

## ÖZET

### *İşletmelerin Vergilendirilmesinde Alternatif Bir Yaklaşım: Brüt Hasıla Vergisi (GRT) ve ABD Eyaletlerindeki Uygulaması*

Amerika Birleşik Devletleri'nde ilk olarak Büyük Buhran döneminde acil gelir ihtiyacını karşılamak için uygulamaya konulan GRT'ler, günümüzde benzer gerekçelerle yeniden ilgi görmeye başlamıştır. Genellikle perakende satış vergisi ile karıştırılan GRT'nin temel özelliği sadece tüketicilere yapılan nihai satışları değil, işletmeden işletmeye ara mal, ham madde ve malzeme satışları dahil, bütün işlemleri vergilendirmesidir. Bir kısım görüş GRT'yi yirminci yüz yılın ikinci yarısının en önemli gelir kaynaklarından biri olarak görürken, tam tersine ağırlıklı görüş (özellikle de işletme örgütleri) bu verginin kaldırılması gerektiği, ciddi ekonomik zararlar doğuracağı yönündedir. Bu çalışmanın amacı Amerikan eyaletleri ile sınırlı olarak GRT'nin olumlu ve olumsuz yönlerini ortaya koymak ve Türkiye açısından yeni bir tartışma başlatmaktır.

**JEL Sınıflaması:** H21, H23, H25, H71

**Anahtar Kelimeler:** Brüt Hasıla Vergisi, Genel Vergicilik Prensipleri, Piramitleşme, İşletme Vergisi

## ABSTRACT

### *The Gross Receipts Tax: An Alternative Approach to Business Taxation and Evaluating Its Applications in US States*

With the beginning of the Great Depression in 1929, US states sustained extraordinary change and policy makers shortly turned to gross receipts taxes as emergency revenue sources. After several decades of stagnation, gross receipts taxes are again rising in popularity because of the similar reasons. The main characteristic of GRT, sometimes wrongly also named as retail sale tax, is to tax not only sales towards customers but intermediate and raw material sales. Some of economists think that GRT is one important income source of twenty century while the others (especially corporate sector) support the elimination of GRT, because of its pyramiding effects. Therefore the purpose of the study is to examine the advantages and disadvantages of GRT to US states and cause a discussion for Turkey.

**JEL Classification:** H21, H23, H25, H71

**Keywords:** Gross Receipts Tax, General Taxation Principles, Pyramiding, Business Tax

# *İşletmelerin Vergilendirilmesinde Alternatif Bir Yaklaşım: Brüt Hasıla Vergisi (GRT) ve ABD Eyaletlerindeki Uygulaması*



Doç. Dr. Ali Çelikkaya\*



## İRİŞ

Amerika Birleşik Devletleri'nde kurumlar vergisinin idaresindeki güçlükler, eyaletleri işletmelerin vergilendirilmesinde yeni arayışlara itmiştir. Bu da dünyanın en eski geniş tabanlı vergi yapısı olan “Brüt Hasıla Vergisini” (GRT) ya da bilinen adıyla “Satış (Ciro) Vergisini” yeniden canlandırmıştır (Mikesell, 2007, s. 1). Genellikle perakende satış vergisi ile karıştırılan GRT'nin temel özelliği sadece tüketicilere yapılan nihai satışla-

rı değil, işletmeden işletmeye ara mal, ham madde ve malzeme satışları dahil bütün işlemleri vergilendirmesidir. Bu da satış vergileri ve diğer vergilerde olmayan, üretimin her aşamasında ilave bir vergi katmanına (piramitleşmeye) yol açmaktadır. Kurumlar vergisinin karmaşık yapısının aksine, basit bir yapıya sahip olması, GRT'nin idaresini kolaylaştırmaktadır. Ayrıca ekonomideki bütün işlemleri kapsamına alması (matrahının genişliği) ve diğer vergilerin aksine aynı geliri daha düşük bir vergi oranı ile sağlayacak olması GRT'yi politik açıdan da cazip kılmaktadır. Buna karşılık yapısında var olan piramitleşme, gerçekte bir kısım işletmelerin efektif vergi yükünün yüksel-

\* Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü  
acelikka@ogu.edu.tr

mesine, basitlik ve düşük vergi oranı tezlerinin tartışılmasına neden olmaktadır (Chamberlain ve Fleenor, 2006, s. 1-2).

Amerika Birleşik Devletleri'nde GRT ilk olarak mevcut vergilerin kamunun sunduğu zorunlu hizmetleri karşılayamaz olduğu Büyük Buhran döneminde uygulanmıştır. Günümüzde ise artan gelir ihtiyacı eyaletleri yeniden işletmelerden toplanan vergilere yöneltmiştir. Birçok eyalet 1990'ların refah döneminin ardından 2001 yılında yaşanan resesyona ile birlikte mali sıkıntıya düşmüştür. Bunun üzerine ekonomik gelişmenin hızlandırılması ve oldukça taraflı yönlerde sahip olan mevcut vergi sisteminin iyileştirilmesi adına birçok eyalet GRT türü vergilere yeniden yönelmeye başlamıştır (Testa, 2007, s. 821). Başlangıçta Delaware, New Mexico ve Washington tarafından uygulanan GRT, 2002 yılından itibaren New Jersey, Kentucky, Ohio ve Texas'da da uygulanmaya başlanmıştır. Ardından Michigan 2007 yılında uyguladığı işletme vergisini GRT'ye dönüştürmüştür. Ayrıca İllinois, Maine ve Montana'nın da aralarında bulunduğu bir kısım eyalette uygulanması düşünülmektedir (Pogue, 2007, s. 799).

Netice olarak son yıllarda bu geniş tabanlı, düşük oranlı işletme vergisi, Amerika'da eyalet vergi politikası tartışmalarında yeniden yerini almıştır. Bir kısım görüş GRT'yi yirminci yüzyılın ikinci yarısının en önemli gelir kaynaklarından biri olarak görürken, tam tersine ağırlıklı görüş (özellikle de işletme örgütleri) bu verginin kaldırılması gerektiğini, ciddi ekonomik zararlar doğuracağını düşünmektedir (Mikesell, 2007, s.1). Bu çalışmanın amacı Amerikan deneyimi ışığında<sup>1</sup> GRT'nin olumlu ve olumsuz yönlerini ortaya koymak ve Türkiye açısından yeni bir tartışma başlatmaktır<sup>2</sup>.

**1. GRT'nin Temel Özellikleri**

GRT'yi en genel şekliyle, kaynağına bakılmaksızın mal ve hizmet satışından elde edilen gelirin brüt değeri üzerinden alınan ve satıcı tarafından yapılan harcamaların indirilmesine (istisnalar hariç) izin vermemen bir vergi olarak tanımlamak mümkündür (Pogue, 2007, s. 799). Bu tanımdan hareketle GRT'nin ayırıcı başlıca özellikleri şunlardır (Bird, 2005, s. 696; Testa, 2007, s. 822; Pogue, 2007, s. 801; Bird and McKenzie, 2001, s. 14; Bird, 2009, s. 3; CTBA, 2007, s. 1; Wikipedia, 2010):

i) GRT, işletmenin karlı olup olmadığına bakılmaksızın toplam hasılatı üzerinden alınan bir vergidir. Bu eleştirilmekle birlikte aslında GRT'yi etkin kılan temel özelliklerinden biridir. Zira GRT, ileride

<sup>1</sup> GRT Amerika'nın dışında Avrupa'da (Almanya, İtalya, İrlanda, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Macaristan), Afrika ve Latin Amerika ülkelerinde (Brezilya, Arjantin, Nikaragua, Güney Afrika ve Kenya), Kanada, Ukrayna, Japonya ve Hindistan'da çeşitli şekillerde uygulanmaktadır. Bu yerlerdeki uygulaması hakkında daha geniş bilgi için bkz., (Bird, 2005, s. 688-694).

<sup>2</sup> Bu çalışmanın amacı, yeni bir kavram olan GRT'yi olumlu ve olumsuz yönleri ile ortaya koymaktır. Dolayısıyla çalışma şu an için uygulandığı ABD eyaletleri ile sınırlı olup, Türkiye ile ilgili ayrıntılı bir araştırma bir başka çalışma konusu yapılacaktır.

açıklanacağı üzere işletmelerin kara göre değil, “faydalanma” ilkesine göre vergilendirilmesini esas almaktadır.

- ii) GRT, bütün işletme türlerine, kar amacı gütmeyen kuruluşlar dahil, uygulanan geniş tabanlı ve düşük oranlı (genellikle %1’den az) bir vergidir. Bu yönüyle kurumlar vergisinden daha üstün olduğu ileri sürülmektedir.
- iii) GRT, tüketici yerine satıcı üzerine konan bir vergidir. Dolayısıyla perakende satış vergisinden farklı olarak, ürünün liste fiyatına doğrudan dahil değildir. Bu aynı zamanda GRT’nin uyum ve idari maliyetlerini de düşürmektedir.
- iv) GRT, ithalatı değil ihracatı vergilendirmektedir. Bu temel vergicilik kurallarına aykırı gibi gözükmekle birlikte, faaliyetleri aynı sosyal maliyete neden olan işletmeler, yurt içi ya da ihracat için ürettiklerine bakılmadan, aynı vergi yükünü taşımak durumundadırlar.

## **2. GRT’nin Tarihsel Gelişimi**

Avrupa ülkelerinin 14 üncü yüzyılın başlarında uygulamaya başladıkları satış (ciro) vergisi<sup>3</sup>, ABD’de ilk olarak 1921 yılında Batı Virginia eyaletinde uygulanan ve brüt satış hasılatını esas alan “İşletme ve Meslek Vergisi” (B&O) ile ortaya çıkmıştır. Ülkenin ilk GRT’si olma özelliğine sahip olan bu vergi, uygulamaya başlandığı ilk yıllarda önemli bir gelir kaynağı olamamıştır. Ardından 1929 yılında başlayan Büyük Buhran ile birlikte yaşanan derin dep-

resyon emlak ve gelir vergisi hasılatlarını hızla azaltmaya başlamış ve birçok eyalette mali krizler ortaya çıkmıştır. Bunun üzerine acil bir gelir kaynağı olarak GRT’ye yeniden dönüldüğü gözlenmiştir (Chamberlain ve Fleenor, 2006, s. 2).

Batı Virginia’nın ardından Washington, Büyük Buhranın en düşük seviye geldiği 1933 yılında ülkenin ikinci eyalet çaplı GRT’sini uygulamaya koymuştur. Başlangıçta geçici bir tedbir olarak düşünülen bu vergi 1935 yılında “İşletme ve Meslek Vergisi” (B&O) adının almış ve sürekli bir hale gelmiştir. Kısa bir süre sonra Indiana’nın benzer bir GRT yürürlüğe koyduğu gözlenmiş ve 1934 yılına gelindiğinde onbeş eyalet GRT uygulamaya başlamıştır. Bu gelişme aynı zamanda dönemin en önemli vergicilik olayı olarak tarihe geçmiştir. Ancak büyük depresyonun mali baskısının azalması ile birlikte, GRT’ye olan ilgi giderek azalmıştır. Nitekim ikinci Dünya Savaşı’nın başlaması ile birlikte eyaletlerde uygulanan GRT’lerden birçoğu ya yürürlükten kaldırılmış ya da Anayasaya aykırı bulunmuştur. GRT tartışmaları 1950 ve 1960’lı yıllarda

<sup>3</sup> GRT’nin ilk örneklerinden biri 1342 yılında İspanya’da uygulanmaya başlayan ve 20 inci yüz yıla gelinceye kadar tamamen ortadan kaldırılamayan meşhur alcabala (alcavala) vergisidir. Oran başlangıçta %10, sonrasında %40 olan vergi, her tür malın satışına (taşınır ya da taşınmaz) tekrarlanarak uygulanmıştır. Adam Smith bu verginin İspanya ekonomisinin 17 inci yüz yılda hızlı çöküşüne zemin hazırladığını, Ustaritz ise imalatçıları mahvettiğini ifade etmişlerdir. Ancak iki yüz yıldır eleştirilmesine rağmen değişik adlar altında hala çekiciliğini koruduğu görülmektedir. Bkz., (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010, s. 177; Chamberlain ve Fleenor, 2006, s. 10).

**Tablo 1 : GRT Türü Vergi Uygulayan Eyaletlerin Genel Görünümü**

Eyalet	Verginin Konusu	İstisna ve Muafiyetler
Delaware	Bütün mal ve hizmetler üzerinden (istisnalar hariç) GRT alınır. Oranı işletmenin faaliyetine bağlı olarak %0,096'dan %1,92'ye kadar değişmektedir. Ayrıca işletmenin kuruluş yerine göre 25\$ ile 75\$ aralığında bir vergi alınmaktadır: -İmalatçılar; %0,180, -Toptan satıcılar; % 0,307, -Perakendeciler; %0,576, -Restoranlar; %0,499, -Gıda işletmecileri; %0,154, -Petrol ürünü toptancıları; %0,154 + %0,9, tehlikeli maddeler vergisi + %0,192 ek vergi, - Mesleki/Profesyonel/Genel Hizmetler; %0,384, -Buhar, Gaz, Elektrik Hizmetleri; %0,1, -Daha spesifik endüstriler için ilave oranlar, uygulanmaktadır.	Tütün ve akaryakıt vergileri ve aile işletmeleri.
Kentucky	İşletmeye ait brüt kazancın %0,095'i oranında ya da brüt karın %0,750'i oranında bir asgari vergi söz konusudur. Okul bölgesindeki hizmetler üzerinden %3 brüt kazanç vergisi uygulanmaktadır.	Kar payları, kömür boşaltımından doğan gelirin %50'si ve liman kiralama vergiden istisnadır. Yatırım şirketleri, tek kişilik işletmeler ve ortaklıklar ise vergiden muafır.
Michigan	31 Aralık 2007'ye kadar "Tek İşletme Vergisi (SBT) uygulanmıştır. 1 Ocak 2008'den itibaren yerini Michigan İşletme Vergisine (MBT) bırakmıştır.	Vergi matrahının ilk 45,000 \$'ı (ortaklıklar ve küçük işletmelerde 48,000\$) SBT'den istisna olup, miktar gelir arttıkça azalmaktadır. Kamu kurumları, kar amacı gütmeyenler, tarım işletmeleri vergiden muafır.
New Jersey	Temmuz 2006'ya kadar Alternatif Asgari Vergi (AMA) adı ile brüt geliri 2 milyon doların üzerinde olan işletmelere uygulanmıştır. Oranı hasıllata dayalı olarak %0,125 ile %0,4 arasında değişmiştir. Eyalette başka spesifik GRT uygulamaları devam etmektedir.	Kazancı 2 milyon doların altında olan küçük işletmeler, yatırım şirketleri, profesyonel organizasyonlar ve kooperatifler vergiden muaf tutulmuştur.
New Mexico	Ülkenin en eski GRT'lerinden birini uygulamaktadır. Mahalli idareler ayrıca ek bir vergi uygulamaktadır.	Reçeteli ilaçlar, bazı gıdalar, tıbbi harcamalar, faizler, kar payı, ücret, komisyon, zirai kazançlar ve internet işletmeleri vergiden muafır.

Tablo 1'in devamı

Eyalet	Verginin Konusu	İstisna ve Muafiyetler
Ohio	2005 yılında Ticari Faaliyet Vergisi (CAT) yürürlüğe girmiştir. Oranı %0,260'dır. Neticesinde kazanç ortaya çıkan yasal ya da yasal olmayan bütün faaliyetlerden alınmaktadır.	Kar amacı gütmeyenler ve brüt geliri 150,000 Doların altında olan işletmeler vergiden muafır.
Texas	Ocak 2007'ye kadar toplam gelirden maliyetlerin düşülmesine izin veren bir GRT uygulanmıştır. 1 Ocak 2008'den itibaren yeni bir uygulamaya geçilmiştir.	Tek kişilik işletmeler ve brüt geliri 300,000 doların altında kalan işletmeler verginin dışında tutulmuştur.
Washington	Ülkenin en eski GRT'sini uygulamaktadır. Oranı endüstriye göre farklılaşmaktadır; -İmal Edilen Süt Ürünleri: %0,138 -Seyahat Acentesi Komisyonları: %0,275 -Perakendeciler: %0,471 -Toptan Satış: %0,484 -İmalat: %0,484 -Şans Oyunları: %1,5 -Daha spesifik endüstriler için ilave oranlar, uygulanmaktadır.	Brüt geliri 28,000 dolardan düşük işletmeler vergiden muafır. Ayrıca çok sayıda spesifik indirim ve istisnalar (tarımsal kredi faizleri, sağlık hizmetleri, sığır işletmeciliği, araştırma-geliştirme, sigorta primleri, emlak satışı, kapıcılık, meyve-sebze yetiştiriciliği gibi) söz konusudur.

Kaynak : Chamberlain ve Fleenor, 2006, s. 2-3.

önemini daha da yitirmiştir. 1970'lerin sonlarına gelindiğinde eyaletlerdeki yasa koyucular, ekonomistlerin tavsiyelerine uyarak GRT'leri birer birer yürürlükten kaldırmaya başlamışlardır. İlk olarak New Jersey 1977 yılında eyalet bazında uyguladığı GRT'yi kaldırmıştır. Hemen ardından Alaska 1979'da aynı şeyi yapmıştır. Daha sonra Batı Virginia ve Indiana eyaletleri, ekonomilerinin refahı adına uzun bir süre uyguladıkları GRT'leri sırasıyla; 1987 ve 2002 yıllarında yürürlükten kaldırmışlardır. Bununla birlikte özellikle bu yıldan sonra GRT'ye olan ilgi yeniden artmaya başlamıştır (Chamberlain ve Fleenor, 2006, s. 3-4). Yukarıdaki tabloda bir kısım eyalette

uygulanan GRT'lerin genel özellikleri yer almaktadır. Çalışmanın son kısmında eyalet uygulamaları hakkında daha geniş bilgi verilecektir.

### 3. GRT'nin Temel Gerekeçesi

Ekonomik anlamda işletmeleri vergilendirmenin en haklı gerekçelerinden biri, en eski vergicilik prensiplerinden olan "faydalanma" ilkesidir. İşletmeler kendilerine fayda sağlayan ölçülebilir kamu hizmetlerinin maliyetlerine katlanmak zorundadırlar. Tartışmalı olmakla birlikte, gerçekte fayda vergisi hem etkinlik hem de adalet açısından rasyoneldir. Zira etkinlik açısından bakıldığında, işletmeler kendilerine sağlanan özel

bir hizmetin en azından marjinal maliyetine eşdeğer bir miktarı ödeme konusunda sorun çıkartmayacaktır. Benzer şekilde adalet açısından bakıldığında da, zengin ya da fakir herkes sağlanan hizmet için aynı bedeli ödemiş olacaktır. Bunlara ilaveten “hak ediş ilkesi<sup>4</sup>” de fayda ilkesi ile birleştiğinde, günümüzde hala işletme vergilerini savunanların en önemli gerekçelerinden bir diğerini oluşturmaktadır (Bird, 2005, s. 686-687).

Buradan hareketle GRT’yi haklı gösteren temel neden sosyal maliyetleri (dışsal maliyetler ve kamu hizmetlerinin maliyeti) içselleştirmektir<sup>5</sup>. Aksi taktirde söz konusu maliyetler büyük ölçüde toplum tarafından karşılanacaktır (Bird ve Bahl, 2008, s. 28-29). Bunun için vergilemenin karlı olmayan işletmeleri de kapsamı (gelir şartına bağlanmaması) gerekmektedir. Karlı olmayan işletmeler de kamu hizmetlerinden yararlanmakta (ulaştırma alt yapısı, polis ve itfaiye hizmetleri, mülkiyet ve sözleşme hakkının korunması gibi) ve sosyal maliyet üretmektedirler. Böyle bir durumda GRT, gelir vergisinin aksine, işletmeleri vergilendirmenin daha uygun bir yöntemi olacaktır. Dahası adalet ilkesi her zaman eşit gelire sahip işletmelerin eşit vergi ödemeleri anlamına gelmemektedir. Tam tersine faaliyetleri aynı sosyal maliyete neden olan işletmeler, yurt içi ya da ihracat için ürettiklerine bakılmadan aynı vergi yükünü taşımak durumundadırlar. Her ne kadar GRT’yi eleştirenler, iyi tasarlanmış bir vergi sisteminin ihracatı vergiden muaf tutması gerektiğini (varış ilkesi) savunsalar da, GRT

bu düşüncenin tam aksine, sosyal maliyetin ortaya çıktığı yerde (kaynak/orjin ilkesi) vergi alınmasını öngörmektedir. Bu yönüyle de perakende satış vergisinden ayrılmaktadır (Pogue, 2007, s. 800-802).

#### 4. GRT ve Temel Vergicilik Prensipleri

GRT, vergicilikte genel kabul gören iki önemli özelliğe sahiptir. Bunlar oldukça geniş bir vergi matrahına sahip olması ve oranının son derece düşük olmasıdır. Bir başka deyişle bütün işletmeleri vergi matrahının kapsamına alması, düşük nominal vergi oranlarının uygulanmasına imkan tanımaktadır (Testa, 2007, s. 823-824). Ancak diğer taraftan birçok ekonomist tarafından, vergilemenin temel ilkelerinden (tarafsızlık, adalet, rekabet edebilirlik ve şeffaflık) hareketle ciddi anlamda eleştirilmektedir (Pogue, 2007, s. 803; Anklam, 2010, s. 2).

##### 4.1. Tarafsızlık (Piramitleşme)

Ekonomistler arasında vergi sisteminin mümkün olduğunca “tarafsız” olması gerektiği konusunda geniş bir uzlaş hakimdir. Vergi sistemi kişilerin davranışlarında

<sup>4</sup> Hak ediş ilkesi ve faydalanma ilkesi ile ilişkisi hakkında geniş bilgi için bkz., (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010, s. 299-3001, 329-332).

<sup>5</sup> Sosyal maliyetleri karşılamak için vergi konması, ürün ve hizmet fiyatlarının artmasına ya da işgücü, sermaye ve doğal kaynaklara yapılan ödemelerin azalmasına neden olacaktır. Bazı sektörlerde üretim, istihdam ve karlılık düşerken, bazılarında ise artabilecektir. Bu ise nispeten yüksek sosyal maliyetli sektörlerden nispeten düşük maliyetli olanlara doğru ürünlerin yeniden dağılımına yol açacaktır Bkz., (Pogue, 2007, s. 800).

**Tablo 2 : GRT'nin Neden Olduğu Piramitleşme**

<b>Kereste Üretim Aşamaları:</b>	<b>İşletme Girdisinin Maliyeti (\$)</b>	<b>Katma Değer (\$) Fiyatı (\$)</b>	<b>Bir Sonraki Aşamaya Satış Fiyatı (\$)</b>	<b>GRT (%1), Tamamen İleri Yansıma (\$)</b>
-Kesim	0	1,000	1,000	10
-İşleme	1,010	1,000	2,010	20,10
-Toptan Dağıtım	2,030,10	1,000	3,030,10	30,30
-Perakende Satış	3,060,40	1,000	4,060,40	40,60
-Toplam		4,000		101,01
Odun ve Kereste Üzerindeki Efektif Vergi Oranı: $(101,01/4,000) = \%2,53$				
<b>Oto Tamiri:</b>				
-Parça İmalatı	0	1,000	1,000	10
-Perakende Parça Satışı ve İşçilik	1,010,00	1,000	2,10,00	20,10
-Toplam		2,000		30,10
Oto Tamiri Üzerindeki Efektif Vergi Oranı : $(30,10 / 2,000) = \%1,51$				
<b>Bilgisayar Programlama:</b>				
-İş Zamanı Programlaması	0	1,000	1,000	10
-Toplam		1,000		10
Bilgisayar Programlama Üzerindeki Efektif Vergi Oranı: $(10 / 1,000) = \%1$				
<b>Not:</b> Örnek basitlik için işletme üzerine konan %1 oranındaki GRT'nin tamamının ileri yansıtıldığını ve üretimin her aşamasında 1,000 \$ katma değer yaratıldığını varsaymaktadır. Hesaplamayı basitleştirmek için üretimin ilk aşamasındaki üreticilerin sıfır girdi maliyetine sahip oldukları varsayılmıştır.				

**Kaynak :** Chamberlain and Fleenor, 2006, s. 6.

verginin olmadığı duruma göre çok az değişiklik meydana getirmelidir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010, 28-29). Bununla birlikte GRT'nin temel yapısal sorunu, ekonomik tarafsızlık ilkesini ihlal etmesi ve piramitleşmeye neden olmasıdır (Chamberlain ve Fleenor, 2006, s. 6).

GRT, bir ciro vergisi gibi işlem gördüğünden, alış ya da satışlarda her seferinde yeni bir mükellefiyet doğmaktadır. Bu durumda işletme ne kadar çok parçalara bölü-

nürse vergi mükellefiyeti o derece artacaktır. Bir başka deyişle GRT, dikey bütünleşmeye giden firmaların lehine, uzmanlaşmaya giden küçük firmaların ise aleyhine olacaktır (Pogue, 2007, s. 803-804; CTBA, 2007, s. 1-2; Testa, 2007, s. 825).

Tabloda, bilgisayar programlama, oto tamiri ve kereste üretimi gibi üç farklı endüstride, GRT'nin neden olduğu piramitleşme gösterilmektedir. Kereste üretimi dört aşamada gerçekleştirildiği ve bütün üretim aşı-



malarından vergi alındığı için, toplam katma değerler efektif vergi yükü %2,53'e yükselmiştir. Bu yasal GRT oranından (%1) iki buçuk kat daha büyüktür. Oto tamiri hizmeti iki aşamada gerçekleştirildiği için efektif vergi yükü kereste üretimine göre biraz daha düşük çıkmış ve %1,51 olarak gerçekleşmiştir. Buna karşılık bilgisayar programlaması tek aşamada gerçekleştirildiği için vergi piramidine yol açmamıştır (Chamberlain ve Fleenor, 2006, s. 6-7).

Tabloda görülen %1 ve %2,53 oranları arasındaki fark, önemsiz gibi görülmekle birlikte zaman içinde olumsuz sonuçlar doğuracak ve ülkenin endüstriyel yapısının değişmesine neden olacaktır. Bunun farkında olan yasa koyucular, söz konusu piramitleşmeyi önlemek için ya yüksek piramitleşmenin olduğu endüstrilerde istisna, muafiyet ve indirim uygulamakta ya da piramitleşme tahminlerine dayalı olarak endüstri bazında vergi oranlarının farklılaştırılması yoluna gitmektedirler. Örneğin Washington'da 1935 yılında tek oran uygulanacak şekilde yürürlüğe giren GRT, zaman içinde adaletsizlik ve etkinsizlik düşünceleri ile çeşitli endüstriler için farklı oranlarda uygulanmaya başlanmıştır. Ancak bu ve benzeri iyi niyetli çabalar sorunun çözümüne yetmemiş, tarafsızlık ve basitlik ilkesinden daha da uzaklaşılmasına neden olmuştur (Chamberlain ve Fleenor, 2006, s. 6-8).

Tabloda görüldüğü gibi kereste üretiminde "dikey bütünleşmeye" gidildiği takdirde efektif vergi yükü yarıdan fazla azalacak ve %2,53'den %1'e düşecektir. Bir başka de-

yişle piramitleşme efektif vergi yükünü düşürmek için dikey bütünleşmeyi teşvik etmektedir. Her ne kadar bunun vergi kaçakçılığını önleyeceği (vergi tasarrufu sağlayacağı) düşünülse de, gerçekte dikey bütünleşme işletme yapılarının değişmesine (etkinlik kaybına) neden olacaktır (Mikesell, 2007, s. 1; Chamberlain ve Fleenor, 2006, s. 8-9).

GRT'nin özünde var olan bu kusuru (piramitleşmeyi) önlemek için sadece nihai aşamadan vergi almak, GRT'yi bir perakende satış vergisine, her aşamadaki katma değerden vergi almak ise AB sitili bir KDV'ye dönüştürecektir. Dolayısıyla GRT'nin yapısını değiştirmeden piramitleşmeyi önlemek imkansız gibi görülmektedir (Chamberlain ve Fleenor, 2006, s. 10). GRT'nin neden olduğu piramitleşmeyi daha iyi görebilmek açısından EK 1'de basit bir matematiksel model verilmektedir.

#### 4.2. Vergilemede Adalet (Düşük Marjlı İşletmelerin Cezalandırılması)

GRT kara değil, satışlara dayalı olduğundan düşük kar marjlı ve yüksek hacimli işletmeleri cezalandırmaktadır (CTBA, 2007, s. 1-2). Aşağıdaki tabloda aynı oranda (%1 oranında) bir GRT'ye tabi tutulan düşük kar marjlı ve yüksek kar marjlı iki işletme karşılaştırılmaktadır. Her iki işletmenin de satışlarının aynı (1 milyon dolar) olduğu ancak yazılım firmasının kar marjının %50 olduğu varsayılmaktadır. Bu durumda her iki firma da aynı satış miktarına sahip olduğundan ödeyecekleri vergi aynı

(10.000 \$) olacaktır. Buna karşılık ödenen vergi kara oranlandığında düşük kar marjlı bakkal işletmesi %20 oranında, yüksek kar marjlı yazılım firması ise %2 oranında vergi ödemiş olacaktır. Dolayısıyla GRT kardan bağımsız olduğu için, düşük kar marjlı işletmeler üzerine adil olmayan vergi yüküne neden olmaktadır (Chamberlain ve Fleenor, 2006, s. 7-8).

Bir başka deyişle aynı net gelire sahip olan (aynı durumda olanlar) işletmelerin kar marjlarına bağlı olarak farklı efektif vergi oranı ile karşılaşmaları, yeni kurulan (düşük kar marjlı ya da başlangıçta zarar eden) firmaların aleyhine bir durum yaratmaktadır. Bu da büyüme ve gelişme amacı ile çelişmektedir (Mikesell, 2007, s. 1).

#### **4.3. Rekabet Edebilirlik (İthalat Ayrıcalığı)**

Teorik olarak iyi tasarlanmış bir vergi sistemi ithalatı, yurt içi ürünler ile aynı oranda vergilendirir ve ihracatı vergi dışında tutar. Böyle bir sistemde şirketlerin itha-

lat ya da ihracat kararları vergisel koşullara göre değil, ekonomik koşullara göre belirlenir. Ancak GRT ile ülkelerarası vergi tarafsızlığının sağlanması mümkün değildir. Zira GRT ithal malları yerli malların aleyhine olmak üzere desteklemektedir. Her ne kadar ihracatı teşvik ederek büyüme gerçekleştirmek isteyen bir kısım eyaletler (Ohio gibi), eyalet dışına mal ve hizmet ihracını vergi dışında tutsa da, GRT uygulamalarının büyük çoğunluğunda ihracat vergiye tabi tutulmaktadır. Bu da yurt içi üreticilerin aleyhine bir durum yaratmaktadır (Testa, 2007, s. 825; Pogue, 2007, s. 804-805; Chamberlain ve Fleenor, 2006, s. 9-10).

#### **4.4. Şeffaflık Eksikliği (İleri Vergi Yansıması)**

Teorik olarak iyi tasarlanmış bir vergi sisteminin temel özelliklerinden biri de şeffaf olmasıdır. GRT, genellikle şeffaf olmayan bir vergi olarak bilinmektedir (Testa, 2007, s. 825; Mikesell, 2007, s. 1). İşletmelerin ödedikleri GRT, birçok durumda yük-

**Tablo 3 : GRT'nin İşletmeler Üzerindeki Etkisi**

	<b>Düşük Marjlı Bakkal İşletmesi (\$)</b>	<b>Yüksek Marjlı Yazılım İşletmesi (\$)</b>
Satış	1,000,000	1,000,000
<b>İşletme Girdilerinin Maliyeti</b>	<b>950,000</b>	<b>500,000</b>
Kar	50,000	500,000
<b>Kar Marjı (Kar /Satışlar)</b>	<b>%5</b>	<b>%50</b>
GRT (%1)	10,000	10,000
GRT (Karın Yüzdesi Olarak)	%20	%2

**Kaynak :** Chamberlain and Fleenor, 2006, s. 8.

sek fiyatlar yoluyla nihai tüketicilere yansıtılmaktadır. Bir başka deyişle GRT, malın nihai fiyatı içinde piramitleştiği için, tüketiciler ne kadar olduğunu bilmeden (haberleri bile olmadan) vergiyi katlanmaktadırlar (CTBA, 2007, s. 1-2). GRT'nin doğasında var olan bu şeffaflık eksikliği aynı zamanda kamu harcama programlarının gerçek maliyetinin çarpıtılmasına neden olmaktadır (Chamberlain ve Fleenor, 2006, s. 7).

### 5. GRT'nin Kurumlar Vergisinden Üstün Yönleri

GRT'nin birkaç sebepten ötürü yerine ikame edilmesi düşünülen kurumlar vergisinden daha üstün olduğu kabul edilmektedir (Chamberlain ve Fleenor, 2006, s. 5; Testa, 2007, s. 823-825; Pogue, 2007, s. 806-807; Bird ve McKenzie, 2001, s. 13-14).

i) GRT, karlılığını dikkate alınmaksızın bütün organizasyon şekillerini (sadece kurumları değil) vergiye tabi tutmaktadır. Böylece kurumlar vergisinden kaçınacak şekilde organize olan hizmet işletmelerini de kapsamına almaktadır.

ii) GRT'de matrahının tanımlanması ve hesaplanması kolay olduğu için idari ve uyum maliyetleri azalmaktadır. Buna karşılık kurumlar vergisinde satışları ölçmek nispeten kolay olmakla birlikte işletme maliyetlerinin hesaplanması zor ve karmaşıktır. Bu da matrahın hesaplanmasını güçleştirmektedir.

iii) GRT, her işletmenin kazancını mal ya da hizmetin üretildiği yerde vergilendir-

diği için kaynak ilkesini uygulanmasını kolaylaştırmaktadır. Buna karşılık özellikle çok uluslu şirketlerde kurumlar vergisi ancak bölme formülüne<sup>6</sup> göre uygulanabilmektedir.

iv) GRT, mal ve hizmetlerin nerede satıldığı ya da kullanıldığı dikkate alınmadan bütün işletmelerin her türlü kazancına uygulanmaktadır. Bu da vergi planlaması olasılıklarını azaltmaktadır. Tam tersine kurumlar vergisi uygulayan eyaletlerde, birçok işletmenin ya vergiden istisna olduğu, ya vergiden kaçındığı ya da korunduğu (özellikle sermaye yoğun imalat sektöründe) gözlenmektedir.

v) GRT'nin matrahı kurumlar vergisine kıyasla daha geniştir. Bu sayede aynı geliri sağlamak için uygulanacak oran, kurumlar vergisine göre daha düşük olacaktır.

vi) GRT, borç faizlerinin indirilmesine izin vermektedir. Böylece kurumlar vergisinin öz sermaye ile finansmanın aleyhine yarattığı ayrımcılık ortadan kalkacaktır. Ayrıca emek ve sermayenin farklı vergilendirilmesinden kaynaklanan çarpıklıklar da azalacaktır.

Tabloda GRT'nin alternatif işletme vergileri ile bir karşılaştırması yer almaktadır. Tablodan görüleceği üzere GRT, temel vergicilik prensiplerinin karşılanması noktasında, diğer vergilerin çok da gerisinde değildir (Bird, 2005, s. 694).

<sup>6</sup> Kurumlar vergisinde bölme formülü ve uygulaması hakkında geniş bilgi için bkz., (Çelikkaya, 2011).

**Tablo 4 : İşletme Vergilerinin Karşılaştırması**

Kriter	Emlak Vergisi	Gelir Vergisi	GRT	KDV	Ticaret Vergisi	Patent/ Lisans
Gelir yeterliliği	Evet	Hayır	Evet	Evet	Evet	Belki
İletişim	Düşük	Düşük	Düşük	İlımlı	Düşük	İlımlı
Artan oranlılık	İlımlı	Belirsiz	Hayır	Hayır	Hayır	Bilinmiyor
İdari Maliyetler	Nispeten Yüks.	Makul Değil	Düşük	Makul	Makul	Makul,
Uyum maliyeti	Düşük	İlımlı	Düşük	Yüksek	Çok yüksek	İlımlı
Yolsuzluk	İlımlı	Yüksek	İlımlı	İlımlı	Çok yüksek	Yüksek
Politik kabul	İlımlı	Düşük	Oldukça yüks.	Bilinmiyor	İlımlı	Yüksek
Hesap verebilirlik	Düşük	Düşük	Düşük	İlımlı	Düşük	Yüksek
Eşitsizliklerin giderilmesi	Hayır	Hayır	Hayır	Hayır	Hayır	Hayır
Çarpıtıcı etki	İlımlı	İlımlı	Yüksek	Düşük	Yüksek	Düşük

**Kaynak :** Bird, 2005, s. 694.

## 6. Eyalet GRT Uygulamaları

Amerika Birleşik Devletleri'nde, Delaware, New Mexico ve Washington 1930'lu yıllardan beridir geniş tabanlı bir GRT uygulamaktadır. 2002 yılında New Jersey, 2005 yılında Kentucky ve Ohio, 2006 yılında Texas GRT uygulayan eyaletler listesine dahil olmuşlardır. Böylece büyük depresyondan uzun bir süre sonra GRT yeniden artan bir ilgi kazanmaya başlamıştır. Bunda kurumlar vergisinde yaşanan idari krizlerin de büyük etkisi olmuştur. Diğer yandan bazı eyaletler ise (Hawaii ve Michigan gibi) yıllardan beridir karma olarak nitelendirilebilecek işletme vergileri uygulamaktadır (Chamberlain ve Fleeno, 2006, s. 4-5; Pogue, 2007, s. 807-808).

### 6.1.Washington İşletme ve Meslek Vergisi (B&O)

Washington ülkenin en eski geniş tabanlı GRT'sini uygulamaktadır. 1933 yılında ilk kez yürürlüğe giren vergi 1935 yılında önemli ölçüde revize edilerek, "İşletme ve Serbest Meslek Vergisi" (B&O) adını almıştır. İşletmenin türüne göre değişen farklı vergi oranları söz konusudur. Hizmet işletmeleri diğer sektörlerden üç kat daha yüksek oranda (%1,8) vergi ödemektedir. Başlıca endüstriler<sup>7</sup> olan; perakendede oran %0,00471, toptan satışta, %0,00484 ve imalatta %0,00484 şeklindedir (Chamberlain ve Fleenor, 2006, s. 4). GRT'nin başlıca eleştirisi tarafsız olmaması ve piramitleşmeye yol açmasıdır (bkz., Tablo 5).

<sup>7</sup> Diğer işletme sınıfları ve B&O oranları için bkz., (Wikipedia, 2010).

**Tablo 5 : GRT'nin Neden Olduğu Vergi Piramidi (Washington)**

Endüstri	SIC Kodu	Katma Değer Üzerindeki Efektif Vergi Oranı (%)	Vergi Piramidinin Derecesi
İmalat: Gıda	20	2,0	6,7
İmalat: Petrol Rafineri	29	3,1	6,7
İmalat: Havacılık ve Yedek Parça	372	2,6	5,3
İmalat: Çöp ve Plastik	30	2,0	4,3
İmalat: Ana Metal	33	2,0	4,1
İmalat: Giyim ve Tekstil	22-23	2,0	4,1
İmalat: Kereste ve Odun Üretimi	24	1,9	4,0
İmalat: Profesyonel ve Bilimsel Araçlar	38	1,8	4,0
İmalat: Endüstriyel ve Ticari Makine ve Teçhizat	35	1,9	3,9
İmalat: Mobilya ve Demirbaş	25	1,8	3,7
İmalat: Diğer Ulaştırma Malzemesi	37	1,9	3,7
İmalat: Kağıt Üretimi	26	1,7	3,7
İmalat: Kaya, Kil ve Cam	32	1,6	3,4
İmalat: Kimyasal Ürünler	28	1,5	3,3
İnşaat	15-17	1,6	3,3
İmalat: Elektronik Araçlar (Bilgisayar hariç)	36	1,4	2,8
İmalat: Deri ve Deri Ürünleri	31	1,4	2,8
Film ve Eğlence	78-79	2,3	2,7
Çeşitli Tamir İşleri	76	1,4	2,7
İmalat: Çeşitli İmalat Endüstrileri	39	1,2	2,7
İmalat: Baskı ve Yayıncılık	27	1,4	2,6
Kara, Hava, Deniz ve Diğer Ulaştırma	40-47	1,8	2,5
Maden ve Taş Ocağı	10-14	1,2	2,4
İmalat: Fabrikasyon Metaller	34	1,1	2,3
Konaklama Hizmetleri:	70	1,1	2,2
Berber, Kuru Temizleme ve Diğer Profesyonel Hizmetler	72	2,0	2,1
Tarım, Balıkçılık ve Orman	1-9	1,4	2,0
Oto Tamiri	75	1,0	2,0
İletişim	48	1,2	1,9
Toptancılık	50-51	0,9	1,9
Yasa, Mühendislik ve Muhasebe	81-89	2,1	1,8
Reklam, Posta ve Diğer Ticari Hizmetler	73	1,6	1,7
Perakendecilik	52-59	0,8	1,6
Tıbbi ve Sağlık Hizmetleri	80	2,0	1,6
Finans, Sigorta ve Emlak	60-67	1,5	1,6
Elektrik, Gaz ve Diğer Kamu Hizmetleri	49	3,2	1,5
Bilgisayar Programlara ve Veri İşleme	737	1,3	1,4
<b>Eyalet Toplamı</b>		<b>1,5</b>	<b>2,5</b>

**Kaynak :** Chamberlain, Fleenor, 2006, 5.

Tabloda görüldüğü gibi GRT'nin yarattığı vergi piramidi endüstrisine göre değişmekle birlikte yaklaşık 2,5 kattır. Bazı hizmetlerde oran 1,5 kat iken, bazı imalat türü işlerde beş ya da altı kata kadar çıkmaktadır. Bu da ekonomik çarpıklığın artmasına yol açmaktadır (Chamberlain ve Fleenor, 2006, s. 4).

### **6.2. New Mexico Brüt Hasıla Vergisi (GRT)**

New Mexico ülkenin GRT uygulaması en eski olan eyaletlerinden bir diğeridir. New Mexico'da kırk yıldan fazla bir süredir geniş tabanlı bir GRT uygulamaktadır. Brüt gelirden sadece işletmeden işletmeye işlemlerdeki ham madde maliyetlerinin indirilmesine izin verilmektedir. Verginin oranı işletmenin kuruluş yerine bağlı olarak %5,125 ile % 8,687 arasında değişmektedir. GRT'nin en büyük eleştirisi birçok işletmenin (maliyeti yüksek olan) efektif vergi oranını yükselttiği ve vergi piramidine neden olduğu yönündedir (Gessing, Messenheimer, 2007, s. 1-4; Nunns, 2009, s. 2). Ancak 2005 yılı başından itibaren bazı gıda maddelerinin satışı ve bazı sağlık hizmetleri (reçeteli ilaç satışları dahil) vergiden muaf tutularak (bkz., tablo 5) GRT'nin gerileyici özelliğini bir ölçüde azaltılmaya çalışılmıştır (Turner 2009, s. 1-36; Anklam, 2010, s. 8; GRT, <http://www.tax.newmexico.gov/All-Taxes/Pages/Gross-Receipts-Tax.aspx>; Goodman, 2010, s. 41).

### **6.3. Delaware İşletme ve Meslek Vergisi (B&O)**

Delaware'de, eyalette sunulan bütün hizmetler ve satılan bütün malların brüt geliri üzerinden işletmenin faaliyetlerine bağlı olarak %0,096'dan başlayan ve %1,92'ye kadar değişen oranda B&O adında bir vergi uygulanmaktadır. Ayrıca bazı işletmelerden (reklam, eğlence, müzayede, ticari kiralama, otopark, nakliye, acente, fotoğrafçılık, komisyonculuk gibi) eyalette çalışma izni karşılığı olarak 75 dolar (şubeler için ilave 25 dolar) tutarında bir ruhsat vergisi alınmaktadır. Bankalar, sigorta şirketleri, kamu hizmetleri, uydu hizmetleri, tasarruf ve kredi kuruluşları, mortgage yatırım kuruluşları ve benzer finansal kuruluşlar ruhsat vergisi yerine endüstriye özgü vergiye tabi tutulmaktadır. Verginin temel eleştirisi yapısından kaynaklanan kusurların imalatı ödüllendirip, inşaatı cezalandırdığı yönündedir (Fournaris, 2010, s. 35-37; Wikipedia, 2010).

### **6.4. Ohio Ticari Faaliyetler Vergisi (CAT)**

Ohio'da 30 Haziran 2005'de bir reform paketi yürürlüğe sokulmuş ve geliri ciddi anlamda azalan kurumların vergisinin yerine (kurumlar vergisinin gelir içindeki oranı 1970'de %16 iken 2002 yılında %4,6'ya düşmüş ve verginin %56,9'sı vergi sığınaklarına kaptırılmıştır) yeni bir Ticari Faaliyet Vergisi getirilmesi (CAT) kararlaştırılmıştır. 1 Temmuz 2005'ten itibaren aşamalı

**Tablo 6 : New Mexico GRT' sinin Diğer Ülkeler İle Karşılaştırması**

	New Mexico GRT	Washington B&O	OHIO CAT	Perakende Satış Vergisi
Vergilendirilecek İşlemler	Tamamı (istisna ve muafiyetler hariç)	Tamamı (istisna ve muafiyetler hariç)	Tamamı (istisna ve muafiyetler hariç)	Listelenmiş işlemler. Menkul mal satışı
Hizmetlerin Vergilendirilmesi	Çoğunlukla Vergilendirilir	Tamamen Vergilendirilir	Tamamen Vergilendirilir	Çoğunlukla vergilendirilmez.
Tüketici İndirimleri	Sağlık, Gıda	Hayır	Hayır	Gıda, İlaç, Giyim
İşletme İndirimleri	Perakende, İhracat, İmalat malzemesi	Toptan Satış	Küçük İşletmeler	Perakende, İhracat, İmalat malzemeleri
Ortalama Oran	%7	%0,1 ile %1,5 arası	%0,26	%2,9 ile %9 + arası

**Kaynak :** Anklam, 2010, 10.

olarak yürürlüğe giren CAT 2010 yılı başından itibaren tam olarak uygulanmaya başlamıştır. Ohio'da iş yapma ayrıcalığının bir karşılığı olarak getirilen CAT<sup>8</sup> perakendeci, imalatçı, hizmet sağlayıcı (doktor, avukat, muhasebeci gibi) bütün işletme türlerini kapsamına almıştır<sup>9</sup>. Diğer eyalet vergilerini ödemek koşuluyla, finansal kuruluşlar, sigorta şirketleri, kar amacı gütmeyenler ve bazı kamu hizmetleri vergiden istisna edilmiştir. Brüt geliri 150,000 doların altı olanlar vergi ödemeyecek, 150,000 ve 1 Milyon dolar arasında olanlar 150 dolar vergi ödeyecek ve brüt geliri 1 milyon doların üzerinde olanlar ise 150 dolar artı brüt gelirleri üzerinden %0,26 oranında bir vergi ödeyecektir. Brüt gelirin elde edilmesi için yapılan harcamalar ya da satılan malın maliyetinin indirilmesi mümkün değildir (Sigriz, 2006, s. 567-568; Fox, Luna, Murray, 2007, s. 15; CAT General Information,

[http://tax.ohio.gov/divisions/commercial\\_activities/index.stm](http://tax.ohio.gov/divisions/commercial_activities/index.stm)). CAT'da piramitleşmeye neden olacağı, yeni kurulan işletmeler üzerinde gerileyici etki yaratacağı ve özellikle resesyon dönemlerinde negatif etkili olacağı yönünde eleştirilmektedir (Sigriz, 2006, s. 568-569).

<sup>8</sup> Ohio bakkallar federasyonu CAT'ın gıda satışlarına uygulanan bir özel tüketim vergisi olduğu gerekçesi ile Anayasa Mahkemesine başvurmuş, Mahkeme 2 Eylül 2008 tarihli kararı ile CAT'ın "eyalette iş yapma ayrıcalığının bir karşılığı olduğu" ve gıda satıcılarının brüt hasılatına uygulandığına hükmetmiştir (CAT, General Information [http://tax.ohio.gov/divisions/commercial\\_activities/index.stm](http://tax.ohio.gov/divisions/commercial_activities/index.stm)).

<sup>9</sup> CAT'a tabi tutulmak için i) eyalette bir iş yeri olmak, kiralamak ya da kullanmak, ii) eyalette bir perakende satış yeri işletmek, iii) eyalette, bir gayrimenkulü olmak ya da kullanmak, iv) eyalette depolanmış mal, imalat ürünü ya da demirbaşı olmak, v) eyalette kamyon ya da araç teslimi yapmak, vi) eyalette işçi istihdam etmek, gerekmektedir (Gall ve Kulwicki, 2006).

### **6.5. Texas Vergilendirilecek Marj Vergisi (TMT)**

Texas 2008 yılı başından itibaren mükellef sayısını ikiye katlamak ve yaklaşık 4 milyar dolar gelir hedefine ulaşmak amacıyla gelir vergisi ve GRT'nin bir karması olarak ifade edilen yeni bir işletme vergisi uygulamaya başlamıştır. Kısa adı TMT olan vergi toplam geliri 300.000 doların (2007 yılından itibaren 900.000) üzerindeki bütün işletmelere uygulanmaktadır. Matrah; i) toplam gelirden satılan malların maliyeti düşülerek, ii) toplam gelirden emeklilik tazminatları düşülerek ya da iii) toplam gelirin %70'i esas alınarak hesaplanmaktadır. Verginin oranı perakendeci ve toptancılar için % 0,5, diğerlerinde ise %1'dir. (Pogue, 2007, s. 811-813; Fox ve diğerleri, 2007, s. 16; Testa, 2007, s. 838; Pogue, 2007, s. 812; Zadrow, 2006, s. 24-26). TMT'ye yöneltilen başlıca eleştiriler piramitleşmeye yol açtığı ve gelişigüzel seçilmiş efektif vergi oranları neticesinde işletmelerin girdi seçimlerini etkilediği yönündedir. Ancak öteki GRT'lerden farklı olarak satılan malın maliyetinin düşülmesine izin verilmesi piramitleşmenin olumsuz etkisini nispeten azaltmaktadır (Pogue, 2007, s. 813).

### **6.6. Kentucky Alternatif Minimum Vergisi (AMC)**

Kentucky, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren eyalet içinde varlığı olan, bir ya da daha fazla işçi çalıştıran, gelir elde eden ya da

mal ya da hizmet satan bütün işletmelere (hizmet işletmeleri dahil) uygulanmak üzere, AMC adı verilen bir vergi yürürlüğe koymuştur. Brüt geliri 3 milyon doların altında kalan işletmeler vergiden muaftır. Vergi brüt gelirin %0,095'i oranında ya da brüt karın %0,75'i oranında uygulanmaktadır. AMC'nin en büyük eleştirisi sadece kurumlara uygulandığı için efektif bir işletme vergisi bakımından oldukça dar kapsamlı olduğu yönündedir (Fox ve diğerleri, 2007, s. 16; Pogue, 2007, s. 813-814).

### **6.7. New Jersey Alternatif Minimum Vergi (AMA)**

New Jersey, 2002'den 2006'ya kadar işletmelere Alternatif Minimum Vergi (AMA) adında bir GRT uygulamıştır. Brüt geliri 2 milyon doların üstünde olan işletmeler %0,1389 ile %0,4 aralığında brüt geliri 1 milyon doların üstünde olanlarda ise oranlar %0,2778 ile %0,8 arasında vergiye tabi tutulmuştur. Matrahtan satılan malın maliyetinin düşülmesine izin verilmiştir. Yatırım şirketleri, profesyonel organizasyonlar ve kooperatifler vergiden muaf tutulmuştur (Pogue, 2007, s. 814; Fox ve diğerleri, 2007, s. 16).

2002 yılından itibaren kutu, paket ya da ambalaj ile satılan ürün üreten işletmelerden imalatçı, toptancı ve dağıtıcılar için %0,03, perakendecilerde ise %0,0225 oranında bir GRT alınmaya başlanmıştır. Petrol ürünlerinin ilk satışı üzerinden % 2,75 oranında, akaryakıt, havacılık yatıkları ve



motor yakıtlarında ise galonda 0,04 dolar GRT alınmaktadır. 1 Eylül 2004'ten itibaren kozmetik işlemlerden (saç ekimi, enjeksiyon, yumuşak doku dolguları, lazer epilasyon, lazer dişçilik gibi) brüt gelirin %6'sı oranında bir vergi alınmaktadır. Kanalizasyon ve su işletmeleri bir önceki yıl brüt gelirlerinin %7,5'i oranında bir vergiye tabidir. Ayrıca 2006-2008 yılları arasında kürk giyimde perakende satışlarda %6 oranında bir vergi uygulanmıştır. Bu kadar çok sayıda spesifik GRT uygulamasının yeni kurulan işletmeler açısından haksızlık yaratacağı ifade edilmektedir (Ulrich, 2010, s. 29-31).

#### 6.8. Michigan İşletme Vergisi (MBT)

Michigan, 1953-1967 yılları arasında gelir tipi KDV özelliği gösteren bir "İşletme Faaliyetleri Vergisi" (BAT) uygulamıştır. Ardından aynı mantıkla 1976-2007 yılları arasında % 2,3 oranında "Tek İşletme Vergisi" (SBT) adı verilen bir vergi uygulanmıştır. 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren ise SBT yerini "Michigan İşletme Vergisi" (MBT) adı verilen %0,8 oranında bir GRT ile %4,95 oranında bir gelir vergisinin (BIT) karması olan yeni bir vergiye bırakmıştır. Brüt gelirden diğer firmalardan yapılan alımların düşülmesine izin verilmektedir. Toplam MBT mükellefiyeti hesaplanırken GRT ve BIT birleştirilmekte ve buna %21,99 oranında ek bir vergi eklenmektedir. Bu tutardan varsa indirimlerin yapılmasına izin verilmektedir. Fiziki mevcudiyeti (bir günden fazla faaliyette bulunmak)

ve ekonomik varlığı (eyalette aktif bir şekilde satış yapmak) Michigan'da bulunan ve brüt geliri 350,000 doların üzerinde olan bütün işletmeler MBT ödemek zorundadır (Bird, 2005, s. 689; Fox ve diğerleri, 2007, s. 16; Testa, 2007, s. 828; Keller ve Ruppel, 2009, s. 27-30).

#### 6.9. Arizona Muamele Vergisi (TPT)

Arizona, GRT'ye karşılık gelen ve kısaca TPT adı verilen bir muamele/ayrıcılık vergisi uygulamaktadır. TPT'nin diğer bazı eyaletlerde uygulanan satış vergisinden farkı, alıcı/kiracı değil satıcı/kiralayan tarafından ödenmesidir. TPT on yedi ayrı iş koluna (eğlence, ticari kiralama, matbaacılık, kamp üyeliği, madencilik, taşınmaz satışı, taşınmaz kiralama, petrol hattı, müteahhitlik, özel araç kiralama, yayıncılık, restoran, perakende, telekomünikasyon, konaklama, transport ve elektrik-gaz hizmetleri) uygulanmaktadır. Ancak 1 Kasım 2006'dan itibaren kamp üyeliği verginin kapsamından çıkartılmıştır. Uygulanan oranlar konaklamada %5,5, madencilikte %3,125, ticari kiralamada % 0 ve diğer sınıflarda ise %5,6 şeklindedir. Matrah brüt gelirin tamamıdır, ancak sadece müteahhitlik hizmetlerinde vergi brüt gelirin %65'i üzerinden ödenmektedir (Wikipedia, 2010).

#### 6.10. Batı Wirginia İşletme ve Meslek Vergisi (B&O)

Batı Wirginia'da hem eyalet hem de mahalli idare bazında GRT uygulaması bulunmaktadır. Eyalet bazında bir dönem Was-

hington'dakine benzer bir B&O uygulanmıştır. Ancak bu vergi şu an sadece kamu elektrik gaz işlerinin brüt geliri üzerinden, gaz depolarının net stokları üzerinden, elektrik üreticilerinin toplam kapasiteleri üzerinden ve sentetik yakıt imalatçılarının toplam sentetik yakıt satışları üzerinden alınmaktadır. Belediye bazında da B&O uygulamasına izin verilmektedir ve birçok belediyede bu temel gelirdir. Oran işletmenin türüne göre ve şehirden şehre farklı uygulanmaktadır. Örneğin başkent Charleston'da işletmeler 14 kategoriye ayrılmıştır. Oran toptancılarda her brüt 100 \$'da 0,15 dolardan, su işletmelerinde 4,00 dolara kadar değişmektedir. Benzer şekilde Parkersburg'da 16 kategori işletme vardır ve oran da toptan satışlarda her 100\$'da 0,15 dolara, elektrik işletmelerinde 3,60 dolara kadar değişen oranlar uygulanmaktadır (Wikipedia, 2010).

### 6.11. Diğer Eyaletler

**Hawai'de** bütün işletmelerin brüt gelirleri üzerinden %4 oranında (sigorta acentelerinde %0,015 ve toptancı, imalatçı ve özür-lülülerde %0,005) Genel Tüketim Vergisi (GET) alınmaktadır. GET, güçlü turizm ekonomisinden gelir sağlamanın başlıca yolu olarak görülmele birlikte gıda ve doktor ücretleri gibi temel ihtiyaçlar dahil bütün kaynaklardan alındığı için, bir satış vergisi görüntüsü kazandığı yönünde eleştirilmektedir (Wikipedia, 2010). **Florida** işletmelerin brüt gelirleri üzerinden satış verisine benzer bir GRT uygulamaktadır. Ancak farklı olarak Florida'da GRT bir kısım hizmetlerde

uygulanmamaktadır (Collins, 2010, s. 52). **New Hampshire** 1993 yılında %0,25 oranında bir İşletme Girişim Vergisi (BET) uygulamıştır (Bird, 2005, s. 689). **Minnesota** İşletme Faaliyeti Vergisi (BAT) adı verilen bir vergi uygulamaktadır (McLure, 2011). **Mississippi'de** bina inşaatlarında %3,5 oranında bir müteahhitlik vergisi alınmakta ve vergi sözleşme bedelinin toplamı üzerinden hesaplanmaktadır (Wikipedia, 2010). **Pennsylvania'da** bütün faal endüstrilerde %5 ya da %5,9 oranında bir GRT uygulanmaktadır (Wikipedia, 2010). **Illionis'te** eyalet yönetimi %1 oranında bir GRT uygulamayı düşünmektedir (Wikipedia, 2010).

### 7. Sonuç ve Değerlendirmeler

Amerika Birleşik Devletleri'nde işletmelerin vergilendirilmesinde yaşanan aksaklıklar nedeniyle birçok eyalet yeni vergi arayışlarına girmiştir. Genel kanı, kurumların tükettikleri kamu hizmetlerinin en azından bir kısmını ödemeleri yönündedir. Bu noktada GRT'nin iyi bir alternatif olup olmayacağı ciddi anlamda tartışılmaktadır. Baskın görüş GRT'nin temel vergicilik prensiplerini (gelir, tarafsızlık, adalet, eşitlik, idari kolaylık ve hesap verebilirlik gibi) karşılayamayacağı, katma değer vergisine geçilmesinin<sup>10</sup> daha iyi olacağı yönündedir (Pogue, 2007, s. 814; Sigritz, 2006, s. 571;

<sup>10</sup> Bir görüşe göre GRT satış vergilerinin bütün kusurlarına sahiptir. Bu yüzden AB üyesi altı ülke yaklaşık 50 yıl önce bu vergiyi kaldırarak, işletmeye alımları için vergi indirimini hakkı tanıyan KDV'yi getirmiştir (McLure, 2011). Bu gün KDV, AB'nin ortak vergisidir.

Bird, 2005, s. 696). Öte yandan katma değer vergisi ile karşılaştırıldığında, GRT'nin idaresi daha kolay, maliyeti daha az ve açıklaması daha kolay görülmektedir, ayrıca GRT bazı eyaletlerde farklı adlarla da olsa (Ticari Faaliyet Vergisi, Alternatif Asgari Vergi ya da Marj Vergisi gibi) fiilen uygulanmaktadır.

İşletmelerin vergilendirilmesinde gelir tabanlı bir GRT'ye geçilmesi, öncelikle şu an uygulanan ve sermaye yatırımlarına karşı ayrımcılık yaratan kurumlar vergisinden daha tarafsız olacaktır. İkinci olarak vergi oranı daha düşük olacak ve kurum karları (faiz harcamaları dahil) tamamen vergilendirilecektir. Böylece borçla finansmanın cazibesi ortadan kalkacaktır. Üçüncü olarak kurum kar etmese de vergi ödemek zorunda kalacaktır. İşletmeleri faydalanma esasına göre vergilendiren GRT, bu yönüyle yerine getirildiği diğer vergilere göre daha adil olacaktır (Bird ve McKenzie, 2001, s. 19).

Diğer yandan, GRT'nin yapısında var olan bir takım önemli kusurlar söz konusudur. GRT, küçük işletmeleri vergisel sebeplerle etkin olmayan birleşmelere teşvik etmekte, ürünler ve endüstrilere uygulanan efektif vergi oranlarında büyük eşitsizlikler doğurmaktadır. Her ne kadar vergi oranları düşük tutulmak suretiyle bu eşitsizlik azaltılmaya çalışılsa da piramitleşme şu an için GRT'nin belki de en çok eleştirilen yönünü oluşturmaktadır. Dolayısıyla öncelikle hangi endüstri yapısının dikey bütünleşmeden etkileneceğinin ciddi anlamda araştırılması

gereklidir. Öte yandan GRT ithalat ve ihracat uygulamalarında tarafsızlığını koruyamamış ve birçok eyalette ihracatı vergilemede (hizmetler hariç) başarısız olmuştur. Ayrıca pratikte özellikle kamu ve kar amaçsız kuruluşlar GRT'nin kapsamına alınamamıştır. Nitekim Kentucky ve New Jersey'de sadece kurumlar vergilendirilmektedir.

Netice olarak GRT'nin bir işletme vergisi olarak en iyi seçenek olduğunu söylemek güç olmakla birlikte gelişmeler kullanımının artacağını göstermektedir. Bu noktada dezavantajlarını gidermek için ekonomistlerin başlıca tavsiyeleri şunlardır (Pogue, 2007, s. 815-817; Testa, 2007, s. 821; Chamberlain ve Fleenor, 2006, s. 10-11).

1. GRT'nin temel eleştirisi hem dikey bütünleşmeyi teşvik etmesi hem de efektif vergi oranlarında, sosyal maliyetlerden bağımsız farklılıklar yaratmasıdır<sup>11</sup>. Bu durumda GRT'nin işletmeden işletmeye işlemlerdeki vergi yükünü düşürecek şekilde tasarlanması gereklidir. Eğer zaman içinde bu işlemler (ara mal satışları) vergi matrahından çıkartılırsa, GRT tatmin edici bir işletme vergisinin ilk adımı ve tüketim tipi katma değer vergisinin en güçlü alternatifi olacaktır. Bunun için mal ya da hizmet (ara ya da nihai) satışlarında, bir önceki aşamada elde edilen gelirin matrahtan indirilmesine izin verileceği gibi, her işletmeye aldığı mal ve hizmetler için ödediği GRT oranının

<sup>11</sup> EK-1 bu durumu matematiksel olarak ifade etmektedir.

da bir indirim hakkı da tanınabilir. Bu şekilde ara mallar üzerindeki GRT giderilmiş ve her mal ve hizmet sadece kendi nihai satış değerine göre vergilendirilmiş olacaktır.

2. Eğer amaç mukim olanların gelir ve tüketimini vergilendirmek ise, bu durumda vergi “varış ilkesine” göre alınmalıdır. Ancak eğer amaç işletmeleri faaliyetlerinin neden olduğu maliyetlere göre vergilemek ise o zaman vergi “orjin esaslı” olmak zorundadır. Bu durumda hizmet satışından doğan gelirler, Ohio örneğindeki gibi, hizmetin faydasının elde edildiği yere göre değil, hizmetin gerçekleştirildiği yere göre vergilendirilmek durumundadır.

3. İhracat için üreten bir işletme, mukim olduğu ülkede sosyal maliyet doğurduğu için ihracat vergiye tabi tutulmalı, tam tersine ithalat ise vergilendirilmemelidir.

4. Kurum karının bölüştürme işlemi “satış faktörüne” göre değil, satışı doğuran “faaliyetlerin olduğu “yere” (emeğin ve malların mukim olduğu yere) göre yapılmalıdır.

5. Bütün nihai mal ve hizmet satışlarından doğan gelir, kamu ve kar amaçsız kuruluşlar dahil, vergi matrahına dahil edilmelidir.

### **EK 1: Dikey Bütünleşme ve Efektif Vergi Oranları Üzerindeki Etki**

Aşağıdaki basit model GRT'nin firmaların dikey bütünleşmeye gitmesini nasıl teşvik ettiğini, farklı mallar ve endüstriler üzerindeki

efektif vergi oranlarını nasıl tamamen farklılaştırdığını göstermektedir<sup>12</sup>.

#### **EK 1.1. Firma Yapısı Üzerindeki Etkisi**

İki firmalı bir endüstride imalat firması (i) bütün ürünlerini perakende firmasına (p) satmaktadır. Eğer firmalar bağımsız faaliyet gösteriyorsa, imalatçı ve perakendeci firmaların vergi sonrasında karı sırasıyla;

$$\Pi_i = R_i (1-t) - C_i \text{ ve}$$

$$\Pi_p = R_p (1-t) - C_p = R_p (1-t) - (R_i + K_p) \text{ olur.}$$

Her iki formülde de (R) firmaların geliri, (t) ödedikleri vergiyi, (C) ise toplam üretim maliyetlerini göstermektedir. Ancak perakendecinin üretim maliyeti (C<sub>p</sub>) hem imalatçıdan alımlarını ((R<sub>i</sub>) hem de kendi iç maliyetlerini (K<sub>p</sub>) kapsadığı için (R<sub>i</sub> + K<sub>p</sub>) olarak ifade edilmiştir.

Bu durumda birleşme öncesi toplam vergi yükü T<sub>bö</sub> = (R<sub>p</sub> + R<sub>i</sub>). t olacaktır. Ancak firmalar dikey bütünleşmeye giderse;  $\Pi_{bs} = R_p (1-t) - C_{bs} = R_p (1-t) - (C_i + K_p + \varepsilon)$  ve toplam vergi yükü T<sub>bs</sub> = R<sub>p</sub> . t olacaktır. Bir başka deyişle vergi yükü (R<sub>i</sub>.t) kadar azalacaktır. Ancak dikey bütünleşmenin neden olduğu bu vergi tasarrufu kısmen etkinlik kaybı ile telafi edilmiştir. Bu durum formüle firmaların artan toplam üretim maliyetini

<sup>12</sup> Model için bkz. (Chamberlain ve Fleenor, 2006, s. 11-12). Modelde sadece semboller değiştirilmiştir.

ifade eden ( $\varepsilon$ )'nin eklenmesi ile ifade edilmektedir<sup>13</sup>.

Dikey bütünleşmeye giden firmaların birleşme öncesi ve sonrası karlılıklarına göre bir seçim yapacakları düşünülecek olursa, bu fark;

$$\Delta = \prod_{bs} - \sum_{j=i,p} \prod_i = R_i \cdot t - \varepsilon \text{ olacaktır.}$$

Eğer  $\varepsilon > R_i \cdot t$ , ise firmalar ayrı kalmayı tercih edecektir,

Eğer  $\varepsilon < R_i \cdot t$ , ise firmalar dikey bütünleşmeyi tercih edecektir,

Eğer  $\varepsilon = R_i \cdot t$ , ise firmalar açısından birleşmenin ya da ayrı kalmanın bir farkı olmayacaktır.

### **EK 1.2. Efektif Vergi Oranları Üzerindeki Etkisi**

GRT'nin sebep olduğu dikey bütünleşme aynı zamanda farklı endüstrilerin efektif vergi oranlarını çarpıtır, yatırım kararlarını etkiler ve ekonomiye vereceği zarar zaman içinde büyür. Bunu göstermek için her biri iki aşamalı üretim gerçekleştiren (A) ve

(B) endüstrileri tasarlanmış, (A)'da verginin sebep olduğu dikey bütünleşmenin etkinlik maliyeti daha büyük ( $\varepsilon > R_i \cdot t$ ), (B)'de ise daha küçük ( $\varepsilon = 0$ ) olduğu varsayılmıştır. Bu durumda (A) endüstrisi dikey bütünleşmeye gitmeyecek, tersine (B) endüstrisi ise birleşecektir.

Her iki endüstrinin de katma değerleri üzerindeki efektif vergi oranları sırasıyla;

$$T_A = [R_i \cdot t + R_{p,t} / R_p - C_i - K_p] \text{ ve}$$

$$T_B = [R_p \cdot t / R_p - C_i - K_p] \text{ olacaktır.}$$

Görüldüğü gibi her iki endüstrinin vergi oranları arasındaki fark sadece ( $R_i \cdot t$ ) kadardır. Bu farkın pozitif olduğu varsayımıyla, dikey bütünleşmeye gitmeyen (A) endüstrisinin efektif vergi oranı ( $T_A$ ), birleşmeyi tercih eden (B) endüstrisinin efektif vergi oranından ( $T_B$ ) oldukça yüksek olacaktır. Bir başka deyişle GRT dikey bütünleşmeye gitmeyen endüstrileri cezalandıracaktır.

<sup>13</sup> Basitlik için üretim maliyetinin sabit olduğu varsayılmıştır.



## KAYNAKÇA

- Anklam, R. L. (2010). Pyramiding in the New Mexico Gross Receipts Tax. August 23. 14 Nisan 2011 tarihinde [www.nmacc.net/RSTPC/RSTP\\_08-23-10-Pyramiding\\_NMGRT.pdf](http://www.nmacc.net/RSTPC/RSTP_08-23-10-Pyramiding_NMGRT.pdf) adresinden erişildi.
- Bird, R. M. (2009). Local Business Taxes in Developing Countries, 25 February. 28 Mart 2011 tarihinde [www.ifc.org/...Raising Taxes Through Regulation.../Local Business Taxes in Developing Countries\\_Bird.pdf](http://www.ifc.org/...Raising_Taxes_Through_Regulation.../Local_Business_Taxes_in_Developing_Countries_Bird.pdf) (28/03/2011) adresinden erişildi.
- Bird, R. M. ve Bahl, R. (2008). Subnational Taxes in Developing Countries: The Way Forward. *IIB Paper*. No. 16, 1-36.
- Bird, R. M. (2005). A Look at Local Business Taxes, Special Report / Viewpoint. *State Tax Notes*. May 30, 685-698.
- Bird, R. M. ve Kenneth J. M. (2001). Taxing Business: A Provincial Affair? C.D. *Howe Institute*. No. 154, 1-32.
- Chamberlain, A. ve Patrick, F. (2006). Tax Pyramiding: The Economic Consequences of Gross Receipts Taxes. *Tax Foundation Special Report*. No: 147, 1-12.
- Collins, J. T. (2010). Florida Gross Receipts Tax. *Journal of State Taxation*. January–February 2010, 52-62.
- Commercial Activity Tax (CAT), General Information. 07 Nisan 2011 tarihinde [http://tax.ohio.gov/divisions/commercial\\_activities/index.stm](http://tax.ohio.gov/divisions/commercial_activities/index.stm) adresinden erişildi.
- Center for Tax and Budget Accountability CTBA (2007). Gross Receipts Tax, 2007. 15 Nisan 2011 tarihinde [www.ctbaonline.org/.../Fact\\_Sheet\\_GrossReceipts\\_3-2007.pdf](http://www.ctbaonline.org/.../Fact_Sheet_GrossReceipts_3-2007.pdf) adresinden erişildi.
- Çelikkaya, A. (2011). Avrupa Birliğinde Kurumlar Vergisini Uyumlaştırma Çabaları: Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı (CCCTB) Önerisi. *Vergi Dünyası Dergisi*. 30(354), 133-142.
- Edizdoğan, N. ve Çelikkaya, A. (2010). *Vergilerin Ekonomik Analizi*. Dora Yayıncılık, Bursa.
- Fournaris, E. G. (2010). Delaware's Business and Occupation Tax. *Journal of State Taxation*. January–February 2010, 35-38.
- Fox, W. F., Luna, L. ve Murray, M. N. (2007). Emerging State Business Tax Policy: More of the Same of Fundamental Change? 08 Nisan 2011 tarihinde [www.taxpolicycenter.org/news-events/.../Fox\\_Luna\\_Murray.pdf](http://www.taxpolicycenter.org/news-events/.../Fox_Luna_Murray.pdf) adresinden erişildi.
- Gall, M. B. ve Kulwicki, L. A. (2006). Critique of the Nexus Standard for Ohio's New Commercial Activity Tax. *Journal of State*

*Taxation*. March 1, 2006.

Gessing, P. J. ve Harry, M. (2007). New Mexico's Harmful Gross Receipts Tax: A Warning to Other States. 12 Nisan 2011 tarihinde [www.heartland.org/custom/semmod\\_policybot/pdf/20802.pdf](http://www.heartland.org/custom/semmod_policybot/pdf/20802.pdf) adresinden erişildi.

Goodman, D. (2010). What Is the New Mexico Gross Receipts Tax? *Journal of State Taxation*. May–June, 41-42.

Gross Receipts Tax. 14 Nisan 2011 tarihinde <http://www.tax.newmexico.gov/All-Taxes/Pages/Gross-Receipts-Tax.aspx> adresinden erişildi.

Keller, R. S. ve Curtis, R. (2009). Enactment of the Michigan Business Tax (MBT), *Journal of State Taxation*. November–December, 27-46.

McLure, C. E. (2011). How and How Not to Tax Business. 07 Nisan 2011 tarihinde [taxes.state.mn.us/mntaxreform/.../how\\_and\\_how\\_not\\_to\\_tax\\_business.pdf](http://taxes.state.mn.us/mntaxreform/.../how_and_how_not_to_tax_business.pdf) adresinden erişildi.

Mikesell, J. L. (2007). Gross Receipts Taxes in State Government Finances: A Review of Their History and Performance. *Background Paper*. No. 53. 14 Nisan 2011 tarihinde <http://www.taxfoundation.org/publications/show/2180.html> adresinden erişildi.

Nunns, J. (2009). Pyramiding and Other Gross Receipts Tax Issues, Presented to the Revenue Stabilization and Tax Policy Commit. 13 Nisan 2011 tarihinde

[www.tax.newmexico.gov/.../Tax.../Tax.../pyramiding\\_and\\_other\\_gross\\_receipts\\_tax\\_issues.pdf](http://www.tax.newmexico.gov/.../Tax.../Tax.../pyramiding_and_other_gross_receipts_tax_issues.pdf) adresinden erişildi.

Pogue, T. F. (2007). The Gross Receipts Tax: A New Approach to Business Taxation? *National Tax Journal*. LX (4), 799-819.

Sigritz, B. (2006). Examining Ohio's Commercial Activity Tax. *State Tax Notes*. February 20, 567-571.

Testa, W. H. ve Rick, M. (2007). Is There a Role for Gross Receipts Taxation? *National Tax Journal*. 60(4), 821–840.

Turner, C. (2009). Gross Receipts Tax Data, Presentation to the Eleventh Annual New Mexico Data Users Conference. 14 Nisan 2011 tarihinde [bber.unm.edu/DUC/TRD.pdf](http://bber.unm.edu/DUC/TRD.pdf) adresinden erişildi.

Ulrich, P. J. (2010). Gross Receipts Taxes in New Jersey: As Rare as an Uncongested Highway. *Journal of State Taxation*. May–June, 29-32.

Wikipedia, (2010). Gross Receipts Tax. 14 Nisan 2011 tarihinde [http://en.wikipedia.org/wiki/Gross\\_receipts\\_tax](http://en.wikipedia.org/wiki/Gross_receipts_tax) adresinden erişildi.

Zodrow, G. R. (2006). Texas Tax Options , The James A. Baker III Institute For Public Policy of Rice University. 13 Nisan 2011 tarihinde [bakerinstitute.org/publications/wp\\_2006002.pdf](http://bakerinstitute.org/publications/wp_2006002.pdf) adresinden erişildi.

