

OECD Üyesi Ülkelerde Katma Değer Vergisinin Yapısal Gelişimi ve Son Uyumlaştırma Çabalarının Değerlendirilmesi

Ali ÇELİKKAYA
acelikka@ogu.edu.tr

Examining the Structural Evaluation of VAT and Its Last Harmonization Efforts in OECD Countries

Abstract

Value added tax (VAT and its equivalent, sometimes called Goods and Services Tax – GST) has been implemented in all OECD countries except USA so far. Besides, this tax has been used in 140 countries worldwide. Therefore VAT is being pervaded all over the world. The purpose of this study is to examine the structural development of VAT since 1965 bounded with OECD countries and evaluate current situation of tax harmonization practices of VAT. EU countries which constitute the majority of OECD have started a new era in taxing services in 1st October 2010. These new rules which will also be implemented simultaneously in EU-27 are going to be affecting OECD countries including Turkey. Thus it has already started a discussion that this tax could cause double taxation.

Key Words : Consumption Tax, Value Added Tax, Revenue Ratio, Tax Harmonization, Service Trade.

JEL Classification Codes : H2, K34, O1.

Özet

Bu gün Amerika Birleşik Devletleri hariç OECD üyesi ülkelerin tamamı katma değer vergisini fiilen uygulamaktadır. Dünyada ise 140'ın üzerinde ülkede katma değer vergisi ya da diğer adıyla mal ve hizmet vergisi uygulaması söz konusudur. Dolayısıyla katma değer vergisi tüm dünyada hızla yayılmaktadır. Bu çalışmanın amacı katma değer vergisinin OECD üyesi ülkeler ile sınırlı olarak 1965'ten günümüze yapısal gelişimini analiz etmek ve katma değer vergisi alanındaki vergi uyumlaştırması çalışmalarında geline son noktayı değerlendirmektir. Zira OECD içerisinde ağırlıklı bir bölümü oluşturan AB üyesi ülkeler 1 Ocak 2010 tarihinden itibaren hizmetlerin vergilendirilmesinde yeni bir dönem başlatmışlardır. EU-27'de aynı anda uygulanacak bu yeni kurallar Türkiye'nin de aralarında bulunduğu diğer OECD üyesi ülkeleri de yakından etkileyecektir. Nitekim bunun çifte vergilendirmeye yol açacağı tartışmaları çoktan başlamıştır.

Anahtar Sözcükler : Tüketim Vergisi, Katma Değer Vergisi, Gelir Rasyosu, Vergi Uyumlaştırması, Hizmet Ticareti.

1. Giriş

Bütün ülkeler okuldan, oto yola ve sosyal güvenlik hizmetlerine kadar çok geniş bir yelpazede sunulan kamu harcamalarının finansmanı için vergileri artırma çabası içerisindeyler. Ancak burada sorun hangi tür vergilerin uygulanacağı, bunların nasıl uygulanacağı ve insanları nasıl etkileyeceğidir. Hükümetler son yıllarda tüketim vergilerine artan bir ilgi duymaya başlamış ve kamu harcamalarının finansmanında satış vergisi ve katma değer vergisi gibi vergileri ağırlıklı olarak kullanmaya başlamışlardır. Bunun nedeni ile ilgili olarak iki farklı görüş söz konusudur. Bir kısım görüş artan uluslararası vergi rekabetinin ve birbirinden farklı oran ya da hüküm uygulamasının, gelir ve kurumlar vergisi tahsilâtını güçleştirdiğini ve böylece tüketim vergilerinin (özellikle de katma değer vergisinin) daha önemli bir gelir kaynağı haline geldiğini ifade ederken, diğer bir kısım görüş ise gelir vergilerinden tüketim vergilerine kayılmasının ekonomik etkinliği ve ekonomik büyümeyi artıracığını ve istihdamı koruyacağını (bunun aksini düşünenler de vardır) iddia etmektedir (Bkz. OECD, 2007: 1). Bu görüşler son dönemlerde politik zemine de tartışılmaya başlanmıştır. Örneğin Almanya 2007 yılının başında kısmen sosyal güvenlik vergilerinin indirimini finanse etmek için katma değer vergisi oranını üç puan yükseltmiştir (Bkz. Tablo: 5). Daha yakın bir tarihte Yunanistan ekonomik krizden çıkış için standart katma değer vergisi oranını iki puan yükseltmiştir¹. Bu çalışmanın amacı OECD üyesi ülkelerde bir bütün olarak katma değer vergisinin yapısal gelişimini (1965'ten günümüze) ağırlıklı olarak OECD raporları doğrultusunda analiz etmek ve katma değer vergisine yönelim kaçınılmaz olup olmadığını değerlendirmektir. Bunun için öncelikle tüketim vergilerinin gelişimi ortaya konacaktır. Ardından katma değer vergisinin tüketim vergileri içerisindeki yeri ve yapısal gelişimi ele alınacaktır. Son olarak da katma değer vergisinin uyumlaştırılmasında geline nokta değerlendirilecektir. Nitekim 1 Ocak 2010 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere Avrupa Birliğinde “hizmetlerin” vergilendirilmesinde değişikliğe gidilmiştir. Bu da Birlik dışındaki ülkelere (Türkiye gibi) hizmet alımlarında çifte vergilendirme tartışmalarını beraberinde getirmiştir. Bütün bunlar çalışmanın son bölümünde değerlendirilecektir.

2. Genel Tüketim Vergilerinin Gelişim Trendi

Tüketim vergileri; “özel tüketim vergileri” ve “genel tüketim vergileri” olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Özel tüketim vergisi, gümrük vergisi ve belirli mal ve hizmetlerden alınan vergiler ilk grupta, katma değer vergisi (diğer adıyla mal ve hizmet vergisi) ve perakende satış vergisi ise ikinci grupta yer almaktadır. Özel tüketim vergileri bu çalışmanın kapsamı dışında olduğu için aşağıda öncelikle genel tüketim vergilerinin

¹ Yunanistan ekonomik krizle mücadele politikasının bir gereği olarak 15 Mart 2010 tarihinden geçerli olmak üzere standart katma değer vergisi oranını %19'dan %21'e, indirilmiş oranı %9'dan %10'a ve ekstra indirimli oranı %4,5'ten %5'e yükseltmiştir. Ege Adalarında ise bu oranlar sırasıyla %13'ten %15'e, %6'dan %7'ye ve %3'ten %4'e çıkarılmıştır. Geniş bilgi için bkz., (KPMG Türkiye, 2010b: 2).

vergi karması içerisindeki yeri ve ardından da katma değer vergisinin genel tüketim vergileri içerisindeki yeri incelenecektir.

2.1. Genel Tüketim Vergilerinin Vergi Karması İçindeki Yeri

OECD üyesi ülkelerde toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %31'ini tüketim vergileri, bu miktarın ise yaklaşık üçte ikisini genel tüketim vergileri oluşturmaktadır. Genel tüketim vergileri içerisinde katma değer vergisinin öneminin artması ile birlikte hemen her yerde belirli mal ve hizmetlerden alınan vergilerin (tütün, alkollü içkiler, fuel-oil ve çevre vergileri gibi) oranı 1965–2007 dönemi boyunca yarıya inmiştir (Bkz. Tablo: 1). Ancak Meksika (%35) ve Türkiye (%25) hala belirli mal ve hizmetlerden önemli oranda gelir sağlayan iki ülke konumunu sürdürmektedir (Bkz. Tablo: 3).

Tablo: 1
Temel Vergilerin Gelir İçindeki Payı (Ağırlıksız Ortalama, %)

Vergi Karması	1965	1975	1985	1995	2007
Kişisel Gelir Vergisi	26	30	30	27	25
Kurumlar Vergisi	9	8	8	8	11
Sosyal Güvenlik Vergileri	18	22	22	25	25
(İşçi)	(6)	(7)	(7)	(8)	(9)
(İşveren)	(10)	(14)	(13)	(14)	(15)
Ücret Vergileri	1	1	1	1	1
Taşınmaz Vergileri	8	6	5	6	6
Genel Tüketim Vergileri	12	13	16	18	19
Özel Tüketim Vergileri	24	18	16	13	11
Diğer Vergiler*	2	2	2	3	3
Toplam	100	100	100	100	100
* Mal ve hizmetlerden alınan bazı vergiler ve damga vergisi					

Kaynak: OECD, 2009, 23.

Tablo: 1'den de görüldüğü gibi genel tüketim vergilerinde özellikle 1965 ve 1975 yıllarında düşüş yaşanmıştır. Bu düşüş gelir ve sosyal güvenlik vergilerindeki artış ile dengelenmiştir (OECD, 2007: 2). Gelir ve kurumlar vergisi dönem boyunca paralel gelişme göstermemiştir. Gelir vergisinin toplam içindeki oranı önce yükselmiş ardından düşmeye başlamıştır. Kurumlar vergisi ise istikrarının korumuştur. Sosyal güvenlik vergileri ortalama %7,7 oranında artmıştır. Taşınmazlardan alınan vergiler ise (bu vergileri tüketim vergisi ya da gelir vergisi olarak sınıflandırmak güçtür) çok büyük bir değişim göstermemiştir.

Netice olarak tablodan da görüldüğü gibi vergi karması içerisinde özellikle katma değer vergisi birçok ülkede üç önemli vergiden biri haline gelmiş ve hâsılat olarak kurumlar vergisi, ücret vergisi ve taşınmazlardan alınan vergilerin önüne geçmiştir (OECD, 2008: 45).

Tablo: 2
Genel Tüketim Vergilerinin Gelişim Seyri

Ülkeler	GSYİH İçindeki Oranı								Toplam Vergi Gelirlerine Oranı					
	1965	1970	1975	1980	1985	1990	2000	2006	1965	1985	1995	2000	2004	2006
Kanada	4,6	4,5	4,0	3,6	4,3	5,1	5,1	4,7	17,8	13,2	14,0	14,3	15,0	14,0
Meksika	-	-	-	2,5	2,7	3,6	3,5	4,2	-	15,9	16,9	18,7	19,1	20,2
A.B.D.	1,2	1,6	1,8	1,9	2,0	2,2	2,3	2,2	4,8	7,9	8,0	7,6	8,1	7,8
Avustralya	1,5	1,6	1,7	1,4	2,2	2,3	3,7	4,0	7,4	7,9	8,7	12,0	13,4	13,2
Japonya	-	-	-	-	-	1,3	2,4	2,6	-	-	5,4	9,1	9,5	9,2
Kore	-	-	1,9	3,8	3,5	3,7	4,0	4,5	-	21,1	18,9	17,0	17,5	16,8
Yeni Zelanda	1,8	2,1	2,6	3,1	3,2	8,4	8,4	9,0	7,7	10,4	22,8	24,9	23,8	24,4
Avusturya	6,3	6,3	7,3	7,8	8,6	8,2	8,0	7,7	18,7	21,0	18,6	18,8	18,8	18,4
Belçika	6,6	7,2	6,4	7,0	7,0	6,9	7,3	7,4	21,1	15,8	15,4	16,3	16,2	16,8
Çek Cumhuriyeti	-	-	-	-	-	-	6,5	6,6	-	-	16,7	18,3	19,2	17,9
Danimarka	3,0	7,2	6,6	9,6	9,3	9,5	9,5	10,2	10,1	20,2	19,3	19,3	19,7	20,8
Finlandiya	5,6	6,1	5,7	6,2	7,3	8,4	8,2	8,6	18,5	18,3	17,4	17,4	19,8	19,9
Fransa	7,9	8,7	8,3	8,5	8,5	7,9	7,5	7,5	23,3	20,0	17,4	16,9	17,1	16,9
Almanya	5,2	5,4	5,0	6,1	5,7	5,8	6,8	6,3	16,5	15,8	17,4	18,4	18,0	17,8
Yunanistan	1,8	3,4	3,1	2,8	4,4	6,0	7,4	7,5	10,3	17,2	23,0	21,8	22,2	24,0
Macaristan	-	-	-	-	-	-	9,9	9,8	-	-	19,4	26,1	28,1	26,3
İzlanda	4,4	6,0	8,6	8,6	9,3	10,0	10,6	11,3	16,7	33,0	31,7	28,5	27,3	27,2
İrlanda	1,4	3,7	4,2	4,6	7,1	6,8	7,3	7,9	5,7	20,6	21,2	23,1	25,1	24,7
İtalya	3,3	3,4	3,6	4,6	4,9	5,6	6,5	6,3	12,9	14,5	13,8	15,4	14,6	14,9
Lüksemburg	3,4	2,5	4,0	4,1	5,0	4,9	5,6	5,7	12,4	12,8	14,0	14,3	16,2	16,0
Hollanda	4,1	5,2	5,9	6,8	6,9	7,1	6,9	7,3	12,4	16,2	15,6	17,4	19,5	18,6
Norveç	6,4	8,2	8,0	7,7	7,8	7,7	8,4	8,0	21,5	18,2	21,2	19,8	18,2	18,2
Polonya	-	-	-	-	-	-	7,0	8,1	-	-	17,1	22,0	23,4	24,2
Portekiz	-	1,5	2,2	3,7	3,2	5,4	8,0	8,9	-	12,6	22,5	23,4	25,1	24,8
Slovakya	-	-	-	-	-	-	6,9	7,6	-	-	-	20,5	25,0	25,4
İspanya	3,3	3,2	2,8	2,3	4,1	5,2	6,1	6,4	22,2	14,7	15,9	17,8	17,6	17,4
İsveç	3,6	3,9	5,0	6,2	6,6	7,8	8,8	9,2	10,4	14,0	19,4	17,0	18,5	18,8
İsviçre	1,9	1,7	2,1	2,5	2,7	3,0	3,9	3,9	10,6	10,7	12,0	13,1	13,4	13,2
Türkiye	-	-	-	-	2,7	3,0	5,8	5,5	-	23,3	31,1	24,2	21,8	22,2
İngiltere	1,8	2,5	3,1	5,1	6,0	6,1	6,7	6,7	5,9	15,9	19,0	18,1	18,6	18,1
Ağırlıksız Ort.														
OECD Toplam	3,8	4,4	4,5	5,0	5,4	5,9	6,6	6,8	13,6	16,4	17,7	18,5	19,0	18,9
OECD Amerika	2,9	3,0	2,9	2,7	3,0	3,6	3,6	3,7	11,3	12,3	13,0	13,5	14,0	14,0
OECD Pasifik	1,7	1,8	2,1	2,8	3,0	3,9	4,6	5,0	7,5	13,1	13,9	15,7	16,1	15,9
OECD Avrupa	4,1	4,8	5,1	5,8	6,2	6,6	7,4	7,6	14,6	17,6	19,1	19,5	20,1	20,1

Kaynak: OECD, 2008, 41-42.

2.2. Genel Tüketim Vergilerinin GSYİH ve Vergi Gelirleri İçindeki Yeri

Genel Tüketim Vergilerinin GSYİH ve toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı ülkeden ülkeye önemli farklılıklar göstermektedir. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri ve Japonya'da toplam vergi hâsılatı içerisindeki oranı %10'un, GSYİH içerisindeki oranı ise %3'ün altındadır. Buna karşılık İzlanda'da toplam vergi hâsılatı içindeki oranı %26'dan, GSYİH içindeki oranı ise %9'dan fazladır. Türkiye genel tüketim vergilerinin toplam vergi

hâsılatı içindeki oranının OECD ortalamasının üzerinde, GSYİH içindeki oranının ise OECD ortalamasının altında olduğu bir ülke konumuna sahiptir (Bkz. Tablo: 2).

Genel tüketim vergilerinin GSYİH ve toplam vergi geliri içindeki oranlarının özellikle 2000 yılı sonrası en fazla artış gösterdiği (en az %0,7) başlıca ülkeler: Danimarka, İzlanda, Meksika, Polonya ve Portekiz'dir. Diğer taraftan Avusturya, Kanada, Almanya, Norveç ve Türkiye'de ise düşüş (en az %0,4) yaşanmıştır. Analizler uzun dönemde OECD üyesi ülkelerde genel tüketim vergilerinde bir artış olacağını göstermektedir. Nitekim 1965'den itibaren genel tüketim vergilerinin GSYİH'ya oranı ağırlıksız ortalama olarak neredeyse iki katına çıkmış ve %3,8'den %7'ye yükselmiştir. Benzer şekilde genel tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki oranı da üçte bir artarak %13,6'dan %18,9'a yükselmiştir. Ayrıca üye ülkelerin büyük çoğunluğunda genel tüketim vergilerinin toplam gelir içerisindeki oranı %15'in üzerindedir (OECD, 2008: 40–41; Warren, 2008: 9–11; Pitti, Sass, 2010: 50).

2.3. Katma Değer Vergisinin Genel Tüketim Vergileri İçerisindeki Yeri

Genel tüketim vergileri içerisinde ilk sırayı katma değer vergisi almaktadır. Katma değer vergisinin toplam gelir içindeki payı üye ülkelerde değişiklik göstermektedir. Amerika Birleşik Devletlerinde katma değer vergisi uygulanmazken², Japonya'da katma değer vergisinin oranı son derece düşüktür. Ancak bu bütün ülkeler için doğru değildir (Bkz. Tablo: 3).

Tablo: 3'den de görüldüğü gibi OECD üyesi ülkeler içerisinde tüketim vergilerinin en yüksek olduğu iki ülke olan Türkiye ve Meksika'da özel tüketim vergisinin payı katma değer vergisinden daha yüksektir. Son on yılda tüketim üzerinden alınan farklı vergilerin gelişimine bakıldığında Türkiye hariç, genel tüketim vergilerinin toplam gelir içindeki payının arttığı ülkeler genel tüketim vergisinden büyük gelir sağlamıştır. Bazı ülkeler genel tüketim vergilerinin oranında artış sağlarken tüketim vergilerinde bir bütün olarak azalış gerçekleştirmişlerdir. Bu da genel tüketim vergilerinin (özellikle de katma değer vergisinin) özel tüketim vergilerine kıyasla daha hızlı gelişmesine neden olmuştur (OECD, 2007: 3).

2.4. Katma Değer Vergisinin Yayılması

Katma değer vergisinin yayılması son yarım yüzyılın vergileme alanındaki en önemli gelişmesidir. 1960'ların sonlarında 10 ülke ile sınırlı olan katma değer vergisi bu gün dünyada 140'ın üzerinde ülkede uygulanmakta (bu ülkelerin listesi için bkz. OECD, 2008: 118–119) ve bu ülkelerde toplam vergi gelirlerini yaklaşık %20'sini

² Amerika Birleşik Devletlerinde eyalet bazında perakende satış vergisi uygulaması vardır. Dolayısıyla verginin tamamı tüketicinin son aşamasında toplanmaktadır.

oluşturmaktadır. Bu ülkelerin içerisinde OECD üyesi olmayan Çin, Hindistan ve Rusya gibi temel ekonomiler de yer almaktadır. Bu da OECD'nin dışında dünyanın büyük kesiminde belirli malların vergilendirilmesi yerine bütün mal ve hizmetleri kapsayan geniş tabanlı vergilemenin tercih edildiğini göstermektedir (OECD, 2008: 7; Ebrill, Keen, Bodin, 2001: 8; Cnossen, 1998: 399; Davis, 2010: 1; GAO, 2008: 2; Bird, Gendron, 2005: 13; Keen, 2007: 366).

Tablo 3
Katma Değer Vergisi ve Diğer Tüketim Vergilerinin Gelişimi

Ülkeler	Spesifik Tüketim Vergileri						Katma Değer Vergisi					
	GSYİH'daki Payı			Toplamdaki Payı			GSYİH'daki Payı			Toplamdaki Payı		
	2000	2005	2008	2000	2005	2006	2000	2005	2006	2000	2005	2006
Kanada	3,0	3,0	2,9	8,5	8,9	8,7	3,3	3,4	3,1	9,3	10,1	9,2
Meksika	6,2	7,3	7,2	33,4	36,6	35,1	3,5	3,8	4,2	18,7	19,1	20,2
A.B.D.	1,9	1,8	1,7	6,3	6,6	6,2						
Avustralya	4,4	3,7	3,6	14,1	12,0	11,8	3,5	4,0	3,9	11,1	13,0	12,8
Japonya	2,1	2,1	2,1	8,0	7,7	7,4	2,4	2,6	2,6	9,1	9,5	9,2
Kore	4,6	4,1	4,0	19,7	15,9	14,9	4,0	4,5	4,5	17,0	17,5	16,8
Yeni Zelanda	2,5	2,3	2,3	7,5	6,2	6,1	8,4	8,9	9,0	24,9	23,8	24,4
Avusturya	3,3	3,3	3,2	7,8	7,8	7,8	8,0	7,9	7,9	18,8	18,8	18,4
Belçika	3,2	3,3	3,3	7,1	7,3	7,3	7,3	7,1	7,3	16,2	15,9	16,4
Çek Cumhuriyeti	3,9	3,7	3,7	11,0	9,9	10,1	6,5	7,2	6,6	18,3	19,2	17,9
Danimarka	5,5	5,4	5,2	11,1	10,6	10,6	9,5	10,0	10,2	19,3	19,7	20,8
Finlandiya	5,1	4,7	4,5	10,9	10,8	10,5	8,2	8,7	8,6	17,4	19,8	19,9
Fransa	3,6	3,3	3,2	8,2	7,6	7,2	7,3	7,3	7,2	16,5	16,6	16,3
Almanya	3,3	3,5	3,3	8,8	9,9	9,4	6,8	6,2	6,3	18,4	18,0	17,8
Yunanistan	3,4	2,9	2,8	10,0	9,3	8,9	7,2	6,7	7,1	21,2	21,6	22,7
Macaristan	5,3	4,0	4,2	13,8	10,8	11,3	8,5	8,4	7,6	22,4	22,6	20,4
İzlanda	4,1	4,3	4,4	11,9	10,6	10,5	10,6	11,1	11,3	28,5	27,3	27,2
İrlanda	4,4	3,4	3,2	13,7	11,1	10,2	7,3	7,7	7,9	23,1	25,1	24,7
İtalya	4,1	3,8	3,8	9,6	9,2	9,0	6,5	6,0	6,3	15,4	14,6	14,9
Lüksemburg	4,9	4,7	4,2	12,5	12,3	11,6	5,2	6,0	5,6	13,3	15,8	15,6
Hollanda	3,5	3,6	3,5	8,9	9,3	9,0	6,9	7,6	7,3	17,4	19,5	18,6
Norveç	4,1	3,4	3,3	9,6	7,9	7,6	8,4	7,9	8,0	19,7	18,1	18,1
Polonya	4,4	4,4	4,2	14,0	13,4	12,7	7,0	7,7	8,1	22,0	23,4	24,2
Portekiz	4,6	5,0	5,1	13,5	14,3	14,3	8,0	8,7	8,9	23,4	25,1	24,8
Slovakya	4,7	3,9	3,2	13,7	12,3	10,6	6,9	7,9	7,6	20,5	25,0	25,4
İspanya	3,3	3,0	2,9	9,7	8,3	7,8	6,1	6,3	6,4	17,8	17,6	17,4
İsveç	3,6	3,4	3,2	7,0	6,8	6,5	8,7	9,1	9,1	16,9	18,3	18,5
İsviçre	2,4	2,3	2,2	8,0	7,8	7,5	3,9	3,9	3,9	13,1	13,4	13,2
Türkiye	4,0	6,2	6,0	16,4	25,5	24,6	5,8	5,3	5,5	24,2	21,8	22,2
İngiltere	4,6	3,8	3,6	12,4	10,5	9,8	6,7	6,8	6,7	18,1	18,6	18,1
Ağırlıksız Ort.												
OECD Toplamı	3,9	3,8	3,7	11,5	11,2	10,8	7,2	7,4	7,4	19,2	19,9	19,8
OECD Amerika	3,7	4,0	3,9	16,1	17,4	16,6	3,4	3,6	3,6	14,0	14,6	14,7
OECD Pasifik	3,4	3,1	3,0	12,3	10,5	10,0	4,6	5,0	5,0	15,5	16,0	15,8
OECD Avrupa	4,0	3,9	3,8	10,8	10,6	10,2	6,6	6,9	6,8	18,3	18,9	18,8

Kaynak: OECD, 2008, 43-46.

OECD üyesi ülkeler arasında Avustralya'nın 2000 yılında katma değer vergisi sistemine geçmesi ile birlikte şu an katma değer tipi tüketim vergisi uygulamayan tek ülke olarak Amerika Birleşik Devletleri kalmıştır. Nitekim 1965 yılına geri gittiğimizde üye ülkelerin büyük çoğunluğunda perakende satış vergisi uygulanıyorken (sadece üç ülkede katma değer vergisi uygulanmakta iken) şu an ABD hariç OECD üyesi ülkenin tamamında katma değer vergisi uygulanmaktadır. Bu ülkelerden büyük kısmı aynı zamanda AB üyesi ülke konumundadır. Doğu Avrupa ülkeleri ise (EU-10) gelecekteki üyeliklerini düşünerek 1990'larda katma değer vergisine geçmiştir.

Katma değer vergisi şu an için Amerika Birleşik Devletleri dışında³ sadece Okyanusya ve Karayipler'deki küçük ada ekonomilerinde ve kamu harcamalarının finansmanında petrol gelirlerini kullanan Orta Doğu ülkelerinde uygulanmamaktadır⁴. Afrika ülkelerinin çoğu ise ya yurt içinde üretilen ham madde ve ara malların vergiden muaf tutulduğu eski Fransız tüketim vergisini ya da kayıtlı tüccarların diğer tüccarlardan vergiden istisna mal almalarına imkân tanıyan İngiliz imalat muameleleri vergisini uygulamaktadır. Diğer taraftan tütün ve sigara fiyatlarının dünyada en düşük olduğu Körfez Arap Ülkeleri⁵ ise 2013 yılına kadar katma değer vergisine geçmeyi planlamaktadır (Geniş bilgi için bkz. PWC, 2010: 5; Cnossen, 1998: 399; Ernst and Young, 2010: 7).

Tablo: 4
Katma Değer Vergisinin Yayılması

	Güney Sahra Afrika	Asya ve Pasifik	EU-15 ve Norveç ve İsviçre	Merkezi Avrupa ve FSU	Güney Afrika ve Orta Doğu	Amerika	Küçük Adacıklar*
Toplam	33 (43)	18 (24)	17 (17)	27 (28)	9 (21)	23 (26)	9 (27)
1996-2005	18	7	0	6	2	1	3
1986-1995	13	9	5	21	5	6	6
1976-1985	1	2	0	0	2	6	0
1966-1975	0	0	11	0	0	10	0
1965öncesi	1	0	1	0	0	0	0

* Nüfusu 1 milyondan az olan yerler ve San Marino.

Kaynak: Bird, Gendron, 2005, 14.

Tablo: 4 katma değer vergisinin yayılımını özetlemektedir. Katma değer vergisi şu an birçok ekonomi için en önemli gelir kaynağıdır. Örneğin Latin Amerika'da genel tüketim vergileri (özellikle de katma değer vergisi) 1970'li yıllarda toplam vergi gelirlerinin sadece %14'ünü oluştururken, yüz yılın sonunda yaklaşık üçte birine ulaşmıştır. Benzer gelişme Asya ve Afrika bölgelerinde de gözlenmiştir. Ayrıca hiçbir bölgede katma değer vergisinin artması gelir vergisi pahasına olmamıştır. Bir başka deyişle bu iki vergi bir birini ikame eden değil tamamlayıcı vergiler olarak görülmüştür. Buna

³ Amerika Birleşik Devletlerinin vergi yapısı hakkında daha geniş bilgi için bkz. (GAO, 2008: 10 vd).

⁴ Afganistan, Bahamalar, Burunei, Komor Adaları, Grönland, Guernsey, Honk Kong, Irak ve Maldivler katma değer vergisinin şu an için uygulanmadığı ülkelerdir.

⁵ Bahreyn, Kuveyt, Umman, Katar, Suudi Arabistan, Birleşik Arap Emirlikler ve Yemen.

karşılık özel tüketim vergileri (özellikle de uluslararası ticaretten alınanlar) katma değer vergisinin nispi yayılmasına uyum sağlamış ve zaman içinde azalmıştır (OECD, 2006: 2).

Tablo: 5
Katma Değer Vergisi Oranlarının Gelişimi (1976–2010)

Yürürlük	Standart Oran										İndirimli Oran	Sıfır Oran ¹	Spesifik Oran	
	1976	1980	1984	1988	1992	1994	2000	2008	2009	2010				
Avustralya	2000	-	-	-	-	-	10,0	10,0	10,0	10,0	0,0	Var	-	
Avusturya	1973	18,0	18,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	10,0/12,0	Yok	19,0 ²	
Belçika	1971	18,0	16,0	19,0	19,0	19,5	20,5	21,0	21,0	21,0	0,0/6,0/12,0	Var	-	
Şili	1975	20,0	20,0	20,0	20,0	18,0	18,0	18,0	19,0	19,0	-	-	-	
Kanada	1991	-	-	-	-	7,0	7,0	7,0	5,0	5,0	-	Var	14,0 ¹	
Çek Cumhuriyeti	1993	-	-	-	-	-	23,0	22,0	19,0	19,0	10,0	Var	-	
Danimarka	1967	15,0	22,0	22,0	22,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	0	Var	-	
Finlandiya	1994	-	-	-	-	-	22,0	22,0	22,0	23,0	/8/13,0	Var	-	
Fransa	1968	20,0	18,0	19,0	18,6	19,0	18,6	20,6	19,6	19,6	2,1/5,5	Yok	0,9/2,1/813/19,6 ⁴ 1,05/1,75/2,1/8,5 ⁵	
Almanya	1968	11,0	13,0	14,0	14,0	14,0	15,0	16,0	19,0	19,0	7,0	Yok	-	
Yunanistan	1987	-	-	-	16,0	18,0	18,0	18,0	19,0	19,0	4,5/11,0	Yok	3,0/6,0/13,0 ⁶	
Macaristan	1988	-	-	-	25,0	25,0	25,0	25,0	20,0	20,0	5,0/18,0	Yok	-	
İzlanda	1989	-	-	-	22,0	25,0	25,0	24,5	24,5	25	0,0/7,0	Var	-	
İrlanda	1972	20,0	25,0	23,0	25,0	21,0	21,0	21,0	21,5	21,0	4,8/13,5	Var	-	
İtalya	1973	12,0	15,0	18,0	19,0	19,0	20,0	20,0	20,0	20,0	4,0/10,0	Var	-	
Japonya	1989	-	-	-	-	3,0	3,0	5,0	5,0	5,0	5,0	Yok	-	
Kore	1977	-	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	-	Var	-	
Lüksemburg	1970	10,0	10,0	12,0	12,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	3/6/12	Yok	-	
Meksika	1980	-	10,0	15,0	15,0	10,0	10,0	15,0	15,0	16,0	0,0	Var	11,0 ⁷	
Hollanda	1969	18,0	18,0	19,0	20,0	18,0	18,0	18,0	19,0	19,0	6,0	Yok	-	
Yeni Zelanda	1986	-	-	-	10,0	13,0	13,0	13,0	12,5	12,5	12,5	0	Var	-
Norveç	1970	20,0	20,0	20,0	20,0	22,0	22,0	23,0	25,0	25,0	8,0/14,0	Var	-	
Polonya	1993	-	-	-	-	-	22,0	22,0	22,0	22,0	7,0	Var	-	
Portekiz	1986	-	-	-	17,0	16,0	16,0	17,0	21,0	20,0	5,0/12,0	Yok	4,0/8,0/14,0 ⁸	
Slovakya	1993	-	-	-	-	-	25,0	23,0	19,0	19,0	10,0	Yok	-	
İspanya	1986	-	-	-	12,0	13,0	16,0	16,0	16,0	18,0	4,0/7,0	Yok	2,0/5,0/9,0/13,0 ⁹ 0,5/4,0 ¹⁰	
İsveç	1969	17,7	23,0	23,0	23,5	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	6,0/12,0	Var	-	
İsviçre	1995	-	-	-	-	-	6,5	7,5	7,6	7,6	7,6	/2,4/3,6	Var	-
Türkiye	1985	-	-	-	10,0	10,0	15,0	17,0	18,0	18,0	1,0/8,0	Var	-	
İngiltere	1973	8,0	15,0	15,0	15,0	17,5	17,5	17,5	17,5	15,0	17,5	5,0	Var	-
Ağırlıksız O		16,0	16,9	17,9	17,3	16,5	17,6	17,8	17,7	17,6	18,0			

1. Sıfır oran, bazı yurt içi satışlara uygulanmaktadır. Bu tabloya ihracatta sıfır oran uygulaması dâhil değildir.
2. Jungholz ve Mittelberg'de uygulanmaktadır.
3. Newfoundland ve Labrador bölgeleri, New Brunswick ve Nova Scotia mahalli satış vergilerini federal mal ve hizmet vergisi ile uyumlaştırmışlardır ve oranı %13'tür. Alberta bu gruba dâhil değildir ve bazı mal ve hizmetlere özel mahalli vergiler uygulanmaktadır. Bu mahalli vergiler mal ve hizmet vergisine ilave olarak uygulanmaktadır.
4. Corsica'da uygulanmaktadır.
5. French Guyama hariç offshore birimlere uygulanmaktadır.
6. Lesbos, Chios, Samos, Dodecanese, Cyclades, Thassas, Kuzey Sporades, Samothrace ve Skiros'da uygulanmaktadır.
7. Sınır bölgelerinde uygulanmaktadır. 1980–1991 aralığında %6 oranında uygulanmıştır.
8. Azores ve Madeira'da uygulanmaktadır.
9. Kanarya Adalarında uygulanmaktadır.
10. Ceuta ve Melilla'da uygulanmaktadır.
11. İspanya 1 Ocak 2010'da standart oranı %18'e yükseltmiştir.
12. İngiltere 1 Ocak 2010'da standart oranı %17,5'e dönüştürmüştür.
13. Çek Cumhuriyeti 1 Ocak 2010'da standart oranı %20'ye yükseltmiştir.
14. Finlandiya 1 Ocak 2010'da standart oranı %23'e yükseltmiştir.

Kaynak: (OECD, 2010a), <<http://www.oecd.org/dataoecd/12/13/34674429.xls>>, 25.05.2010.

3. Katma Değer Vergisinin Yapısal Analizi

Bir önceki bölümde genel tüketim vergilerinin ve bu vergilerin en önemli kısmını oluşturan katma değer vergisinin GSYİH ve toplam vergi gelirleri içerisindeki gelişimi incelenmiştir. Bu bölümde ise katma değer vergisinin yapısal gelişimi incelenecektir. Bunun için sırasıyla katma değer vergisi oranlarının, istisna ve eşiklerin yıllar itibarıyla gelişimi ve katma değer vergisinin gelir performansı ele alınacaktır.

3.1. Katma Değer Vergisi Oranlarının Gelişimi

OECD’ de katma değer vergisinin standart oranı 2000 yılından itibaren genellikle sabit kalmış, beş ülke (Kanada, Çek Cumhuriyet, Fransa, Macaristan ve Slovakya Cumhuriyeti) standart oranları düşürmüş, buna karşılık yedi ülke (Almanya, Yunanistan, Hollanda, Norveç, Portekiz, İsviçre ve Türkiye) oranları yükseltmiştir. Burada söz konusu oniki ülkeden sekizinin standart oranını değiştirdiğini ve %19’a yaklaştırdığını söylemekte yarar vardır. Ancak OECD üyesi ülkeler arasında hala çok farklı oranlar söz konusudur. Örneğin Japonya’da oran %5 iken Danimarka, Norveç ve İsveç’te %25’dir. Ancak 1990’lı yılların başlarında yüksek oranlar terk edildiği için bu oranın (%25’in) üzerinde katma değer vergisi uygulamasına rastlanılmamaktadır. Bununla birlikte üye ülkelerin üçte ikisinde standart oran %15–22 aralığındadır. Ayrıca 2000 yılında %17,8 olan ağırlıksız ortalama nispeten sabit kalarak 2010 yılında %18 olmuştur. Bu gelişme yukarıdaki tablodan da görülmektedir.

Tablo: 5’de görüldüğü gibi OECD üyesi ülkeler içerisinde Japonya ve Slovakya Cumhuriyeti hariç, geriye kalanların hepsinde bir ya da daha fazla “indirimli oran” uygulaması söz konusudur⁶. Bazı ülkelerde ise buna ilave olarak “sıfır oran” uygulaması⁷ bulunmaktadır. Ayrıca Avusturya, Kanada, Fransa, Yunanistan, Meksika, Portekiz ve İspanya’da coğrafi bölgelere göre değişen katma değer vergisi oranları uygulandığı gözlenmektedir. İndirimli oran uygulamasına geçilmesinin temel sebebi toplam gelirin daha adil dağılımını sağlamak ve harcama vergilerinin genel karakteristiği olan “gerileyiciliğini” ortadan kaldırmaktır. Ancak bu şekilde bir oran farklılaştırmasına gidilmesi idari ve uyum maliyetleri ile yasal belirsizlikleri artırmakta ve malların bilinçli

⁶ Örneğin Türkiye’de leasing, ikinci el araçlar, gazete-dergi ve kitap, kan ve bileşenleri, cenaze hizmetleri, temel gıda maddeleri, sinema-tiyatro-opera ve bale biletleri, eğitim, kırtasiye malzemesi, kan ürünleri ve aşı, sağlık, sağlık ürünleri, atık su hizmetleri ve tohumlar “**indirimli orana**” tabidir. Diğer ülkelerdeki durum için bkz., (OECD, 2008: 54-56).

⁷ Sıfır oran uygulaması ile sıfır oranlı ihracat birbirine karıştırılmamalıdır. Sıfır oran bazı ülkelerde katma değer vergisinden muaf malları ifade etmek için kullanılmaktadır. Örneğin Türkiye’de; kara-deniz ve hava taşıma araçlarının satışı, inşaa, tamir-bakım ve onarımları, deniz ve hava taşıma araçlarına limanlarda verilen hizmetler, altın, gümüş, platin ve petrol çıkartma, işletme ve rafineri faaliyetleri, yatırım teşviki belgesi kapsamında makine ve teçhizat teslimi, liman ve hava meydanlarının genişletilmesi, restorasyonu ve inşaa için gerekli mal ve hizmetler, ulusal güvenlik için gerekli bir kısım mal ve hizmetler ve karşılıklılık esasına göre Türkiye’de verilen uluslararası roaming hizmetleri “**sıfır oranda**” yurt içi vergiye tabidir. Bir başka deyişle katma değer vergisinden muaftır. Diğer ülkelerdeki durum için bkz., (OECD, 2008: 54-56).

olarak yanlış sınıflandırılmasına ve dolayısıyla kaçakçılığın artmasına neden olmaktadır. Bu nedenle oran sayısının azaltılması ve mümkünse “tek orana” geçilmesinde fayda olduğu ileri sürülmektedir. Buna karşılık Türkiye’de tek oranlı katma değer vergisine yöneltilen en büyük itiraz temel gıda maddelerinin de diğer ürünler ile aynı tarifeye tabi tutulacağı ve bunun da dar ve orta gelir gruplarının yükünü artıracacağı şeklindedir. Ancak Türkiye için efektif katma değer vergisi oranının %6 olduğu da bilinen bir gerçektir (bkz. Edizdoğan, Çelikkaya, 2010: 239). İndirimli oran uygulamasının bir diğer sebebi ise bazı alanlarda istihdam üzerinde pozitif etki yaratmasıdır. Avrupa Birliği tarafından yapılan son bir çalışma (bkz. Kopenhagen Economics, 2007: 1–103) bu düşüncüyü desteklemektedir.

3.2. Katma Değer Vergisinde İstisna ve Eşik Uygulaması

OECD genelinde indirilmiş oranlara ilave olarak, istisnalar da geniş bir kullanım alanına sahiptir. İstisnalar başlıca beş kategoriye ayrılmaktadır (OECD, 2008: 54):

- Temel ihtiyaçlar (sağlık, yiyecek ve içecek gibi),
- Kamuya yararlı bir takım hizmetler (toplu taşıma, posta, televizyon gibi),
- Sosyal faaliyetler (vakıf, kültür, spor, ya da istihdamın teşviki, mahalli emek yoğun hizmet arzı gibi),
- Tercihli uygulamaya değer coğrafi alanlar (adalar, metropol alanlardan uzak yerleşim yerleri, sınır bölgeleri gibi) ve
- Bazı sektörler (emlak, sigorta, finansal hizmetler gibi).

Bu aynı zamanda katma değer vergisinin temel mantığından önemli bir sapmayı ifade etmektedir. Katma değer vergisinin gerileyiciliğini azaltmak için istisna uygulanmasının beraberinde getirdiği bir takım sakıncalar söz konusudur. İstisna uygulaması öncelikle tüketicilerin vergilendirilmeyen mal ve hizmetlere yönelmesine neden olacaktır. Tüketim kalıplarındaki bu değişme üretim faktörü sahiplerinin vergi yükünü artıracak ve vergilendirilen mal ve hizmetlere olan talebi azaltacaktır. Tam tersine vergilendirilmeyen mal ve hizmetlere olan talep ise artacaktır. İkinci olarak tüketiciler tüketim kalıplarını değiştirmeseler bile vergilendirilmeyen mallar üzerindeki efektif vergi oranı sıfır olmayacaktır. Birçok durumda vergiden istisna edilmiş nihai mal ve hizmetlerin üreticileri ara mal ve hizmetler üzerinden ödedikleri vergiyi nihai malları satın alanlara yansıttıkları için nihai tüketiciler katma değer vergisinin yükünü dolaylı olarak katlanmış olacaklardır. Ancak bu yükün vergilendirilen ürünler üzerinden alınan genel bir katma değer vergisinin yükünden daha az olacağını söylemek çok daha doğru olacaktır (Edizdoğan, Çelikkaya, 2010: 237–238).

Türkiye ve Yeni Zelanda dışındaki bütün OECD üyesi ülkelerde belli bazı sektörler (sağlık, eğitim ve yardım) sosyal sebeplerle ayrıcalıklı olarak kabul edilmektedir.

Ayrıca birçok ülkede bazı sektörlerde (finans ve sigorta hizmetleri gibi) vergi matrahının hesaplanmasındaki güçlükler nedeniyle ya da tarihsel nedenlerle istisna uygulaması söz konusu olmaktadır. Finansal hizmetlerde istisna uygulaması yıllardan beridir tartışılmaktadır. Ancak gelir üzerindeki potansiyel etkisi nedeniyle ülkeler genellikle radikal değişiklik yapamamaktadır. Bu ana unsurların dışında çok sayıda ve çok çeşitli bir sektör yelpazesini (kültür, adli yardım, yolcu ulaştırma, mezarlıklar, atık ve geri dönüşüm materyalleri, su arzı, kıymetli madenle ve bazı tarımsal girdiler) kapsayan istisna uygulamaları söz konusudur (bkz. Tablo: 6). Ancak ülke uygulamaları arasındaki farklılıklar çifte vergilendirme sorunlarına ve vergiye tabi ve istisna ürünleri bir arada satan firmaların karmaşık vergi hesaplamaları ile karşılaşmalarına neden olmaktadır. Bu da ilave uyum ve idari maliyetler ortaya çıkarmaktadır (OECD, 2008: 53, 56, 65).

Türkiye'nin öncelikle istisnaların azaltılması ve Avrupa Birliği düzenlemeleri ile uyumlu olmayan %1 oranı kaldırması gerekmektedir. Bu durumda katma değer vergisi tarifesinin yeniden düzenlenmesi ve işlenmemiş tarım ürünleri dışında kalan (bunlar vergiden istisnadır) diğer ürünlerin %8'lik tarifeye dâhil edilmesi yerinde olacaktır. Ayrıca uluslararası gelişmeler çerçevesinde standart orana tabi ürün listesinin de yeniden gözden geçirilmesinde fayda vardır (Bkz. Ter-Minassian, 2009: 10).

Tablo: 6
Katma Değer Vergisi İstisnaları

	İstisnalar	Vergilendirilen Standart İstisnalar
Avustralya	Finansal hizmetler; mesken kirası ve işletilmesi; bazı değerli madenlerin işletilmesi, kar amaçsız kuruluşlarca işletilen okul kantinleri; vakıfların fon toplama faaliyetleri	Posta, spor, kültür hizmetleri (sıfır oranlı dini hizmetler hariç), sigorta (sıfır oranlı sağlık sigortası hariç), şans oyunları, bina ve arazi arzı (sıfır oranlı bazı zirai arazi hariç), ticari taşınmazlar ve yeni oturulacak mülkler (işlerin yürütüldüğü bazı ticari taşınmazlar hariç).
Avusturya	Standart istisnalar	Kiralamalar (özel evin).
Belçika	Standart istisnalar; yasal hizmetler (noterler ve icra memurları dâhil)	-
Kanada	Standart istisnalar; adli yardım, feribot, yol ve köprü ücretleri	Şans oyunları, ticari arazi ve binaların kiralınması ve arzı, yurt içi posta hizmetleri
Çek Cumhuriyeti	Standart istisnalar; Kamu radyo ve televizyonu.	Bazı kültürel hizmetler (indirilmiş orana tabi tiyatro, sinema, konser gibi), kar amaçsız kuruluşların yürüttüğü sportif faaliyetler, yeni bina inşası, binaların kiraya verilmesi.
Danimarka	Standart istisnalar; yolcu taşımacılığı, 300.000 DKK üzeri sanat eseri satışı, seyahat acentesi	Tiyatro, sinema ve konser.
Finlandiya	Standart istisnalar; icra hizmetleri, sanat ve edebi eser hakları, körlere ilişkin bazı işlemler, kabristanlar, kendi yetmişmiş doğal çilek.	Posta ve kültür hizmetleri, bazı durumlarda (tercihli) kamu binalarının kiraya verilmesi.

OECD Üyesi Ülkelerde Katma Değer Vergisinin Yapısal Gelişimi ve Son Uyumlaştırma Çabalarının Değerlendirilmesi

Fransa	Standart istisnalar; anıtların, tamir-bakım ve onarımı, kamu ya da vakıflar tarafından savaş kurbanları anısına yaptırılan mezarlar, yeni endüstriyel atık ve dönüşüm malzemeleri, düzenli piyasalarda işlem gören vadeli işlem sözleşmeleri, konsorsiyumlar tarafından KDV mükellefi olmayan üyelerine sunulan hizmetler.	Taşınmaz malların kiralanması, geliştirilmiş ve geliştirilmemiş taşınmaz mal ve arazinin profesyonel kullanım için kiralanması, arazi ve binaların tarımsal amaçlı kullanımı, hasta ve yaralıların gerekli donanımına sahip olmayan araçlarla ya da ehliyetli olmayan kişilerce taşınması hizmetleri.
Almanya	Standart istisnalar.	-
Yunanistan	Standart istisnalar; adli hizmetler, haklar, sanatsal hizmetler, kamu radyo ve televizyonu, kamu tarafından sunulan su hizmetleri.	Kültürel hizmetler (tiyatro, sinema, konser vb düşük oranda), yeni bina inşası, ticaret merkezi olarak kullanılacak taşınmaz kiralamaları (seçimlik vergileme)
Macaristan	Standart istisnalar; kamu radyo ve televizyon hizmetleri, parsellenmiş arazinin satış, kiralama ve leasing işleri (oturma dışında), alacak ve mülkiyet haklarının satışı.	Yaşam amaçlı taşınmazların ilk kullanımı standart orana tabidir.
İzlanda	Standart istisnalar; spor, yolcu taşıma, yazarlar, bestekârlar, defin, seyahat acenteleri	-
İrlanda	Standart istisnalar; yolcu taşıma, radyo-televizyon, kamunun su temini, sportif faaliyetlere giriş.	Ticari taşınmazların uzun süreli kiralanması, arazi ve bina arzı.
İtalya	Standart istisnalar; belediye taşımacılığı ve taksi, defin hizmetleri	Arazi satış ve kiralaması, ticari binaların inşasını takip eden 4 yıl içinde satılması ya da indirimden yararlanmayan (standart oran) bir kişiye satılması. Oturulan evin inşasından itibaren 4 yıl içinde bina işletmelere satılması indirilmiş %4 oranında, (oturulmayan ya da lüks evlerin satışı %10 oranında vergilendirilir. Sadece yaşlı, fakir ve da AIDS'lilere sunulan sağlık yardımları vergiden istisnadır.
Japonya	Standart istisnalar; sosyal refah hizmetleri, özürülülere ait bazı malzemenin satışı, idari hizmetler, menkul kıymetlerin elde çıkarılması	Posta hizmetleri, bina satışı.
Kore	Standart istisnalar; bazı kamu ulaştırma hizmetleri, su ve kömür tedariki, tarım ve balıkçılıkta kullanılan mineral yağlar, cenaze malzemeleri, emek benzeri bazı kişisel hizmetler	Ticari binaların kiralanması ya da satışı, ticari amaçlı kültürel hizmetler, şans oyunları.
Lüksemburg	Standart istisnalar	-
Meksika	Standart istisnalar; altın ve gümüş sikkeler, yabancı paralar, %99'u altın olan külçe altın perakendeciliği, kamu karayolu taşımacılığı (tren hariç), kullanılmış taşınır mal satışı (bunların şirketlere satışı hariç), profesyonel tıbbi hizmetler.	Posta, sigorta (yaşam ve zirai sigortaları hariç) hizmetleri, hasta/yaralı taşımacılığı, özel hastane ve sağlık yardımı hizmetleri, tüketici ve kişisel kredi amaçlı finansal hizmetler, sinema bileti gibi bazı hizmetler, arazi ve bina satışı (ev hariç), bazı fon toplama hizmetleri.
Hollanda	Standart istisnalar; defin, cenaze yıkama, kamu rayda-televizyon hizmetleri, spor kulüpleri, bestekârlık, yazarlık ve gazetecilik.	Kültürel hizmetler (genellikle düşük oran), ev dışındaki taşınmazların kiralanması, taşınmaz mal satışı, spor tesisleri.

Yeni Zelanda	Finansal hizmetler, konut olarak kullanılan taşınmazın satışı, bağışlanan mal ve hizmetlerin kar amaçsız kuruluşlarca satışı.	Posta hizmetleri, insan kanı, doku ve organları, hastane ve sağlık yardımı, yaralı/hasta nakil işlemleri, diş sağlığı, vakıf hizmetleri, bazı fon toplama faaliyetleri, eğitim, kar amaçsız kuruluşların ticari olmayan bazı faaliyetleri, kültürel ve sportif hizmetler, sigorta (hayat sigortası hariç), şans oyunları, bina ve arazi satışı (beş ya da daha fazla yıl oturanlar hariç).
Norveç	Standart istisnalar; defin hizmetleri	Posta hizmetleri, yolcu taşıma sektöründe altyapı hizmetleri.
Polonya	Standart istisnalar; öğrenci yurtları, radyo-tv.	Oturulan taşınmazların ticari amaçlı kiralınması, arsa satışı.
Portekiz	Standart istisnalar; tarım	-
Slovakya	Standart istisnalar; kamu radyo-tv hizmetleri, üyelere sunulan hizmetler, pul satışı	-
İspanya	Standart istisnalar; telif ve sanat eserleri	Bazı kültürel hizmetler, ticari bina kiralınması, arsa, yeni bina satış.
İsveç	Standart istisnalar; kamu radyo-tv., hizmetleri, mezarlık hizmetleri, sosyal hizmetler, yatırım malları, yaratıcı sanatlar.	Posta hizmetleri, çok sayıda kültürle hizmet, bazı koşullarda ticari bina kiralınması.
İsviçre	Standart istisnalar; bazı koşullarda çalışan acente personelleri, bazı ikinci el mallar, edebi-sanatsal çalışmalar ve bunlardan elde edilen telif hakları.	Park alanları, fuar alanlarının ve boşlukların kiraya verilmesi, bazı bankacılık hizmetleri, protez ve ortopedik malzeme temini.
Türkiye	Standart istisnalar; kültürel projelere ilişkin restorasyonlar, gelir vergisinden muaf mükellefler, kurumlar vergisi kanununa göre gerçekleştirilen devir ve birleşmeler, tarımsal amaçlı su temini, kıymetli maden ve atık hizmetleri, serbest bölgelerde sunulan hizmetler, organize sanayi bölgelerine tahsis edilen arazi, askeri istisnalar, finansal yeniden yapılandırma kapsamında mal temini, gümrük alanlarında işyeri kiralama.	Eğitim ve sağlık hizmetleri, insan kanı, hastaneler, yaralı/hasta nakil hizmetleri, gazete-kitap-dergi (düşük oran), posta hizmetleri, ticari taşınmaz satışı, kiralama, radyo ve televizyon hizmetleri, şans ve talih oyunları.
İngiltere	Standart istisnalar; mezarlık ve ölü yıkama hizmetleri, spor müsabakaları, bazı lüks hastane hizmetleri, sanat eserleri.	Standart oranlar: yeni ticari binaların mülkiyet hakkının satışı (tamamlanma tarihinden itibaren 3 yıl standart oran), şans ve talih oyunları, Sıfır oranlar: yeni evler, yeni ev inşası, mesken ve bazı vakıf binaları.
Standart istisnalar: posta hizmetleri, hasta/yaralı kişilerin nakli, hastane ve tıbbi yardım, insan kanı, doku ve organları, diş bakımı, vakıf hizmetleri, eğitim, kar amacı gütmeyen kuruluşların kar amaçsız faaliyetleri, sportif ve kültürel (radyo ve televizyon hizmetleri hariç) hizmetler, sigorta ve reasürans, taşınmazların kiralınması, finansal hizmetler, şans ve talih oyunları, arazi ve bina satışı, bazı fon toplama faaliyetlerini kapsamaktadır.		

Kaynak: OECD, 2008: 52-53.

OECD üyesi ülkelerde istisna eşikleri⁸ oldukça farklılık göstermektedir. Tablo: 7'den de görüleceği üzere eşik uygulaması bakımından üye ülkeler üç gruba ayrılmaktadır. Bunlar nispeten yüksek (30.000 dolardan fazla) eşiğe sahip olanlar (Avustralya,

⁸ OECD'de istisna uygulamasında "kayıt" ve "toplama" eşigi olarak ifade edilen iki tür eşik söz konusudur. Bunlardan ilki üreticiyi mükellefiyet kaydı yapmaktan ve vergi toplama zahmetinden kurtarmaktadır. İkincisi ise kayıt yaptırmasını ancak sınırı aşana kadar vergi toplamamasını ifade etmektedir (Bkz., GAO, 2008: 28).

Avusturya, Çek Cumhuriyeti, Fransa, Macaristan, İrlanda, Japonya, Slovak Cumhuriyeti, İsviçre ve İngiltere), nispeten düşük (2.000–29.999 Dolar arası) eşiğe sahip olanlar (Belçika, Kanada, Danimarka, Finlandiya, Almanya, Yunanistan, İzlanda, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, Yeni Zelanda, Norveç, Polonya ve Portekiz) ve eşiğe sahip olmayanlar (Kore, Meksika, İspanya, İsveç ve Türkiye) şeklindedir (OECD, 2008: 65). Bir sonraki başlıkta ifade edileceği üzere eşik uygulamaları katma değer vergisinin gelir performansını önemli ölçüde etkilemektedir.

Tablo: 7
KDV Kayıt/Toplama Yıllık Hâsılat Eşikleri (1 Ocak 2010 itibariyle)

	Kayıt/Toplama Eşikleri (Dolar olarak)			Eşik Aşılmadan Önce Kayıt/Toplama İzni Verilenler	Minimum Kayıt Dönemi
	Genel Eşik	Hizmet Sunanlarda İndirilmiş Eşik	Kar Amaçsız Kuruluşlar ve Vakitlerde Özel Eşik		
Avustralya	51197	-	102393	Evet	1 yıl
Avusturya	33783			Evet	5 yıl
Belçika	6119			Evet	Yok
Şili	-				
Kanada	25172		41953	Evet	1 yıl
Çek Cumhuriyeti	68389			Evet	1 yıl
Danimarka	5923			Evet	Yok
Finlandiya	8803			Evet	Yok
Fransa	87265	30963		Evet	2 yıl
Almanya	20473			Evet	5 yıl
Yunanistan	13519	5734		Evet	5 yıl
Macaristan	36914			Evet	2 yıl
İzlanda	3733			Evet	2 yıl
İrlanda	80071	31537		Evet	Yok
İtalya	35302			Evet	Yok
Japonya	86969			Evet	2 yıl
Kore	-				
Lüksemburg	10800			Evet	5 yıl
Meksika	-				
Hollanda	1548			Hayır	Yok
Yeni Zelanda	37891			Evet	Yok
Norveç	5755		16114	Evet	2 yıl
Polonya	50702			Evet	1yıl
Portekiz	14962			Evet	Yok
Slovakya	90311			Evet	1 yıl
İspanya	-				
İsveç	-				
İsviçre	61450		92175	Evet	1yıl
Türkiye*	-				
İngiltere	102808			Evet	Yok

* Türkiye’de küçük perakendeciler, götürü usule tabi olanlar ya da gelir vergisinden muaf olanlar ve çiftçiler katma değer vergisinden muaftır. Gelir vergisi eşikleri ve şartları katma değer vergisinde uygulanır.

Kaynak: (OECD, 2010b), <<http://www.oecd.org/dataoecd/12/12/34674438.xls>>, 25.05.2010.

Tablo: 8
KDV Gelir Rasyosu (VRR)

Ülkeler	Standart Oran (2005)	1976	1980	1984	1988	1992	1996	2000	2003	2005	Fark 1996–2005
Avustralya	10,0							0,47	0,56	0,57	0,10
Avusturya	20,0	0,65	0,65	0,63	0,61	0,59	0,58	0,60	0,59	0,60	0,02
Belçika	21,0	0,57	0,61	0,50	0,53	0,49	0,47	0,51	0,47	0,50	0,03
Kanada	7,0					0,44	0,48	0,52	0,51	0,52	0,04
Çek Cumhuriyeti	19,0						0,44	0,44	0,42	0,59	0,15
Danimarka	25,0	0,64	0,61	0,60	0,60	0,55	0,58	0,60	0,60	0,62	0,04
Finlandiya	22,0						0,54	0,61	0,60	0,61	0,06
Fransa	19,0	0,64	0,69	0,62	0,61	0,53	0,51	0,50	0,49	0,51	0,00
Almanya	16,0	0,56	0,57	0,52	0,50	0,62	0,60	0,60	0,55	0,54	-0,06
Yunanistan	18,0				0,44	0,45	0,42	0,48	0,48	0,46	0,04
Macaristan	25,0					0,30	0,43	0,53	0,46	0,49	0,05
İzlanda	24,5					0,63	0,54	0,58	0,53	0,62	0,08
İrlanda	21,0	0,30	0,21	0,45	0,43	0,46	0,53	0,64	0,62	0,68	0,15
İtalya	20,0	0,46	0,43	0,40	0,42	0,39	0,40	0,45	0,41	0,41	0,00
Japonya	5,0					0,70	0,72	0,70	0,68	0,72	0,00
Kore	10,0		0,53	0,56	0,54	0,66	0,62	0,65	0,74	0,71	0,10
Lüksemburg	15,0	0,60	0,56	0,56	0,57	0,47	0,57	0,68	0,72	0,81	0,24
Meksika	15,0		0,36	0,30	0,28	0,34	0,26	0,31	0,32	0,33	0,07
Hollanda	19,0	0,49	0,54	0,51	0,56	0,59	0,57	0,60	0,57	0,61	0,04
Yeni Zelanda	12,5				0,91	0,98	1,00	1,00	1,09	1,05	0,04
Norveç	25,0	0,66	0,66	0,63	0,69	0,52	0,60	0,67	0,56	0,58	-0,03
Polonya	22,0						0,41	0,42	0,43	0,48	0,07
Portekiz	19,0				0,44	0,51	0,57	0,62	0,56	0,48	-0,10
Slovakya	19,0							0,46	0,54	0,53	0,07
İspanya	16,0				0,59	0,57	0,45	0,53	0,53	0,56	0,11
İsveç	25,0	0,45	0,41	0,38	0,42	0,40	0,50	0,52	0,53	0,55	0,05
İsviçre	7,6						0,70	0,78	0,75	0,76	0,05
Türkiye	18,0				0,59	0,56	0,55	0,59	0,63	0,53	-0,02
İngiltere	17,5	0,47	0,46	0,50	0,54	0,49	0,50	0,50	0,50	0,49	-0,02
Ağırlıksız O.	17,7	0,54	0,52	0,51	0,54	0,53	0,54	0,57	0,57	0,58	0,04

Kaynak: OECD, 2008, 69.

3.3. Katma Değer Vergisinin Gelir Performansı

Katma değer vergisi sisteminin etkinliği ayrıca vergi idaresinin vergiyi etkin bir şekilde toplama yeteneğine de bağlıdır. Bu anlamda “tek oran” uygulaması ve daha basit bir katma değer vergisi sistemi vergi otoritesi açısından uygulaması daha kolay ve işletmeler açısından daha kabul görendir (Bkz. Copenhagen Economics, Haziran 2007: 1 vd). Bu bağlamda bir katma değer vergisi sistemi bütün potansiyel vergi matrahlarını (nihai tüketicilerin tüketimlerini) tek bir oranla kavradığı ve bütün vergi borcu vergi otoritesi tarafından tahsil edilebildiği takdirde o zaman tam anlamıyla etkinlikten bahsedilebilecektir. Bunun en önemli göstergelerinden biri ise katma değer vergisi gelir rasyosudur (Thirteenth Finance Commission, 2009: 87). Bu rasyo toplanan gerçek katma değer vergisi hâsılatı ile katma değer vergisinin teorik olarak bütün nihai tüketim mallarına

standart bir oranda uygulanması halindeki gelir artışı arasındaki farkı ifade edilmektedir⁹.

Katma değer vergisi gelir rasyosu (VRT) standart normlar ile karşılaştırıldığında bir ülkenin katma değer vergisi sisteminin etkinliğini göstermektedir. Ancak katma değer vergisi sistemlerinin bazı özellikleri (finansal hizmetlerin ve sağlık hizmetlerinin çeşitli gerekçelerle vergiden istisna edilmesi gibi) standartlardan sapmaların artmasına neden olmaktadır. (OECD, 2008: 66; Ebrill, Keen, Bodin, 2001: 1).

Katma değer vergisi gelir rasyosunun 1,0'a yaklaşması katma değer vergisinin geniş bir vergi tabanından etkin olarak tahsil edildiğinin bir göstergesidir. Tam tersine düşük bir rasyo ise standart oranlarda vergi matrahındaki erozyonun bir göstergesidir (Thirteenth Finance Commission, 2009: 87).

Katma değer vergisi gelir rasyosu yorumlanırken bu rasyoyu çarpıtıcı iki noktaya dikkat edilmesi gerekmektedir. Öncelikle net ulusal tüketimin esas alınması rasyoyu çarpıtmaktadır. Birçok ülkede bazı yatırım malları (yeni binalar gibi) katma değer vergisine tabi tutulmakta (hâsılat sağlamakta) ancak ulusal hesaplarda tüketim olarak kabul edilmemektedir. İkinci olarak, indirimler, istisnalar ve bir takım eşikler rasyoyu önemli ölçüde etkilemektedir. Ancak hesaplama bu eksiklikler rasyonun kullanımını engelleyecek düzeyde değildir (Bkz., OECD, 2008: 67-68).

Tablo: 8'de görüldüğü gibi OECD üyesi ülkeler arasında katma değer gelir rasyoları oldukça farklılık göstermektedir. Örneğin Meksika'da 0,33 olan oran, Türkiye'de 0,53, Lüksemburg'da 0,81 şeklinde değişmektedir. Oranın 1,0'ın üzerinde olduğu tek istisna Yeni Zelanda'dır. Bu Yeni Zelanda'da katma değer vergisi matrahının geniş olmasına, istisna ve sıfır oran uygulamalarının sınırlı olmasına bağlıdır. Üye ülkelerin büyük çoğunluğunda (Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 24 ülke) rasyo 0,6'nın altında çıkmaktadır. Ayrıca yedi ülkede rasyo 0,5'in de altındadır¹⁰. Bu potansiyel gelirin %30-50 aralığındaki kısmının vergilendirilmediğini ya da verginin tahsil edilemediğini göstermektedir. Bu aynı zamanda standart katma değer vergisi oranlarının gelir rasyosu üzerinde sınırlı bir etkisi olduğunu da göstermektedir. Nitekim ülkelerin standart katma değer vergisi oranları ile karşılaştırıldığında rasyolar farklılaşabilmektedir. Örneğin Lüksemburg ve Meksika aynı standart katma değer vergisi oranlarına (%15) sahip olmalarına karşın, gelir rasyoları sırasıyla 0,81 ve 0,33 olarak gerçekleşmiştir. Lüksemburg'da rasyonun yüksek çıkmasının nedeni ekonomide geniş yer kaplayan finans sektörünün ilave katma değer vergisi hâsılatı sağlamasıdır. Meksika'da rasyonun düşük çıkmasının nedeni ise ülkede sıfır oranların kullanımının yaygın olması ve sınır

⁹ $KDV\ Gelir\ Rasyosu = (KDV\ Geliri) / ([Tüketim - KDV\ geliri] \times Standart\ KDV\ Oranı)$.

¹⁰ Meksika OECD üyesi ülkeler içerisinde en düşük rasyoya sahip olan ülkedir. Ayrıca altı ülkede daha gelir rasyosu %50'nin altındadır. Bunlar; Macaristan ve İngiltere (her ikisi de 0,49), Polonya ve Portekiz (her ikisi de 0,48), Yunanistan (0,46) ve İtalya (0,41)'dir. Bkz., (Davis, 2010: 3).

bölgelerinde mal satışlarına indirilmiş oran uygulanmasının bir bileşkesi ile açıklanmaktadır (Bkz. OECD, 2008: 68).

Her ne kadar OECD üyesi ülkelerin büyük çoğunluğunda (16 ülkede) rasyo 0,50 ve 0,65 aralığında olsa da katma değer vergisi oranı ve gelir rasyosu arasında bir korelasyon bulunmadığı gözlenmektedir. Örneğin Danimarka (%25), Norveç (%25) ve İzlanda (%24,5) OECD içerisinde en yüksek oranlara sahip iken aynı zamanda nispeten yüksek rasyolara da (sırasıyla 0,62, 0,58 ve 0,62) sahiptirler. Buna karşılık Almanya ve İspanya ise aynı standart oranlara (%16) ancak daha düşük rasyolara (sırasıyla 0,56 ve 0,54) sahiptirler. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli noktalardan biri de gelir rasyonun 0,70'in üzerinde olduğu beş ülkede (Kore, Japonya, İsviçre, Lüksemburg ve Yeni Zelanda) standart katma değer vergisi oranının ortalamasının altında olmasıdır (Bkz. OECD, 2008: 68–69). Bir başka deyişle gelir rasyosunun yüksek çıkmasının nedeni istisnaların minimize edilmesine ve çoklu oran uygulamasının terk edilmesine bağlanmaktadır (Thirteenth Finance Commission, 2009: 90). Tam tersine istisna ve indirilmiş oran uygulamasının fazla olduğu ve vergi idaresinin etkin olmadığı ülkelerde ise (Ter-Minassian, T., 2009: 10) matrah önemli ölçüde erozyona uğramaktadır. Nitekim Türkiye'de katma değer gelir rasyosu bu sebeplerden ötürü yıllar itibarıyla 0,60'lar seviyesinden 0,53'e kadar gerilemiştir. Ancak bu rasyolara bakarak ülkelerin katma değer vergisi toplarken etkin-etkin olmayan şekilde bir resmini çizmek çok da kolay değildir. OECD üyesi ülkeler içerisinde sadece Japonya tek ve düşük katma değer vergisi oranı ile (ayrıca sıfır oran uygulaması da bulunmamaktadır) yüksek gelir rasyosuna (0,72) erişebilmiştir (bkz. Tablo: 8).

Katma değer vergisi rasyosunun gelişimi OECD genelinde son on yılda nispeten sabit (0,54'ten 0,58'e artış) kalmıştır. Ancak ülkeler arasında bazı farklılıklar söz konusudur. Altı üye ülke rasyolarını 0,1'den fazla artırmışlardır. Bunlar büyükten küçüğe sırasıyla Lüksemburg (0,24), Çek Cumhuriyeti (0,15), İrlanda (0,15), İspanya (0,11), Avustralya (0,10) ve Kore (0,10) şeklinde sıralanmışlardır. Lüksemburg'da artış finansal sektörün güçlü büyümesi ve inşaat sektöründeki fiyat artışları ile ifade edilmektedir. Avustralya'da rasyonun yüksek çıkmasında 2000 yılında yürürlüğe giren yeni katma değer vergisi sisteminin başarılı uygulaması etkili olmuştur. Çek Cumhuriyetinde özellikle 2003–2005 yılları arasındaki hızlı artışta (0,17) temel vergi reformlarının büyük etkisi olmuş ve standart oran %22'den %19'a indirmiştir. Bir kısım ülkede ise tam tersine katma değer gelir rasyosunda düşüşler yaşanmıştır. Örneğin Portekiz'de standart oranın %19'dan %21'e çıkarılmasının ardından rasyo 2003–2005 yılları arasında 0,8 oranında düşmüştür. Benzer şekilde Türkiye'de 1998 yılında %15 olan katma değer vergisi oranı 2002 yılında %18'e yükseltilmiş ve 2003–2005 yılları arasında rasyo 1,1 oranında düşmüştür. Karşılaştırılabilir bir gelişme de Norveç'te yaşanmıştır. 2001 yılında standart oran %23'ten

%24'e çıkartılmış (ayrıca indirilmiş oranın 1 puan yükseltilmiş) ve orada da rasyo 2000–2003 yılları arasında 1,1 düşmüştür¹¹ (OECD, 2008, 70).

Netice olarak katma değer vergisi sisteminin gelir performansı üç faktöre bağlıdır. Bunlar; i) verginin yapısal özellikleri (oran, istisna, matrah ve eşik), ii) vergi idaresinin etkinliği ve iii) mükelleflerin uyum derecesinden oluşmaktadır. Bu üç faktör arasındaki etkileşim son derece önemlidir. Şöyle ki, yüksek bir standart oran vergi kaçakçılığını destekleyebilir. Buna karşılık indirilmiş oranlar ise yukarıda da ifade edildiği gibi mal ve hizmetler için bilinçli olarak hatalı sınıflandırmaya ve yüksek uyum ve idari maliyetlere neden olabilir. Diğer taraftan yüksek eşik uygulaması ise daha büyük mükelleflere yoğunlaşmasına yol açabilir. Dolayısıyla katma değer vergisinin gelir performansını etkileyen spesifik faktörlerin çok iyi tanımlanması bunları entegre etmek için çok iyi analizler yapılması gereklidir. Bütün bunlara rağmen katma değer gelir rasyosu ülkelerin gelir performansını gözlemenin en faydalı aracı olarak kabul edilmektedir (OECD, 2008: 70).

4. Katma Değer Vergisinde Uyumlaştırma Çabaları

Globalleşme ile birlikte uluslararası ticaretin daha çok malların ticareti şeklinde algılandığı ve hizmetlerin sadece yurt için piyasada ticaretinin yapıldığı dönem sona ermiş¹² ve OECD hizmet ticaretindeki artıştan kaynaklanan vergilendirme sorunlarının çözümü için uluslararası kabul görmüş standartlar belirleme çabası içine girmiştir (Keen, 2007: 377; White, 2007: 349; OECD, 2001, 1–7).

OECD Mali İlişkiler Komitesi (CFA) 1990'lı yılların sonlarından itibaren işletmeler ile yürüttüğü ortak çalışmalar neticesinde hizmetlere ve maddi olmayan varlıklara ilişkin mevcut ulusal kuralların işletmecilik faaliyetlerini engellediği, ekonomik büyümeyi sınırlandırdığı ve rekabeti olumsuz yönde etkilediği sonuçlarına ulaşmıştır. Komite hizmetlerin vergilendirilmesinde özellikle çifte vergileme ya da vergi almama sorunlarının acil olarak çözülmesi gerektiğine özellikle dikkat çekmiştir (OECD, 2005: 2, OECD, 2006: 2–3). Bunu üzerine OECD Ekim 1998'de Ottawa'da elektronik ticarete ilişkin bir konferans düzenlenmiş¹³ ve ardından sınır ötesi hizmetler ve maddi olmayan varlıkların vergilendirilmesine ilişkin 2001 yılında bir rehber yayınlayarak işletmeden-işletmeye işlemlerde, alıcının “ekonomik mevcudiyetinin”, işletmeden-tüketiciye olan işlemlerde ise “ikametgâhının” bulunduğu yerde vergilendirme yapılması kararlaştırılmıştır. Ancak özellikle telekomünikasyon, leasing, finansal hizmetler ve

¹¹ Norveç'te 2005 yılında oran tekrar yükselmiş ancak bu sefer rasyo da yükselmiştir (yaklaşık 0,2 oranında). Bu çelişki önceden vergiden istisna edilen ulaştırma hizmetlerinin matraha dahil edilmesi ile açıklanmaktadır (Bkz. OECD, 2008: 70).

¹² 1990'lı yıllarda iletişim teknolojisinin ve ticarete serbestleşmenin daha da gelişmesi ile birlikte “hizmetlerin” sınır ötesi ticareti önemli ölçüde geliştirmiş, işletme-tüketici ilişkileri hız kazanmıştır.

¹³ Bu konferansta ayrıca dijital ürün arzının mal arzı gibi kabul edilmeyeceği de hükme bağlanmıştır.

ambalajlı ürünlere ilişkin hizmetlerde yaşanan sıkıntılar üzerine OECD 2006 yılında yeni bir rehber daha hazırlanmış ve sınır ötesi hizmetlerin ve maddi olmayan varlıkların vergilendirilmesinde “tüketildiği yerin” kuralların geçerli olacağı hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemelere ilk uyum Avrupa Birliğinden gelmiş ve 2001 yılında çıkış ülkesi prensibi esnetilmiş ve elektronik olarak sunulan hizmetlerin tüketicinin bulunduğu yerde vergilendirilmesi kararlaştırılmıştır. 2006 yılında daha kapsamlı bir değişiklik yapılmış ve Birlik içi işlemleri de kapsayacak şekilde hizmetlerin vergilendirilmesinde “varış ülkesi prensibi”¹⁴ temel prensip olarak kabul edilmiştir. Bir başka deyişle hizmetler “tüketicinin bulunduğu yerde” vergilendirilmesi kararlaştırılmıştır. Bu düzenleme 1 Ocak 2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak AB içi işletme-müşteri ilişkileri için bu tarih 1 Ocak 2015’e ertelenmiştir. Ayrıca sınırlı sayıda hizmet için (taşınmazlar, ulaştırma hizmetleri, kültürel, sanatsal ve sportif faaliyetler ve leasing gibi) hala istisna söz konusudur (OECD, 2008: 33).

Avrupa Birliğinin katma değer vergisi sistemindeki son dönem değişiklikler içerisinde en önemlisi olarak kabul edilen ve Türkiye’yi de yakından etkileyecek olan bu yeni düzenlemeler (katma değer vergisi paketi) özetle şu şekildedir¹⁵:

- i) İşletmeden-işletmeye (B2B) bütün işlemlerde katma değer vergisi tedarikçi değil alıcı (müşteri) tarafından katlanılacaktır¹⁶.
- ii) İşletmeler vergilendirilecek (istisna olmayan) hizmetlere ilişkin satışlarını bir liste ile (ESLs) beyan etmek zorundadır. Birlik üyesi ülkelerdeki katma değer vergisi mükellefi tüketicilere yapılan satışlar bu beyannameye dâhil edilmeyecektir.
- iii) Her üye ülke beyanlarında (ESLs) kendi kurallarını uygulayacaktır. Örneğin beyan sıklığı (aylık ya da 15 günlük sıklıklarla) ve beyan tarihi üye ülkeler tarafından belirlenecektir.
- iv) Özellikle farklı üye ülkelerdeki şubeler aracılığıyla yürütülen faaliyetler “tedarik zamanı” ve “kuruluş yeri” kurallarına tabi olacaktır. Ayrıca yeni “kullanım ve faydalanma” kuralları getirilmiştir. Bunun katma değer vergisinin sınırdan alınması ile sonuçlanacağı ve AB’de tek tip bir yaklaşımın önündeki en büyük güçlük olduğu ifade edilmektedir.

¹⁴ Katma değer vergisinin tarafsızlığını korumak için uluslararası ticarete genellikle “varış ülkesi prensibi” uygulanmaktadır. Bu durumda ihracatta vergi iadesi (sıfır vergi) uygulanmakta ve ithalat ise yerli ürünler ile aynı oranda vergilendirilmektedir. Böylece mal, hak ya da hizmetin tüketildiği ülkenin kuralları uygulanmakta ve vergi bu ülke tarafından tahsil edilmektedir. Bu katma değer vergisinin “nihai tüketimi vergilendirmek” amacına da uygun düşmektedir. Tam tersine “çıkış ülkesi prensibinde” ise birkaç ülkede oluşan katma değer halkasının her ülke kendisine isabet eden kısmı üzerinden vergi almaktadır. Böylece mal ve hizmet üzerinden ödenen vergi ortaklar arasında dağıtılmaktadır (geniş bilgi için bkz., OECD, 2006: 2).

¹⁵ Daha geniş bilgi için bkz., (Ernst and Young, 2010: 6 vd).

¹⁶ Alıcı katma değer vergisini “geri ödeme” prosedürüne göre ödeyecektir. Çok sayıda hizmet, yönetim giderleri, navlun taşımacılığı, fason imalat hizmetleri, malların tamir, bakım ve onarım hizmetleri gibi, bu prosedüre tabi olacaktır.

- v) Katma değer vergisine ait sekizinci direktif ile “iade prosedürü” kolaylaştırmış ve elektronik beyan sisteme geçilmiştir. Bu sayede sınırda katma değer vergisi yükü azaltılmakta ve daha hızlı ve daha etkin bir iade sistemi oluşturulmaktadır. Maliye Bakanlığı da yayınladığı bir sirküler ile (bkz. 27.01.2010 tarih ve KDV-53/2010-1 sayılı sirküler) katma değer vergisi iadelerinde elektronik bir dönem başlatmıştır¹⁷.

Söz konusu düzenlemenin en önemli sonuçlarından biri hizmet veren firmalar için “hizmetin verildiği yer” kuralının değişmesidir. Böylece vergiciliğin temel kuralı olan hizmetlerin tedarikçinin mukim olduğu yerde vergilendirilmesi kuralı “müşterinin bulunduğu yer” şeklinde değiştirilmiş ve sınır ötesi hizmet alan firmaların hizmetin ifa edildiği tarihte katma değer vergisi hesaplamaları sorumluluğu getirilmiştir. Bu kural EU-27’de aynı anda uygulanacağı için AB içerisinde sınır ötesi işletmeden işletmeye hizmet tedarikinde (B2B) çifte vergilendirme oluşmayacaktır. Ancak tedarikçilerden birinin AB dışında mukim olması halinde durum farklı olacaktır. Bu durumda örneğin Türkiye’de yerleşik şirketler tarafından AB’de yerleşik şirketlere sunulan birçok hizmet hem Türkiye’de, hem de AB’de vergilendirilecek ve Türk şirketleri ile iş yapmanın maliyetini artıracaktır. Zira Türkiye alınan katma değer vergisi¹⁸ hizmeti alan dar mükellef kurum tarafından telafi edilemeyecek ve şirketin kuruluş yerinde katma değer vergisine tabi tutulacaktır (Bkz. KPMG Türkiye, 2010a: 3-4). Bir diğer sorun da bazı vergi idarelerinin Türkiye’de hesaplanan katma değer vergisini hizmetin verildiği ülkede hesaplanacak katma değer vergisinin matrahına dâhil etmesi halinde ortaya çıkacaktır. AB mevzuatında matraha katama değer vergisi dışındaki bütün vergiler, gümrük resimleri ve harçlar dâhildir. Buradan hareketle Türkiye’de ödenen verginin AB’deki matrahın dışında tutulması gerektiğini ileri sürenler de bulunmakla birlikte bu düzenleme sadece bir başka Birlik üyesi ülkede ödenen katma değer vergisini kapsadığı için Türkiye’de yüklenen katma değer vergisinin yurt dışındaki matrahtan indirilmesi mümkün olmayacaktır. Bu yaklaşım özellikle Bulgaristan, Danimarka, Çek Cumhuriyeti, Malta, Finlandiya, Romanya ve Slovakya tarafından benimsenmiştir. Ancak diğer üye ülkelerde bu konuda herhangi bir düzenleme yapılmış değildir. Dolayısıyla Birlik üyesi ülkelerdeki müşterilere hizmet sunan Türk firmaların özellikle sayılan ülkeler ile yapacakları hizmet sözleşmelerde katma değer vergisinin kimin tarafından katlanılacağına dair hükümlere dikkat etmeleri gerekecektir. Ayrıca AB’de yerleşik bir şirkete hizmet veren her Türk şirketi sağlanan hizmetlerin “ihracat istisnası” kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine ve değişen

¹⁷ Ancak bunun özellikle imalatçılar için yüklenen katma değer vergisi listesinin internet ortamında bildirilmesinin noktasında sorunlar yaratacağı, o yüzden imalatçı firmaların yüklenen katma değer vergisi listesi yerine eskiden olduğu gibi yüklenen katma değer vergisi hesaplama tablosu vermesinin daha uygun olacağı yönünde bir görüş için bkz., (KPMG Türkiye, 2010: 2-3)

¹⁸ Katma Değer Vergisi Kanunu’na göre hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması halinde katma değer vergisi ödenmesi zorunludur (Bkz., 3065 Sayılı KDV Kanunu, m 6, m. 11).

hizmetin verildiği yer kuralı kapsamında olup olmadığına açıklık geçirmek zorundadır (KPMG Türkiye, 2010b: 1–2).

5. Sonuç ve Değerlendirme

OECD üyesi ülkelerde toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %31'ini oluşturan tüketim vergilerinin üçte ikisini genel tüketim vergileri oluşturmaktadır. OECD tarafından yapılan araştırmalar uzun dönemde üye ülkelerde genel tüketim vergilerinin daha da artacağını göstermektedir. Nitekim 1965'den itibaren genel tüketim vergilerinin GSYİH'ya oranı neredeyse iki katına çıkmış (%3,8'den %7'ye yükselmiş) ve benzer şekilde toplam vergi gelirleri içindeki oranı ise üçte bir oranında (%13,6'dan %18,9'a) artmıştır. Ayrıca üye ülkelerin büyük çoğunluğunda genel tüketim vergilerinin toplam gelir içerisindeki oranı %15'in üzerindedir. Ancak Avrupa'da 2008 yılında yaşanan ekonomik ve finansal kriz birçok ülkede ağırlıklı olarak uygulanan tüketim vergilerinin genişleme trendini kesintiye uğratmıştır. Nitekim EU-27'de tüketimden alınan verginin¹⁹ ortalaması 2008 yılında bir önceki yıla göre yaklaşık %0,7 oranında, tüketim vergisi hâsılatı ise %1,3 oranında azalmıştır (European Commission, 2010: 94–95). 2008 yılında Birlik üyesi ülkelerden 22'sinde tüketim vergisi oranları düşerken²⁰, tam tersine Birliğe yeni katılan ülkelerin büyük çoğunluğunda tüketim vergilerinin oranı 2000–2008 döneminde dereceli olarak artmıştır²¹.

Genel tüketim vergileri içerisinde katma değer vergisi en büyük paya sahiptir. Öyle ki 2007 yılında (küresel kriz öncesi) OECD vergi karması içerisinde katma değer vergisi birçok ülkede üç önemli vergiden biri haline gelmiş ve hâsılat olarak kurumlar vergisi, ücret vergisi ve taşınmazlardan alınan vergilerin önüne geçmiştir. Katma değer vergisinin artan bu önemine paralel olarak Türkiye ve Meksika hariç neredeyse bütün üye ülkelerde özel tüketim vergilerinin oranı 1965–2007 dönemi boyunca yarıya inmiştir. Ayrıca genel tüketim vergilerinin gelir içindeki payının arttığı ülkelerin büyük çoğunluğunda tüketim vergisinden büyük gelir sağlamıştır. Bazı ülkeler genel tüketim vergilerinin oranında artış sağlarken, tüketim vergilerinde bir bütün olarak azalış gerçekleştirmişlerdir. Bir başka deyişle Türkiye hariç birçok ülke genel tüketim vergilerinin (özellikle de katma değer vergisinin) özel tüketim vergilerine kıyasla göreceli önemini artırmıştır. Ancak bu eğilim 2008 yılında tersine dönmüş ve Avrupa'da katma

¹⁹ AB'de tüketim vergilerine dört alt grup dahildir. Bunlar; katma değer vergisi, enerji vergisi, tütün ve alkolden alınan özel tüketim vergisi ve diğerleri şeklindedir. Ancak içlerinde en önemlisi katma değer vergisidir. Bunun dışındakilerin bileşimi önemsizdir.

²⁰ Bunlar içerisinde en dikkat çekici olanlar Slovakya (%3,3), İrlanda (%2,8), Finlandiya (%2,5), Fransa (%1,8), İspanya (1,6), İtalya (%1,5), Yunanistan ve İngiltere (%1,4), Litvanya (%1,2) ve Danimarka (%1,0) şeklindedir (European Commission, 2010, 94-95).

²¹ En dikkat çekici artışlar Güney Kıbrıs'ta (%7,8), Bulgaristan'da (%6,8), Malta'da (%4,1) ve Polonya'da (%3,2) gözlenmiştir (European Commission, 2010, 94-95).

değer vergisi hâsılatı düşmeye başlamıştır²². Bunda küresel kriz nedeniyle tüketimin daha düşük oranda katma değer vergisine tabi olan mallara kaymasının ve vergi toplamadaki zorlukların büyük etkisi vardır (European Commission, 2010: 94–97). Özetle ortalama olarak bakıldığında OECD üyesi ülkelerde tüketim vergilerinin oranında bir azalma gözlenmektedir. Ancak bu azalma neredeyse durma noktasına gelmiştir. Bu da ülkelerin tüketimi vergilemenin avantajlarını çok daha iyi anlamaya başladıklarını göstermektedir.

Türkiye’de her ne kadar son yıllarda biraz düşse de tüketim vergilerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki oranı OECD ortalamasının üstündedir. Ancak diğer OECD üyesi ülkelere farklı olarak özel tüketim vergilerinin oranı OECD ortalamasının oldukça üzerindedir. Buna karşılık katma değer vergisinin gelir performansı nispeten düşük kalmıştır. Özellikle 1998 sonrası katma değer vergisi oranlarında önce iki sonra bir puan artış yapılarak 2002 yılında standart oranın %18’e çıkartılmasının ardından katma değer vergisi gelir rasyosu oldukça düşmüştür. Bir başka deyişle vergi matrahı büyük erozyona uğramıştır. Bunda istisnaların genişliğinin, indirilmiş oranların ve verginin tahsilinde yaşanan güçlüklerin de büyük etkisi vardır. Nitekim ülkemizde efektif katma değer vergisi oranı yaklaşık %6 olarak hesaplanmaktadır. Bu da istisnaların sınırlandırıldığı, vergi matrahının genişletildiği tek oranlı (%8 - %10 aralığında) bir katma değer vergisi uygulamasını tartışmaya açmaktadır. Böyle bir tek oranlı vergi gelir vergisine alternatif olarak deşil gelir vergisi ile birlikte uygulanacaktır.

Kaynakça

- Bird, R.M. and P.P. Gendron (2005), *VAT Revisited a New Look at the Value Added Tax in Developing and Transitional Countries*, October 2005, <<http://economics.ca/2006/papers/0107.pdf>>, 17.12.2010.
- Cnosen, S. (1998), “Global Trends and Issues in Value Added Taxation”, *International Tax and Public Finance*, 5, 399–428.
- Copenhagen Economics (2007), *Study on Reduced VAT Applied to Goods and Services in the Member States of the European Union Final Report*, Thursday, 21 June 2007, <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_VAT.pdf>, 06.12.2010.
- Davis, Lucas W. (2010), *The Effects of Preferential VAT Rates Near International Borders: Evidence From Mexico*, May 2010, <<http://faculty.haas.berkeley.edu/ldavis/vat.pdf>>, 21.12.2010.

²² En büyük düşüşler Litvanya’da (%2,5), Estonya’da (%2,1), İrlanda’da (%2), İspanya’da (%1,4) yaşanmıştır. Diğer yandan İsveç ve Çek Cumhuriyeti gibi ülkelerde katma değer vergisi ortalama %0,5 oranında bir artış gözlenmiştir (European Commission, 2010: 97).

- Ebrill, L.M., vd. (2001), "The Modern VAT", *International Monetary Fund, Washington DC*,
<http://books.google.com/books?id=qnI5E3m09d0C&printsec=frontcover&dq=The+Modern+VAT&source=bl&ots=ID83eYKefb&sig=PObhZPGg3iWXlrObKT66lJldgmM&hl=en&ei=4kgCTe-gL4vrOfCo2KYB&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=4&ved=0CCoQ6AEwAw#v=onepage&q&f=true>, 13.12.2010.
- Edizdoğan, N., A. Çelikkaya (2010), *Vergilerin Ekonomik Analizi*, Bursa: Dora Yayıncılık.
- Ernst and Young (2010), *Indirect Tax in 2010*,
<[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Indirect_Tax_Alert_20Jan2010/\\$FILE/Global%20Indirect_Tax_Alert_20Jan2010_lowres.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Indirect_Tax_Alert_20Jan2010/$FILE/Global%20Indirect_Tax_Alert_20Jan2010_lowres.pdf)>, 17.12.2010.
- European Commission (2010), *Taxation trends in the European Union Data for the EU Member States, Iceland and Norway*, 2010 Edition,
<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-10-001/EN/KS-DU-10-001-EN.PDF>, 22.12.2010.
- GAO (2008), *Value Added Taxes*, April 2008,
<<http://www.gao.gov/new.items/d08566.pdf>>, 21.12.2010.
- OECD (2010a), *VAT Rates*, <<http://www.oecd.org/dataoecd/12/13/34674429.xls>>, 22.12.2010.
- OECD (2010b), *VAT Threshold*, <<http://www.oecd.org/dataoecd/12/12/34674438.xls>>, 22.12.2010.
- OECD (2009), *Revenue Statistics 1965-2008*, OECD, Paris, <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/fulltext/2309123e.pdf?expires=1291997096&id=0000&accname=ocid56027450&checksum=14AA6B6CFA28884ECDE964DCE236D542>>, 11.12.2010.
- OECD (2008), *Consumption Tax Trends 2008, VAT/GTS, and Excise Rates, Trends and Administration Issues*,
<http://www.oecd.org/document/20/0,3343,en_2649_33739_41751636_1_1_1_1,00.html>, 06/12/2010.
- OECD (2007), "Consumption Taxes: the Way of the Future?" *Policy Brief*, October 2007, OECD, Paris, <<http://www.oecd.org/dataoecd/45/6/39495382.pdf>>, 11.12.2010.
- OECD (2006), *International VAT/GST Guidelines*, OECD, Paris,
<http://www.oecd.org/dataoecd/16/36/36177871.pdf>>, 11.12.2010.
- OECD (2005), *The Application of Consumption Taxes to the International Trade in Services and Intangibles*, OECD, Paris,
<<http://www.oecd.org/dataoecd/51/32/34422650.PDF>>, 11.12.2010.
- OECD (2004), *Report on Consumption Tax Obstacles to Cross-border Trade in International Services and Intangibles*, OECD, Paris,
<<http://www.oecd.org/dataoecd/56/36/32997184.pdf>>, 13.12.2010.

- OECD (2001), *Taxation of Electronic Commerce*, OECD, Paris, <<http://www.oecd.org/dataOECD/46/3/1923256.pdf>>, 13.12.2010.
- Keen, M. (2007), “VAT Attacks!”, *International Tax Public Finance*, 14: 365–381.
- KPMG Türkiye (2010a), *Dolaylı Vergiler Bülteni*, 2010/1, <http://kdevtr2.lcc.ch/dbfetch/52616e646f6d4956e73ccfd701478836c4ee4a079d401765/dolayl___vergiler_b__lteni_2010.1.pdf>, 20.12.2010.
- KPMG Türkiye (2010b), *Dolaylı Vergiler Bülteni*, 2010/2, <http://www.kpmg.com.tr/dbfetch/52616e646f6d4956aad0b89eafa998a00f88452f5e1811a8/kpmg_dolayl___vergiler_b__lteni..pdf>, 20.12.2010.
- Pitti Z., M. Sass (2010), “Tax Competition and Coordination within the EU – The case of the EU-10, Transfer”, *European Review of Labour and Research*, 16(1) 37–54.
- PWC (PriceWaterhouseCoopers) (2010), *The Growing Importance of VAT*, <http://www.pwc.com/be/en/book/assets/A-guide-to-VAT_presentation-PwC-2010.pdf>, 17.12.2010.
- Ter-Minassian Teresa (2009), *Tax Policy Options for Turkey in the wake of EU Accession*, Ankara, Jan. 12-13, 2009, <<http://www.undp.org.tr/demGovDocs/TaxPolicy/Turkey.ppt>>, 22.12.2010.
- Thirteenth Finance Commission (2009), *Report of the Task force on Goods and Services Tax*, 15 December 2009, <http://www.taxmanagementindia.com/pdf-files/gst/001-Task_Force_Implementation_GST.pdf>, 23.12.2010.
- Warren, N. (2008), “A Review of Studies on the Distributional Impact of Consumption Taxes in OECD Countries”, *OECD Social, Employment and Migration Working Papers No. 64*, June 2008, <OECD, Paris. <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/fulltext/5kzhg5vv420r.pdf?expires=1291996860&id=0000&accname=guest&checksum=CDE39AA95495619BFAD5DD5C4BE1DF5A>> 13.12.2010.
- White D. (2007), “The Serious Research Gap on VAT/GST: A New Zeland Perspective after 20 Years of GST”, *International VAT Monitor*, September/October, 2007, 343-350, < http://www.ibfd.org/portal/pdf/IVM_2007example_1.pdf>, 06.12.2010.

