integration: Some Problems of Economic Union in the EEC. *The World Today, 24*(3), 88-110.

https://www.jstor.org/stable/40394094.

Publications Office of the European Union. (1957). Vertrag Zur Gründung Der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft.

http://data.europa.eu/eli/treaty/teec/sign.

Publications Office of the European Union. (1987). Single European Act.

http://data.europa.eu/eli/treaty/sea/sign.

Publications Office of the European Union. (2018, 03 12). The non-written sources of European law: supplementary law. https://eur-lex.europa.eu/: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=LEGISSUM:l14533 adresinden 28 Ekim 2022 tarihinde alınmıştır.

Publications Office of the European Union. (2020, 03 13). The European Union's primary law. https://eur-lex.europa.eu/: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM:l14530 adresinden 27 Ekim 2022 tarihinde alınmıştır.

Publications Office of the European Union. (2021, 12 02). The European Union's secondary law. https://eur-lex.europa.eu/: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM:ai0032 adresinden 27 Ekim 2022 tarihinde alınmıştır.

Publications Office of the European Union. (2022, 4 21). Sources of European Union law. https://eur-lex.europa.eu/: https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/sources-of-european-union-law.html adresinden 27 Ekim 2022 tarihinde alınmıştır.

Püss, T., Viies, M., ve Maldre, R. (2007). *Convergence Analysis of the Structure of Tax Revenue and Tax Burden in EU*. Tallinn University of Technology Working Papers, Working Papers 166, 57-75.

https://ideas.repec.org/p/ttu/wpaper/166.html.

Radu, C. F., Fenişer, C., Schebesch, K. B., Fenişer, F., ve Dobrea, F. M. (2018). Study of the Tax Wedge in EU and other OECD Countries; Using Cluster Analysis. *Procedia - Social and Behavioral Sciences, 238*, 687-696.

https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2018.04.051.

Rao, A. R., ve Srinivas, V. (2008). *Regionalization of Watersheds: An Approach Based on Cluster Analysis (Vol.58)*. Springer Science ve Business Media.

Regis, P. J., Cuestas, J. C., ve Chen, Y. (2015). Corporate tax in Europe: Towards convergence? *Economics Letters, 134*, 9-12.

https://doi.org/10.1016/j.econlet.2015.05.030.

Rezende, F. (2008). Tax Harmonization and Economic Integration. E. J. Blyde, E. Fernández-Arias, ve P. Giordano (Ed.), *Deepening Integration in MERCOSUR Dealing with Disparities* içinde (s. 219-255). Washington: Inter-American Development Bank.

Robson, P. (1998). *The Economics of International Integration Fourth Edition.* Routledge.

Rodrik, D. (2000). How Far Will International Economic Integration Go? *Journal of Economic Perspectives, 14*(1), 177-186.

DOI: 10.1257/jep.14.1.177.

Rogers-Glabush, J. (2009). IBFD International Tax Glossary (Sixth Edition b.). (J. Rogers-Glabush, Dü.) Amsterdam: IBFD Publications.

Romesburg, H. C. (1984). *Cluster Analysis for Researchers*. California: Lifetime Learning Publications.

Roobol, W. (2002). Aristide Briand's Plan: The Seed of European Unification. M. Spiering, ve M. Wintle (Ed.), *Ideas of Europe since 1914* içinde (s. 32-47). Palgrave Macmillan.

Rose, M. (1987). Optimal tax perspective on tax coordination. E. S. Cnossen (Ed.), *Tax Coordination in the European Community* içinde (s. 113-141). Dordrecht: Springer.

Röpke, W. (1959). *International Order and Economic Integration*. Ludwig von Mises Institute.

Ruding, O. (1992). *Report of the Committee of Independent Experts on company taxation. Executive summary.* EU Commission - Working Document.

Russo, R. (2007). *Fundementals of International Tax Planning.* Amsterdam: IBFD Publications.

SACU. (2013, 4 12). Southern African Customs Union Agreement (As amendend on 12 April 2013).

https://www.sacu.int/docs/agreements/2017/SACU-Agreement.pdf.

SADC. (2006, 8 18). Protocol on Finance and Investment 2006.

https://www.sadc.int/sites/default/files/2021-08/Protocol_on_Finance__Investment2006.pdf.

SADC. SADC History and Treaty. sadc.int: https://www.sadc.int/about-sadc/overview/history-and-treaty/ adresinden 13 Ekim 2021 tarihinde alınmıştır.

Sage Publications . (1931). The Austro-German Customs Union. *Advocate of Peace through Justice, 93*(2), 121-123.

https://www.jstor.org/stable/20681569.

Saint-Arnaud, S., ve Bernard, P. (2003). Convergence or Resilience? A Hierarchical Cluster Analysis of the Welfare Regimes in Advanced Countries. *Current Sociology, 51*(5), 499-527.

https://doi.org/10.1177/00113921030515004.

Sampson, P. G. (2003). Introduction. G. P. Sampson, ve S. Woolcock (Ed.), *Regionalism, Multilateralism and Economic Integration* içinde (s. 3-18). United Nations University Press.

Saxonhouse, G. R. (1995). Trading Blocs and East Asia. J. d. Melo, ve A. Panagariya (Ed.), *New Dimensions in Regional Integration* içinde (s. 388-423). Cambridge University Press.

SELA. (2006). Panama Convention Establishing the Latin American Economic System.

https://treaties.un.org/Pages/showDetails.aspx?objid=08000002801015aa.

Sembekov, A. K., Serikova, G. S., Lukpanova, Z. O., Ulakov, N. S., Sembekov, E. A., ve Omarova, A. T. (2016). Questions of Tax Harmonization in EAEC countries. *International Journal Of Environmental ve Science Education, 11*(18), 11120-11125.

http://www.ijese.net/makale/1491.html.

Shan, L. (2004). Europe's integration process and Sino-European cooperation. *Rivista di Studi Politici Internazionali, 71*(4), 585-591.

http://www.jstor.org/stable/42740284.

SICA. (1958, 6 10). Tratado Multilateral de libre Comercio e Integracion.

http://www.sice.oas.org/Trade/sica/PDF/Multilateraltreaty_s.pdf.

SICA. (1991, 12 13). Tegucigalpa Protocol to the ODECA.

http://www.sice.oas.org/Trade/sica/PDF/TegProtODECA91_e.pdf.

SICA. (1993, 10 29). Protocol to the General Treaty of Central American Economic Integration (Guatemala Protocol).

http://www.sice.oas.org/Trade/sica/PDF/Prot.Guatemala93.pdf.

SICA. (2006). Convenio de Compatibilización de los Tributos Internos Aplicables al Comercio entre los Estados Parte de la Unión Aduanera Centroamericana.

https://www.sica.int/documentos/convenio-de-compatibilizacion-de-los-tributos-internos-aplicables-al-comercio-entre-los-estados-parte-de-la-union-aduanera-centroamericana-punta-cana-republica-dominicana-30-06-06_1_10152.html.

Sinevičienė, L. (2016). Tax Burden and Economic Development: The Case of the European Union Countries. Entrepreneurship, *Business and Economics, 3*(2), 283-298.

https://doi.org/10.1007/978-3-319-27573-4_19.

Sineviciene, L., ve Railiene, G. (2015). The Nexus between Government Size; Tax Burden and Private Investment. *Procedia - Social and Behavioral Sciences, 213*, 485-490.

https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.11.438.

Sinn, H.-W. (1990). *Tax Harmonization and Tax Compensation in Europe.* NBER Working Paper Series, No: 3248.

https://www.nber.org/system/files/working_papers/w3248/w3248.pdf.

Sosvilla-Rivero, S., Galindo, M. A., ve Alonso, J. (2001). Tax-burden convergence in Europe. *Estudios de Economía Aplicada, 17*(1), 183-191.

Stolper, G. (1931). Lessons of the World Depression. *Foreign Affairs, 9*(2), 243-253.

https://doi.org/10.2307/20030346.

Strenze, T. (2013). Allocation of talent in society and its effect on economic development. *Intelligence, 41*(3), 193-202.

https://doi.org/10.1016/j.intell.2013.03.002.

Symons, E., ve Walker, I. (1989). The Revenue and Walfare Effects of Fiscal Harmonization for the UK. *Oxford Review of Economic Policy, 5*(2), 61-75.

https://www.jstor.org/stable/23605875.

Szarowská, I. (2014). Personal Income Taxation in a Context of a Tax Structure. *Procedia Economics and Finance, 12*, 662-669.

https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00391-8.

Şen, H., ve Sağbaş, İ. (2017). *Vergi Teorisi ve Politikası.* Ankara: Barış Arıkan Yayınları.

Tamašauskienė, Z., ve Opulskytė, R. (2012). Assessment of impact of changes in indirect taxes on macroeconomic indicators of Lithuania in context of other EU member states. *Socialiniai tyrimai, 2*(27), 5-18.

Tanzi, V. (1995). *Taxation in an Integrating World.* Washington: Brookings Institution Press.

TC. Dışişleri Bakanlığı. Uluslararası Kuruluşlar ve İlişkilerimiz. TC. Dışişleri Bakanlığı: https://www.mfa.gov.tr/sub.tr.mfa?23a3fc26-4f3b-47dd-943e-d8934cdad97e adresinden 24 Eylül 2021 tarihinde alınmıştır.

The Eurasian Economic Union. (2014, 5 29). Treaty on the Eurasian Economic Union.

https://www.un.org/en/ga/sixth/70/docs/treaty_on_eeu.pdf.

Tinbergen, J. (1954). *International Economic Integration.* Amsterdam: Elsevier.

Treaty of Rome. (2002, 12 24). Treaty of Rome (EEC): Consolidated version 2002: As modified by the Nice Treaty.

https://www.europarl.europa.eu/portal/en: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:12002E/TXTvefrom=EN

Uçkan Dağdemir, E. (2016). *Ekonomik Entegrasyon Teorisi*. Ankara: Seçkin Kitapevi.

Vaillancourt, F. (1992). Subnational Tax Harmonization, Canada and the United States: Intent, Results, and Consequences. E. J. Whalley (Ed.), *Canada-U.S. Tax Comparisons* içinde (s. 323 - 358). University of Chicago Press.

Velayos, F., Barreix, A., ve Villela, L. (2008). Regional Integration and Tax Harmonization: Issues and Recent Experiences. Vito Tanzi (Ed.) *Taxation and Latin American Integration* içinde (s. 79-129). Washington: Inter-American Development Bank.

Viner, J. (2014). *The Customs Union Issue (1950 edition, revised by Paul Oslington)*. Oxford University Press.

Wasserfallen, F. (2013). Political and Economic Integration in the EU: The Case of Failed Tax Harmonization. *JCMS: Journal of Common Market Studies, 52*(2), 420-435.

https://doi.org/10.1111/jcms.12099.

World Trade Organization. (2007). Trade Policy Review Body - Trade Policy Review - Central African Republic - Report by the Secretariat. WT/TPR/S/183. World Trade Organization.

World Trade Organization. (2013). Countries of the Central African Economic and Monetary Community (CEMAC). WTO Secretariat:

https://www.wto.org/english/tratop_e/tpr_e/s285_e.pdf.

Young, J. P. (1944). *Conference at Bretton Woods Prepares Plans for International Finance*. Washington: US Government Printing Office.

Zimmermannová, J., ve Skaličková, J. (2019). Splitting of Environmental Taxes Revenues in the EU. *Current Trends in Public Sector Research* içinde (s. 253-259). Brno: Masaryk University.

EKLER

EK 1. ÖZET LİTERATÜR TABLOSU

ÇALIŞMA	ÖRNEKLEM	VERGİ İLE İLGİLİ DEĞİŞKENLER*	YÖNTEM**
Iordache, Zamfir, & Alexandru, (2023)	Avrupa	Mal ve hizmetlerden alınan vergiler / GSYİH Mal ve hizmetlerden alınan vergiler / Toplam vergi gelirleri Gelir, kazanç ve sermayeden alınan vergiler / GSYİH Gelir, kazanç ve sermayeden alınan vergiler / Toplam vergi geliri	k-ortalamalar
Saint-Arnaud & Bernard, (2003)	OECD	Bireysel gelir vergisi / Brüt gelir (Çalışan)	Ward bağlantı
Kammer, Niehues, & Peichl, (2012)	AB	Bireysel gelir vergisi / Hane halkı gelirleri	Ward bağlantı
Radu vd., (2018)	OECD ve AB	Vergi takozu (Emek gelirleri)	Ward bağlantı k-ortalamalar
Campbell & Allen, (2001)	ABD	Ortalama gelir vergisi oranı	Hiyerarşik kümeleme
Myachin & Akhremenko, (2021)	150 ülke	Toplam vergi gelirleri / GSYİH	Ordinal-invariant pattern clustering
Miceikiene, Geseviciene, & Rimkuviene, (2021)	AB	Toplam çevre vergileri (Kişi başına)	Ward bağlantı k-ortalamalar
Ioana-Laura, (2021)	AB	Çevre vergileri / GSYİH	k-ortalamalar
Inkábová, Andrejovská, & Glova, (2021)	AB	Enerji vergileri / Enerji sektörü geliri Zımni (efektif) vergi oranı (Enerji sektörü)	Ward bağlantı
Sineviciene & Railiene (2015)	AB	Kamu gelirleri / GSYİH Zımni (efektif) vergi oranları (Tüketim, emek ve sermaye)	Hiyerarşik kümeleme
Sineviciene, (2016)	AB	Kamu gelirleri / GSYİH Zımni (efektif) vergi oranları (Tüketim, emek ve sermaye)	Hiyerarşik kümeleme
Duit, (2016)	AB	Çevre vergileri / GSYİH	Ward bağlantı
Zimmermannová & Skaličková, (2019)	AB	Enerji ve taşımacılık vergileri (Kişi başına)	Ward bağlantı
Tamašauskienė & Opulskytė, (2012)	AB	ÖTV oranları (Alkollü içecekler, tütün ürünleri ve sıvı yakıtlar)	Centroid kümeleme
Delgado & Presno (2010)	AB (1965-2005)	Gelir, kazanç ve sermayeden alınan vergiler / GSYİH Gelir, kazanç ve sermayeden alınan vergiler / Toplam vergi geliri Sosyal güvenlik katkı payları / GSYİH Sosyal güvenlik katkı payları / Toplam vergi geliri Servetten alınan vergiler / GSYİH Servetten alınan vergiler / Toplam vergi geliri Mal ve hizmetlerden alınan genel vergiler / GSYİH Mal ve hizmetlerden alınan genel vergiler / Toplam vergi geliri Mal ve hizmetlerden alınan özel vergiler / GSYİH Mal ve hizmetlerden alınan özel vergiler / Toplam vergi geliri	Yakınsama modelleri
Delgado vd., (2019)	AB (2000-2016)	Efektif kurumlar vergisi oranı Yasal kurumlar vergisi oranı	Yakınsama modelleri Kulüp yakınsama
Regis, Cuestas, & Chen, (2015)	AB (1980-2014)	Yasal kurumlar vergisi oranı	Yakınsama modelleri Kulüp yakınsama
Chen, Cuestas, & Regis, (2016)	Asya ve Pasifik (1980-2014)	Yasal kurumlar vergisi oranı	Yakınsama modelleri Kulüp yakınsama
Sosvilla-Rivero, Galindo, & Alonso, (2001)	AB	Toplam vergi gelirleri / GSYİH	Yakınsama modelleri
Ioana-Laura, (2015)	AB	Toplam vergi gelirleri / GSYİH	Yakınsama modelleri

Püss, Viies, & Maldre, (2007)	AB (1970-2004)	Toplam vergi gelirleri / GSYİH Mal ve hizmetlerden alınan vergiler / GSYİH Mal ve hizmetlerden alınan vergiler / Toplam vergi geliri Emek ve sermaye üzerinden alınan vergiler / GSYİH Emek ve sermaye üzerinden alınan vergiler / Toplam vergi geliri	Yakınsama modelleri
Kubátová & Holešovská, (2014)	AB (1995-2010)	Standart KDV oranı İndirilmiş KDV oranı KDV gelirleri / GSYİH Efektif vergi oranı (Tüketim)	Yakınsama modelleri
Apergis & Cooray, (2014)	ASEAN, Asya-Pasifik ve Okyanusya (1990-2012)	Toplam vergi gelirleri / GSYİH Gelir, kazanç ve sermayeden alınan vergiler / GSYİH Sosyal güvenlik katkı payları / GSYİH Servetten alınan vergiler / GSYİH Mal ve hizmetlerden alınan genel vergiler / GSYİH	Yakınsama modelleri Kulüp yakınsama
Fuente & Gardner, (1992)	AB (1990)	Efektif kurumlar vergisi oranı	Genel denge
Ohsawa, (2003)	AB	Standart KDV oranı İndirilmiş KDV oranı KDV gelirleri	Nash Denge
Fuente & Gardner, (1992)	AB	Efektif kurumlar vergisi oranı	Genel denge
Osterloh & Heinemann, (2013)	AB	Anket verileri (Avrupa Parlamento üyelerine yapılan)	Anket
Wasserfallen, (2013)	AB	Yazılı ret beyanları (AB hükümetler arası konferanslarda yapılan)	
Genschel & Jachtenfuchs, (2011)	AB	AB ikincil mevzuat düzenlemeleri ve Avrupa Adalet Divanı yargı kararları	
Barkova, (2019)	Eski Avusturya-Macaristan İmparatorluğu ülkeleri	Standart katma değer vergisi oranı Bireysel gelir vergisi oranı Kurumlar vergisi oranı Efektif vergi oranları (Tüketim ve Emek)	
Lukáčová, Korečko, Jenčová, & Jusková, (2020)	AB (2006,2016)	Gelir vergisi gelirleri / GSYİH Kurumlar vergisi gelirleri / GSYİH Yasal bireysel gelir vergisi oranı Yasal kurumlar vergisi oranı	Ward bağlantı
Małecka-Ziembińska & Siwiec, (2020)	AB (2018, 2020)	Kurumlar vergisinde; - İşletme, matrah ve oran için nitel ve nicel özellikler - Matrah için nitel ve nicel özellikler - Teşvik türleri için nitel özellikler Kurumlar vergisi gelirleri / GSYİH Kurumlar vergisi gelirleri / Toplam vergi gelirleri Efektif ortalama kurumlar vergisi oranı	Tam bağlantı
Alena, Lucia, & Slavomíra, (2017)	AB (2013)	Efektif kurumlar vergisi oranı Yasal kurumlar vergisi oranı Toplam vergi gelirleri / GSYİH GSYİH Kamu borçlanması Bütçe dengesi	Ward bağlantı Medyan bağlantı k-ortalamalar Bulanık c-ortalamalar Çok boyutlu ölçekleme

* Çalışmaların bazılarında, çalışmanın konusuna göre vergi dışında başka verilerde kullanılmıştır. Tabloda sadelik adına bu çalışmanın konusu dışındaki değişkenlerden bahsedilmemiştir.

** Kümeleme veya yakınsama analizi yöntemleri çalışmaların bazılarında doğrudan, bazılarında ise başka yöntemlerle birleştirilerek kullanılmıştır. Bu tabloda sadece çalışmalarda kullanılan kümeleme veya yakınsama analizine dair bilgiler sunulmaktadır.

EK 2. ÖRNEKLEMLERE DAHİL ÜLKELER VE ÜLKELERE AİT BİLGİLER

ÜLKE	BÖLGE	ÜYE OLUNAN BÖLGESEL BİRLİKLER	1100	1200	4000	5110	5121
Almanya	AB	AB	10,5727	2,0023	1,1137	7,0376	1,9056
Avusturya	AB	AB	9,6252	2,7157	0,5428	7,6539	2,0672
Belçika	AB	AB	11,2875	3,7073	3,4205	6,7086	2,0889
Bulgaristan	AB	AB	3,3398	2,2982	0,5411	9,1979	4,6170
Çek Cumh.	AB	AB	4,4146	3,5071	0,4158	7,5190	2,9042
Danimarka	AB	AB	24,4747	3,1511	2,0047	9,3947	3,3215
Estonya	AB	AB	5,5163	1,8336	0,2089	8,9416	4,0641
Finlandiya	AB	AB	12,2577	2,5302	1,4496	9,1613	3,3845
Fransa	AB	AB	9,2990	2,2214	3,8871	7,9434	2,6505
Hollanda	AB	AB	8,4826	3,6941	1,4979	7,1565	2,7106
İrlanda	AB	AB	6,9165	3,0525	1,2433	4,2811	1,6747
İspanya	AB	AB	7,8719	2,0638	2,4564	6,5156	2,1136
İsveç	AB	AB	12,2813	3,0093	0,9360	9,1061	2,0685
İtalya	AB	AB	10,9251	1,9579	2,4069	6,2040	2,6220
Letonya	AB	AB	6,4547	0,1556	0,9373	9,0801	3,4844
Litvanya	AB	AB	7,2234	1,5537	0,2976	7,9337	3,0767
Lüksemburg	AB	AB	9,4862	6,0300	3,8728	5,8313	2,6844
Macaristan	AB	AB	5,1705	1,2378	0,9393	11,6293	2,7432
Malta	AB	AB	7,0822	5,4369	0,5411	6,6513	2,2598
Polonya	AB	AB	5,3171	2,2068	1,2643	7,9429	3,6566
Portekiz	AB	AB	6,3347	3,1168	1,4358	8,7630	2,8911
Slovakya	AB	AB	3,7574	3,0605	0,4015	7,2624	3,0189
Slovenya	AB	AB	5,2507	1,9647	0,6154	8,0163	3,4426
Yunanistan	AB	AB	6,0033	2,2216	3,0570	8,4442	3,9372
Birleşik Krallık	AB	AB İlişkili Ülke	8,8898	2,2726	4,0052	6,8726	2,1853
Gürcistan	AB	AB Aday Ülke	7,0713	1,7589	0,9630	10,6370	3,0591
Türkiye	AB	AB Aday Ülke	3,7735	1,8282	0,9676	4,1916	3,4123
İsviçre	AB	EFTA	8,3599	3,0515	2,0922	3,1276	1,1486
İzlanda	AB	EFTA	14,3027	2,0688	1,9175	8,1658	2,1957
Lihtenştayn	AB	EFTA	4,8039	4,1321	0,5693	3,5025	0,1158
Norveç	AB	EFTA	10,3772	6,0008	1,3002	8,6511	2,2353
Kenya	AU	EAC	4,1865	1,7226	0,0070	4,0336	2,4445
Uganda*	AU	EAC	3,0221	0,8749	0,0000	3,7281	0,9419
Ruanda	AU	EAC - ECCAS	3,8062	3,0736	0,0230	5,4505	1,9722
Kongo D.C.	AU	EAC - ECCAS - SADC	1,0049	2,2430	0,0537	1,7064	0,6339
Çad	AU	ECCAS - CEMAC	1,6315	2,1769	0,3667	1,5222	0,5426
Ekvator Ginesi	AU	ECCAS - CEMAC	0,9012	6,5295	0,0034	0,8649	0,3125
Kamerun	AU	ECCAS - CEMAC	0,9736	1,9680	0,1166	4,8975	1,6375
Kongo	AU	ECCAS - CEMAC	1,4945	0,9595	0,1904	3,0530	0,2850
Cabo Verde	AU	ECOWAS	3,7574	2,8032	0,9650	7,7091	1,5015
Gana*	AU	ECOWAS	2,1692	3,3188	0,0000	3,5053	1,6316
Nijerya*	AU	ECOWAS	0,6367	2,7349	0,0000	0,8171	0,0630
Sierra Leone*	AU	ECOWAS	3,6154	1,4650	0,0000	2,8060	1,9306
Burkina Faso	AU	ECOWAS - WAEMU	1,5953	3,1533	0,1177	5,7291	1,4736
Fildişi Sahili	AU	ECOWAS - WAEMU	0,0382	1,5092	0,4072	2,8634	1,0987
Mali	AU	ECOWAS - WAEMU	1,2362	2,5001	0,3048	5,3128	1,1715
Nijer	AU	ECOWAS - WAEMU	0,8084	1,4680	0,1296	3,8299	0,4846
Senegal	AU	ECOWAS - WAEMU	2,5683	2,5521	0,1076	6,4412	0,7860
Togo	AU	ECOWAS - WAEMU	1,1577	2,0578	0,1193	6,6814	0,9031
Madagaskar	AU	SADC	1,3481	1,4688	0,0616	5,5081	0,7065
Malawi*	AU	SADC	3,9087	2,0531	0,0000	3,7264	1,9282
Mauritius	AU	SADC	2,1343	3,1951	0,9610	7,1344	4,2615
Seyşeller	AU	SADC	4,1251	5,8588	0,7110	11,4130	5,8618

Esvatini	AU	SADC - SACU	5,3981	3,4079	0,4700	4,5671	1,8714
Güney Afrika	AU	SADC - SACU	9,3420	3,8420	1,6596	5,8771	3,2803
Lesoto*	AU	SADC - SACU	9,2451	2,6006	0,0000	8,5514	0,8399
Namibya	AU	SADC - SACU	8,1267	4,4963	0,0971	6,4290	0,0000
Jamaika	OAS	OAS - CARICOM - CSME	3,2848	3,2042	0,9058	9,6329	3,8273
Antigua ve Barbuda	OAS	OAS - CARICOM - CSME - OECS	0,0129	1,7236	1,5764	7,3000	1,4792
Saint Lucia	OAS	OAS - CARICOM - CSME - OECS	2,3398	1,9369	0,4422	5,9325	2,4422
Arjantin	OAS	OAS - SELA - ALADI - MERCOSUR	1,9889	2,7061	2,5695	10,6328	1,2979
Brezilya	OAS	OAS - SELA - ALADI - MERCOSUR	2,9941	2,8015	1,5092	11,9000	0,8813
Paraguay	OAS	OAS - SELA - ALADI - MERCOSUR	0,2621	2,2839	0,1875	4,9857	1,2651
Uruguay	OAS	OAS - SELA - ALADI - MERCOSUR	3,9767	2,6901	2,0465	6,7561	1,9541
Bolivya**	OAS	OAS - SELA - ALADI - MERCOSUR - CAN	0,1832	3,8354	0,1847	8,9902	1,8357
Meksika	OAS	OAS - SELA - ALADI - PA	3,3922	3,2864	0,3241	3,8168	1,9261
Şili	OAS	OAS - SELA - ALADI - PA	1,5001	4,9013	1,1452	8,3491	1,4617
Kolombiya	OAS	OAS - SELA - ALADI - PA - CAN	1,3427	4,7438	1,7909	6,7199	1,2260
Peru	OAS	OAS - SELA - ALADI - PA - CAN	1,9139	3,8226	0,3976	6,3861	1,1252
Panama	OAS	OAS - SELA - ALADI - SICA	1,6996	1,3510	0,2535	2,1499	0,7002
Bahamalar	OAS	OAS - SELA - CARICOM	0,0000	0,0000	2,6108	6,7896	1,8319
Barbados	OAS	OAS - SELA - CARICOM - CSME	4,4772	3,0425	2,2263	9,5215	2,4705
Guyana	OAS	OAS - SELA - CARICOM - CSME	3,2676	5,4088	0,4558	4,8886	4,2623
Dominik Cumhuriyeti	OAS	OAS - SELA - SICA	1,3030	2,1082	0,6480	4,6978	2,2376
El Salvador	OAS	OAS - SELA - SICA	3,1073	3,4281	0,1630	7,8425	1,4600
Guatemala	OAS	OAS - SELA - SICA	0,4745	2,4102	0,1986	5,0472	1,0300
Honduras	OAS	OAS - SELA - SICA	1,8483	3,7675	0,5574	6,9751	2,9736
Nikaragua	OAS	OAS - SELA - SICA	1,5707	6,3382	0,2863	6,6872	3,2598
Belize	OAS	OAS - SELA - SICA - CARICOM - CSME	2,6572	4,3819	0,9784	8,1439	4,8807
Kosta Rika	OAS	OAS - SICA	1,4299	2,7968	0,4439	4,3944	2,2864

* Varlık üzerinden alınan vergilere dair veri bulunmamaktadır. Bu sebeple 0 olarak girilmiştir.
** MERCOSUR katılım sürecindedir.

EK 3. AVRUPA ÖRNEKLEMİ UZAKLIK KATSAYILARI

Proximity Matrix

Squared Euclidean Distance

Case	1:ALM	2:AVU	3:BEL	4:BK	5:BUL	6:CEK	7:DAN	8:EST	9:FIN	10:FRA	11:GUR	12:HOL	13:IRL	14:ISP	15:ISVE	16:ISVI	17:ITA	18:IZL	19:LET	20:LIH	21:LIT	22:LUK	23:MAC	24:MAL	25:NOR	26:POL	27:POR	28:SLOVA	29:SLOVE	30:TUR	31:YUN
1:ALM	,000	2,139	8,881	11,372	64,749	41,903	202,940	34,699	9,928	10,738	26,628	8,041	22,139	9,417	8,271	22,816	3,007	15,920	27,064	53,811	14,260	27,077	51,584	24,583	19,773	31,572	23,255	31,893	49,366	56,651	30,811
2:AVU	2,139	,000	12,922	13,350	48,566	28,512	227,439	23,418	11,794	11,959	17,497	3,837	19,471	8,459	9,405	25,446	8,149	24,465	20,804	46,293	8,276	25,795	38,447	14,914	12,964	21,949	13,695	21,728	35,629	49,007	23,806
3:BEL	8,881	12,922	,000	8,185	86,030	57,627	184,951	56,020	13,905	8,220	43,986	12,151	30,339	15,335	13,396	24,474	4,758	16,170	49,708	64,519	33,384	9,968	74,314	29,000	14,379	46,527	33,683	50,890	67,407	74,094	36,691
4:BK	11,372	13,350	8,185	,000	54,123	35,371	255,315	33,796	24,616	1,547	27,760	8,830	19,107	3,611	26,468	19,647	7,434	35,371	26,384	47,598	18,961	15,825	47,241	25,335	26,595	23,592	17,916	27,717	40,797	44,294	14,773
5:BUL	64,749	48,566	86,030	54,123	,000	8,385	451,271	5,435	81,928	52,154	18,891	37,114	46,686	37,725	87,116	77,053	74,076	129,059	15,747	58,205	19,666	77,873	14,067	35,898	69,782	6,938	13,608	6,544	7,075	27,105	14,460
6:CEK	41,903	28,512	57,627	35,371	8,385	,000	408,753	7,427	66,465	37,805	20,160	17,924	19,146	19,832	65,622	40,950	50,560	103,018	19,440	24,473	11,921	46,934	22,916	12,024	44,283	3,971	6,427	3,655	,711	14,864	13,076
7:DAN	202,940	227,439	184,951	255,315	451,271	408,753	,000	365,138	150,008	237,267	307,515	261,683	337,742	286,787	151,494	303,705	195,848	107,427	334,959	434,957	305,270	249,536	392,777	318,521	200,090	370,674	329,970	374,814	436,425	458,446	344,449
8:EST	34,699	23,418	56,020	33,796	5,435	7,427	365,138	,000	47,981	30,983	6,977	18,940	31,945	20,343	51,686	55,419	43,675	84,267	4,582	51,093	4,991	58,371	9,977	24,047	45,814	2,456	5,229	1,496	8,548	26,601	8,763
9:FIN	9,928	11,794	13,905	24,616	81,928	66,465	150,008	47,981	,000	16,813	30,014	20,081	55,583	29,081	2,229	57,282	12,346	7,018	39,592	101,605	29,227	37,379	58,661	43,624	17,184	49,869	35,828	51,427	77,374	97,405	42,616
10:FRA	10,738	11,959	8,220	1,547	52,154	37,805	237,267	30,983	16,813	,000	21,149	9,166	27,721	6,435	19,915	30,240	7,931	29,196	23,046	61,009	17,820	19,002	40,296	28,271	22,811	23,747	16,328	27,791	44,162	53,865	13,457
11:GUR	26,628	17,497	43,986	27,760	18,891	20,160	307,515	6,877	30,014	21,149	,000	18,258	44,090	20,844	32,034	64,648	36,818	60,152	5,556	70,492	7,816	55,776	4,970	30,230	33,659	10,984	6,150	10,493	24,381	52,548	11,319
12:HOL	8,041	3,837	12,151	8,830	37,114	17,924	261,683	18,940	20,081	9,166	18,258	,000	12,270	4,716	19,429	19,453	10,721	37,975	21,246	34,671	8,346	13,660	37,323	6,372	11,410	13,800	7,564	15,489	24,037	35,221	13,909
13:IRL	22,139	19,471	30,339	19,107	46,686	19,146	337,742	31,945	55,583	27,721	44,090	12,270	,000	8,548	52,314	4,412	23,216	71,340	35,003	9,119	18,541	25,806	61,571	12,166	40,083	20,610	21,947	21,429	21,383	14,480	27,264
14:ISP	9,417	8,459	15,335	3,611	37,725	19,832	286,787	20,343	29,081	6,435	20,844	4,716	8,548	,000	29,361	13,756	9,691	44,375	16,413	30,321	8,280	21,137	36,827	15,709	27,688	12,387	10,169	14,268	23,523	26,157	10,922
15:ISVE	8,271	9,405	13,396	26,468	87,116	65,622	151,494	51,686	2,229	19,915	32,034	19,429	52,314	29,361	,000	53,306	13,837	62,793	44,099	92,520	30,501	36,665	60,524	39,143	12,942	53,128	36,419	53,699	77,249	99,738	48,464
16:ISVI	22,816	25,446	24,474	19,647	77,053	40,950	303,705	55,419	30,240	16,813	64,648	19,453	4,412	13,756	53,306	,000	19,511	62,793	54,238	17,339	33,572	22,979	88,613	23,380	45,085	40,135	39,331	42,191	44,638	30,052	43,216
17:ITA	3,007	8,149	4,758	7,434	74,076	50,560	195,848	43,675	12,346	7,931	36,818	10,721	23,216	9,691	13,837	19,511	,000	15,690	34,407	59,152	21,513	20,944	48,400	30,683	24,008	36,911	29,979	39,365	57,891	57,908	31,464
18:IZL	15,920	24,465	16,170	35,371	129,059	103,018	107,427	84,267	7,018	29,196	60,152	37,973	71,340	44,375	6,834	62,793	15,690	,000	68,708	122,372	53,836	48,400	97,340	67,671	31,488	83,370	65,659	85,221	115,978	129,098	73,312
19:LET	27,064	20,804	49,708	26,384	15,747	19,440	334,959	4,582	39,592	23,046	5,556	21,246	35,003	16,413	44,099	54,238	34,407	68,708	,000	61,129	4,435	63,510	9,868	35,841	51,428	6,931	9,484	5,959	19,522	33,890	9,575
20:LIH	53,811	46,293	64,519	47,598	58,205	24,473	434,957	51,093	101,605	61,009	70,492	34,671	9,119	30,321	92,520	17,339	59,152	122,372	61,129	,000	40,977	48,460	81,596	21,405	66,087	36,708	39,500	36,341	24,836	17,870	50,301
21:LIT	14,260	8,276	33,384	18,961	19,666	11,921	305,270	4,991	29,227	17,820	7,816	8,346	19,541	8,280	30,501	33,572	21,513	53,836	4,435	40,977	,000	42,513	18,495	17,470	31,951	5,331	5,251	4,302	14,748	26,542	10,550
22:LUK	27,077	25,795	9,968	15,825	77,873	46,934	249,536	58,371	37,379	19,002	55,776	13,860	25,806	21,137	36,665	22,979	20,944	48,400	63,510	48,460	42,513	,000	83,816	18,084	15,565	44,206	32,996	50,425	55,848	61,948	35,697
23:MAC	51,584	38,447	74,314	47,241	14,057	22,916	392,777	9,977	58,661	40,296	4,970	37,323	61,571	36,827	60,524	89,613	65,235	97,340	9,868	81,596	18,495	83,816	,000	46,459	59,054	15,490	13,370	14,183	24,764	58,069	17,717
24:MAL	24,583	14,914	29,000	25,335	35,898	12,024	318,521	24,047	43,624	28,271	30,230	6,372	12,166	15,709	39,143	23,380	30,683	67,671	35,841	21,405	17,470	18,084	46,459	,000	15,751	15,751	11,600	18,677	25,121	11,600	23,980
25:NOR	19,773	12,964	14,379	26,595	69,782	44,283	200,090	45,814	17,184	22,811	33,659	11,410	40,083	27,688	12,942	45,085	24,008	31,488	51,428	66,087	31,951	15,565	59,054	15,751	,000	42,522	25,121	44,900	55,818	68,402	39,440
26:POL	31,572	21,949	46,527	23,592	6,938	3,971	370,674	2,456	49,869	23,747	10,984	13,800	20,610	12,387	53,128	40,135	36,911	83,370	6,931	36,708	5,331	44,206	15,490	17,691	42,522	,000	3,151	,000	4,776	16,746	4,015
27:POR	23,255	13,695	33,683	17,916	13,608	6,427	329,970	5,229	35,828	16,328	6,150	7,564	21,947	10,169	36,419	39,331	29,979	65,659	9,484	39,500	5,251	32,996	13,370	11,600	25,121	3,151	,000	4,037	9,984	29,609	4,736
28:SLOVA	31,893	21,728	50,890	27,717	6,544	3,655	374,814	1,496	51,427	27,791	10,493	15,469	21,429	14,288	53,699	42,191	39,965	65,221	5,959	36,341	4,302	50,425	14,183	19,677	44,900	,535	4,037	,000	4,224	16,954	7,022
29:SLOVE	49,366	35,629	67,407	40,797	7,075	,711	436,425	8,548	77,374	44,162	24,381	24,037	21,383	23,523	77,249	44,636	57,891	115,978	19,522	24,836	14,748	55,848	24,754	17,670	55,818	4,776	9,984	4,224	,000	11,424	15,040
30:TUR	56,651	49,007	74,094	44,294	27,105	14,864	458,446	26,601	97,405	53,865	52,548	35,221	14,480	26,157	99,738	30,052	57,908	129,098	33,890	17,870	26,542	61,948	58,069	31,530	82,402	16,746	29,609	16,954	11,424	,000	27,852
31:YUN	30,811	23,806	36,691	14,773	14,460	13,076	344,449	8,763	42,616	13,457	11,319	13,909	27,264	10,922	48,464	43,216	31,464	73,312	9,575	50,301	10,550	35,697	17,717	23,860	39,440	4,015	4,736	7,022	15,040	27,852	,000

This is a dissimilarity matrix

EK 4. AFRİKA ÖRNEKLEMİ UZAKLIK KATSAYILARI

Proximity Matrix

Case	Squared Euclidean Distance																									
	1:KENYA	2:UGAND	3:RUAND	4:KONGODC	5:CAD	6:EKVGINE	7:KAMER	8:KONGO	9:CABOV	10:GANA	11:NIGERYA	12:SIERRA	13:BURKF	14:FILDS	15:MALI	16:NIGER	17:SENEG	18:TOGO	19:MADAG	20:MALAW	21:MAURI	22:SEYS	23:ESVAT	24:GAFRK	25:LESOT	26:NAMIB
1:KENYA	,000	4,426	4,201	19,090	16,788	48,486	11,793	13,468	16,668	7,557	29,644	2,164	12,591	20,595	12,655	15,374	11,864	16,685	13,319	,547	20,206	83,740	5,135	37,899	49,345	34,940
2:UGAND	4,426	,000	9,478	10,126	8,789	45,067	7,256	3,264	21,352	7,226	18,396	2,528	11,528	10,245	8,488	5,489	10,416	13,613	6,383	3,147	29,718	109,825	13,850	61,586	64,978	47,363
3:RUAND	4,201	9,478	,000	24,348	23,127	44,165	9,673	18,436	6,286	6,640	35,275	9,620	5,229	24,249	7,674	16,415	4,200	10,713	10,225	4,027	11,766	59,012	3,637	35,808	40,704	25,543
4:KONGODC	19,090	10,126	24,348	,000	,537	19,199	11,271	3,841	45,506	6,747	1,497	10,314	16,069	3,153	13,478	5,177	24,984	24,865	15,175	14,227	45,629	144,792	30,546	99,042	114,928	78,504
5:CAD	16,788	8,789	23,127	,537	,000	20,096	13,130	3,941	44,467	6,846	2,163	8,152	19,581	5,094	15,029	6,565	25,341	27,047	16,589	12,114	46,970	146,015	26,751	90,356	107,779	72,011
6:EKVGINE	48,486	45,067	44,165	19,199	20,096	,000	38,843	36,200	71,225	20,628	14,534	39,403	36,902	30,723	36,961	34,464	49,929	54,255	47,528	39,882	68,457	153,401	46,321	115,143	144,417	87,408
7:KAMER	11,793	7,256	9,673	11,271	13,130	38,843	,000	6,525	17,091	5,206	19,844	11,706	2,510	5,598	,777	2,746	5,983	3,764	1,632	10,092	15,465	85,721	21,939	79,582	82,819	62,587
8:KONGO	13,468	3,264	18,436	3,841	3,941	36,200	6,525	,000	32,279	8,076	8,973	7,559	13,403	3,168	8,346	3,168	15,427	14,872	6,503	10,214	39,472	132,185	26,120	88,999	93,341	67,982
9:CABOV	16,668	21,352	6,286	45,506	44,467	71,225	17,091	32,279	,000	21,409	60,244	26,967	9,436	39,461	12,735	9,443	4,332	9,443	13,878	17,561	10,736	42,267	13,312	39,271	32,234	26,604
10:GANA	7,557	7,226	6,640	6,747	6,846	20,628	5,206	8,076	21,409	,000	12,376	6,107	5,341	8,678	5,113	6,715	10,093	13,246	8,968	4,765	21,027	91,210	11,840	62,821	76,674	48,098
11:NIGERYA	29,644	18,396	35,275	1,497	2,163	14,534	19,844	8,973	60,244	12,376	,000	17,930	27,226	7,287	21,948	10,906	35,930	35,840	24,532	23,114	60,915	168,333	40,678	115,718	134,546	90,710
12:SIERRA	2,164	2,528	9,620	10,314	8,152	39,403	11,706	7,559	26,967	6,107	17,930	,000	15,698	13,660	13,686	11,036	16,814	22,480	13,944	1,279	30,279	109,605	10,279	52,452	67,181	46,403
13:BURKF	12,591	11,528	5,229	18,069	19,581	36,902	2,510	13,403	9,436	5,341	27,226	15,698	,000	13,664	,855	8,044	2,288	2,624	3,539	10,793	10,751	65,634	16,159	66,150	67,206	47,125
14:FILDS	20,595	10,245	24,249	3,153	5,094	30,723	5,598	3,168	39,461	8,678	7,287	13,660	13,664	,000	8,432	1,983	20,477	16,252	8,985	16,876	35,787	131,497	35,838	107,414	118,545	88,364
15:MALI	12,655	8,488	7,674	13,478	15,029	36,961	,777	8,346	12,735	5,113	21,948	13,686	,855	8,432	,000	3,950	3,238	2,181	1,390	10,524	14,587	79,003	19,220	74,107	74,844	54,125
16:NIGER	15,374	5,489	16,415	5,177	6,565	34,464	2,746	1,377	27,259	6,715	10,906	11,036	8,044	1,983	3,950	,000	11,183	8,776	3,161	12,066	30,616	117,034	27,411	92,807	94,896	69,719
17:SENEG	11,864	10,416	4,200	24,984	25,341	49,929	5,993	15,427	4,332	10,093	35,930	16,814	2,288	20,477	3,238	11,183	,000	2,306	3,542	10,732	13,880	64,204	13,562	56,495	49,049	35,294
18:TOGO	16,685	13,613	10,713	24,865	27,047	54,255	3,764	14,872	9,443	13,246	35,840	22,480	2,624	16,252	2,181	8,776	2,306	,000	1,802	17,365	14,439	70,579	25,334	78,836	69,215	55,392
19:MADAG	13,319	6,383	10,225	15,175	16,589	47,528	1,632	6,503	13,878	8,968	24,532	13,944	3,539	8,985	1,390	3,161	3,542	1,802	,000	11,569	19,690	88,850	22,572	78,850	72,927	56,464
20:MALAW	,547	3,147	4,027	14,227	12,114	39,882	10,092	10,214	17,561	4,765	23,114	1,279	10,793	12,066	10,732	17,365	1,802	11,569	,000	22,435	89,593	30,546	4,985	23,243	70,475	,000
21:MAURI	20,206	29,718	11,766	45,629	46,970	68,457	15,455	38,472	10,736	21,027	60,915	30,279	10,751	35,787	14,587	30,616	13,890	14,439	19,690	22,435	,000	31,989	23,243	55,402	69,494	20,859
22:SEYS	83,740	109,825	59,012	144,792	146,015	153,401	85,721	132,185	42,267	91,210	168,333	109,805	65,634	131,497	79,003	117,034	64,204	70,579	88,850	89,593	31,989	,000	70,475	69,494	70,743	77,446
23:ESVAT	5,135	13,850	3,637	30,546	26,751	46,321	21,939	26,120	13,312	11,840	40,678	10,279	16,159	35,838	19,220	27,411	13,562	25,334	22,572	4,985	23,243	70,475	,000	20,859	32,611	15,738
24:GAFRK	37,899	61,586	35,808	99,042	90,356	115,143	79,582	88,999	39,271	62,821	115,718	52,452	66,150	107,414	74,107	92,807	56,495	78,836	78,850	41,929	55,402	69,494	20,859	,000	17,412	15,411
25:LESOT	49,345	64,978	40,704	114,928	107,779	144,417	82,819	93,341	32,234	76,674	134,546	67,181	67,206	118,545	74,844	94,896	49,049	69,215	72,927	53,242	65,556	70,743	32,611	17,412	,000	10,064
26:NAMIB	34,940	47,363	25,543	78,504	72,011	87,408	62,587	67,982	26,604	48,098	90,710	46,403	47,125	88,364	54,125	69,719	35,294	55,392	56,464	34,792	57,007	77,446	15,738	15,411	10,064	,000

This is a dissimilarity matrix

EK 5. ORTA VE GÜNEY AMERİKA ÖRNEKLEMİ UZAKLIK KATSAYILARI

Proximity Matrix

Case	Squared Euclidean Distance																							
	1:JAM	2:ANTIG	3:SLUCI	4:ARJ	5:BRE	6:PAR	7:URU	8:BOL	9:MEK	10:SILI	11:KOL	12:PERU	13:PAN	14:BAH	15:BAR	16:GUY	17:DOM	18:ESALV	19:GUA	20:HON	21:NIKA	22:BEL	23:KRIKA
1:JAM	,000	24,303	18,326	12,093	14,430	38,662	13,830	14,918	37,799	13,366	22,178	20,364	72,148	36,030	5,045	27,761	32,078	9,443	37,882	10,295	22,143	5,113	33,636
2:ANTIG	24,303	,000	9,543	16,997	31,572	7,707	17,388	9,409	27,762	13,596	11,336	10,369	31,864	4,426	28,009	38,989	10,021	14,773	7,859	10,923	28,931	26,698	13,536
3:SLUCI	18,326	9,543	,000	28,642	40,361	6,784	6,737	18,039	7,885	16,788	12,791	5,679	18,132	15,036	21,855	17,318	2,713	7,503	6,540	4,975	21,225	17,203	3,957
4:ARJ	12,093	16,997	28,642	,000	3,923	40,725	19,685	13,211	54,200	12,328	20,492	24,034	79,601	26,336	9,033	55,190	40,627	15,375	39,272	21,382	37,997	24,818	44,733
5:BRE	14,430	31,572	40,361	3,923	,000	57,434	28,878	20,103	68,228	19,719	33,532	33,908	100,455	45,047	10,955	68,573	57,794	19,016	55,202	31,785	48,861	32,997	61,890
6:PAR	38,662	7,707	6,784	40,725	57,434	,000	21,029	18,775	12,624	20,652	12,799	7,121	11,302	14,732	44,525	27,663	2,355	17,604	,120	11,731	25,034	33,811	3,085
7:URU	13,830	17,388	6,737	19,685	28,878	21,029	,000	24,175	12,304	14,615	11,753	9,081	32,983	23,385	8,321	19,240	13,760	6,273	19,533	8,996	23,906	16,236	14,754
8:BOL	14,918	9,409	18,039	13,211	20,103	18,775	24,175	,000	37,391	4,344	10,276	10,327	56,556	25,473	23,920	34,774	23,038	10,175	18,312	8,272	15,531	17,038	24,024
9:MEK	37,799	27,762	7,885	54,200	68,228	12,624	12,304	37,391	,000	27,619	17,394	9,721	10,897	36,383	37,695	11,144	6,731	16,551	11,613	13,742	22,650	29,622	4,568
10:SILI	13,366	13,596	16,788	12,328	19,719	20,652	14,615	4,344	27,619	,000	3,176	5,860	52,450	30,990	15,878	23,675	22,021	5,975	19,242	5,926	8,803	13,368	21,245
11:KOL	22,178	11,336	12,791	20,492	33,532	12,799	11,753	10,276	17,394	3,176	,000	3,237	35,163	25,350	22,306	18,503	13,366	8,810	11,571	5,850	8,996	17,904	12,145
12:PERU	20,364	10,369	5,679	24,034	33,908	7,121	9,081	10,327	9,721	5,860	3,237	,000	24,301	23,835	22,163	16,436	7,463	3,868	5,908	3,797	11,106	18,397	6,604
13:PAN	72,148	31,864	18,132	79,601	100,455	11,302	32,983	56,556	10,897	52,450	35,163	24,301	,000	33,078	71,942	39,155	9,742	39,288	11,129	34,406	52,028	64,034	9,753
14:BAH	36,030	4,426	15,036	26,336	45,047	14,732	23,385	25,473	36,383	30,990	25,350	23,835	33,078	,000	37,321	54,097	14,535	28,646	15,532	23,165	50,092	40,056	20,505
15:BAR	5,045	28,009	21,855	9,033	10,955	44,525	8,321	23,920	37,695	15,878	22,306	22,163	71,942	37,321	,000	34,870	36,761	10,123	42,626	16,959	31,728	14,370	38,843
16:GUY	27,761	38,989	17,318	55,190	68,573	27,863	19,240	34,774	11,144	23,675	18,503	16,436	39,155	54,097	34,870	,000	18,926	20,613	27,332	10,733	8,012	12,679	14,349
17:DOM	32,078	10,021	2,713	40,627	57,794	2,355	13,760	23,038	6,731	22,021	13,366	7,463	9,742	14,535	36,761	18,926	,000	15,727	2,560	8,787	23,097	25,974	,626
18:ESALV	9,443	14,773	7,503	15,375	19,016	17,604	6,273	10,175	16,551	5,975	8,810	3,868	39,288	28,646	10,123	20,613	15,727	,000	15,967	4,899	15,419	13,569	15,863
19:GUA	37,882	7,859	6,540	39,272	55,202	,120	19,533	18,312	11,613	19,242	11,571	5,908	11,129	15,532	42,626	27,332	2,560	15,967	,000	11,353	24,300	33,677	3,127
20:HON	10,295	10,923	4,975	21,382	31,785	11,731	8,996	8,272	13,742	5,926	5,850	3,797	34,406	23,165	16,959	10,733	8,787	4,899	11,353	,000	6,924	6,212	8,262
21:NIKA	22,143	28,931	21,225	37,997	48,861	25,034	23,906	15,531	22,650	8,803	8,996	11,106	52,028	50,092	31,728	8,012	23,097	15,419	24,300	6,924	,000	10,236	18,790
22:BEL	5,113	26,698	17,203	24,818	32,997	33,811	16,236	17,038	29,622	13,368	17,904	18,397	64,034	40,056	14,370	12,679	25,974	13,569	33,677	6,212	10,236	,000	25,094
23:KRIKA	33,636	13,536	3,957	44,733	61,890	3,085	14,754	24,024	4,568	21,245	12,145	6,604	9,753	20,505	38,843	14,349	,626	15,863	3,127	8,262	18,790	25,094	,000

This is a dissimilarity matrix