

Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Konaklama ve Yiyecek-İçecek Hizmeti Sunan Turizm İşletmelerinde Katma Değer Vergisi Uygulamalarının Karşılaştırılması

Value Added Tax (VAT) Applications on Lodging and Restaurant Services Supplied by Tourism Companies: Comparison of European Union and Turkish Cases

Ali ÇELİKKAYA*

*Doç. Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Meşelik Kampüsü, 26480 Eskişehir
E-posta: acelikka@ogu.edu.tr

MAKALE BİLGİLERİ

Makale işlem bilgileri:

Gönderilme tarihi : 26 Mayıs 2011
Birinci düzeltme : 23 Haziran 2011
İkinci düzeltme : 18 Temmuz 2011
Üçüncü düzeltme : 28 Temmuz 2011
Kabul : 29 Temmuz 2011

Anahtar sözcükler:

Turizm,
Katma değer vergisi uygulaması,
Konaklama ve restoran hizmetleri.

ARTICLE INFO

Article history:

Submitted : 26 May 2011
Resubmitted : 23 June 2011
Resubmitted : 18 July 2011
Resubmitted : 28 July 2011
Accepted : 29 July 2011

Key words:

Tourism,
Value added taxation,
Lodging and restaurant services.

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, turizm işletmeleri tarafından sunulan "konaklama" ve "restoran" hizmetleri üzerinde katma değer vergisinin etkisini incelemektir. Küresel Kriz ile birlikte bu sorun daha da büyük önem kazanmıştır. Turizm talebi fiyatlara ve dolayısıyla katma değer vergisine karşı oldukça hassastır. Düşük katma değer vergisi oranları ülkelerin turizm piyasasında rekabet edebilirliğini artırırken, yüksek katma değer vergisi oranları turizm talebini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu sebeple birçok Avrupa Birliği üyesi ülke, şu an konaklama ve restoran hizmetlerine standart değil indirilmiş katma değer vergisi oranları uygulamaktadır. Türkiye sadece konaklama hizmetlerinde indirilmiş %8 oran uygulamaktadır, ancak restoran hizmetlerinde %18 yüksek standart oran uygulaması devam etmektedir. Bu da restoran hizmetlerinin rekabet edebilirliğini azaltmaktadır. Bu çalışma, talebin fiyat esnekliğini ölçen ampirik çalışmaların sonuçlarından yola çıkarak Türkiye ve Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkeler arasında bir kıyaslama/karşılaştırma yapmaktadır.

ABSTRACT

The aim of this article is to analyze the impact of Value Added Tax (VAT) on lodging and restaurant services supplied by tourism companies. The impact of VAT on tourism services has gained importance with the global crisis. Tourism is very sensitive to prices, and also to taxes that affect the structure of prices. High or strong VAT rates affect tourism demand negatively but lower VAT rates provide higher compatibility for countries on the tourist market. For this reason, currently most European Union (EU) member states apply the reduced instead of standard rates for tourist lodging and restaurant services. Turkey applies a reduced rate of 8% only for lodging services, but applies the high standard rate of 18% for restaurant services which reduces the competitiveness of the latter. This research, leads with the outcomes of empiric studies that measure the price elasticity of demand, then compares Turkey and EU member states for those aspects.

GİRİŞ

Turizm temel küresel sektörlerden biridir¹. Tüm dünyada turizm talebi çok hızlı bir gelişme göstermektedir. Dünya Seyahat ve Turizm Konseyi'nin

(WTTC) verilerine göre turizmin küresel Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYİH) içerisindeki payı hızla artmaktadır ve bu pay 2010 yılında % 9,2 seviyesine ulaşmıştır (Dwyer ve Spurr 2010).

Turizm talebi özellikle birkaç ekonomik değişkene karşı oldukça hassastır. Bunlardan ilki, kaynak ülkedeki "gelir"dir. Talep teorisine göre lüks mallarda² (turizm gibi) gelir arttıkça bütçe içindeki payları da artmaktadır. Diğer taraftan turizm talebi, gelire olduğu kadar "fiyatlara" karşı da hassas-

¹ Bu çalışma turistik konaklama ve restoran hizmetleri ve bunlardan alınan katma değer vergisi ile sınırlıdır. Zira turizm, kapsamına çok farklı aktörlerin (konaklama, taşımacılık, tur, seyahat, kiralama, gibi) girdiği oldukça geniş bir sektördür. Birleşmiş Milletler Turizm Örgütü (UNWTO) turizm endüstrisini doğrudan ya da dolaylı olarak ilgilendiren kırkın üzerinde vergi (vize, havaalanı, bilet, akaryakıt, ithalat, emlak, kurumlar, alkollü içki, karbon, şans oyunları vergileri gibi) olduğunu ifade etmektedir. Bu vergilerin değişik sınıflandırmaları için bkz., Sheng ve Tsui 2009; Durberry 2008; Barron vd 2001; Gooroochurn ve Sinclair 2005; Corthay ve Loerprick 2009).

² Burada "mal" deyimini "mal ve hizmetleri" kapsayacak şekilde geniş anlamda kullanılmıştır.

tır. Turizm talebini belirleyen başlıca iki fiyat unsuru; ulaşım ve konaklama (gecelik konaklama ve restoran) maliyetidir³. Turizm hizmetleri diğer birçok hizmetin aksine arz noktasında (varış yerinde) sunulduğu için, buna ilişkin harcamalar içerisinde ulaştırma maliyetleri önemli bir yer tutmaktadır. Ancak turizm talebini etkileyen daha önemli bir diğer faktör ise konaklama maliyetleridir. Turizm talebi (varış yerinin seçimi ve sunulan hizmetin kalitesi) bu gibi hizmetlerin maliyetlerinden önemli ölçüde etkilenmektedir. Bir yerdeki fiyatların tahmin edilenden daha yüksek olması o yerde daha az hizmet tüketilmesine ve diğer varış yerlerinin tercih edilmesine neden olmaktadır. Hatta bu durum turistlerin yüksek maliyetli varış yerlerini ziyaret etmekten toplu olarak kaçınmalarına bile yol açabilmektedir (Economic Policy Division 2009).

Dolayısıyla uluslararası rekabet ortamında turizm talebini belirleyen en önemli faktörlerden biri fiyattır. Fiyatı belirleyen en önemli faktörlerden biri ise, katma değer vergisidir. Katma değer vergisi, malın fiyatı içerisinde doğrudan tüketiciye (turiste) yansıtıldığı için, diğer koşulların sabit olduğu varsayımı altında, varış ülkesindeki (turizm hizmetini sunan ülkedeki) fiyatların rakip ülkelere kıyasla daha fazla yükselmesine neden olmaktadır (Dombrowski ve Hodzic 2010).

Avrupa'da son dönemde yapılan ampirik çalışmalar turizm sektöründe katma değer vergisi oranlarının indirilmesinin rekabetin anahtar unsuru olduğunu göstermektedir (Manente ve Zanette 2010). Bu nedenle birçok Birlik üyesi ülke, konaklama ve restoran hizmetlerinde katma değer vergisi oranlarını indirmeye başlamışlardır. Şu an Birlik üyesi ülkelerin tamamına yakını konaklama hizmetlerinde, yarısına yakını da restoran hizmetlerinde indirilmiş oran uygulamaktadır ve bunların büyük bir çoğunluğunda oran %10'un altındadır⁴.

Türkiye'de henüz konaklama ve restoran hizmetlerinden alınan katma değer vergisinin indirilmesinin turizm talebi üzerindeki etkisini ölçen ampirik

bir çalışma yapılmamıştır. Bu çalışmanın amacı, talep kanununun ifade ettiği lüks mallarda fiyat arttıkça talebin azalacağı gerçeğinden ve yapılmış bir kısım ampirik çalışmanın sonuçlarından hareketle, teorik bazda da olsa Avrupa Birliği üyesi ülkelerdeki katma değer vergisi indirimlerinin, turizmdeki rekabeti orta ve uzun dönemde Türkiye'nin aleyhine çevireceğine dikkat çekmektir. Türkiye, Avrupa Birliği'nde yaşanan gelişmelere paralel olarak 2008 yılında olumlu bir adım atmış ve konaklama hizmetlerinde KDV oranlarını indirmiştir, ancak restoran hizmetlerinde yükseltilmiş oran uygulaması devam etmektedir.

Aşağıda turizmde katma değer vergisi indirimlerinin etkilerini ölçen yakın tarihli ampirik çalışmalardan hareketle, güncel katma değer vergisi oranları kullanılarak Avrupa Birliği ve Türkiye'deki durum karşılaştırmalı olarak incelenmeye çalışılmıştır. Avrupa Birliği ile ilgili kısımda; katma değer vergisinin genel özellikleri, turizmde katma değer vergisi uygulaması ve turizmde katma değer vergisi indirimlerinin ülke bazında etkileri yer almıştır. Türkiye ile ilgili kısımda; Türk turizminin genel görünümü, turizme genel anlamda sağlanan teşvikler ve turizmde katma değer vergisi indirimlerinin etkileri ile ilgili değerlendirmeler yapılmıştır. Sonuç kısmında ise bir takım önerilerde bulunulmuştur.

LİTERATÜR İNCELEMESİ

Yakın tarihli literatür özellikle turizmin bir gelir kaynağı olmasına ve turizm faaliyetlerinden elde edilen gelirin sektörün neden olduğu ilave maliyetlerin (negatif dışsallıkların) finansmanında kullanılmasına odaklanmıştır. Gago vd, (2009) katma değer vergisi gibi genel dolaylı vergilerin spesifik vergilere kıyasla, turizmden daha gerçekçi, adil ve tarafsız bir gelir toplama yolu olduğunu ifade etmişlerdir. Sheng ve Tsui (2009), turizmi vergilendirmenin, varış yerinin piyasa gücüne bağlı olarak, dışsallıkları içselleştireceğini ve refah artışına neden olacağını ileri sürmüştür. Gooroochurn ve Sinclair (2005) turizmi vergilendirmenin diğer sektörlerden daha adil ve etkin olacağını göstermişlerdir.

Ancak diğer yandan Avrupa'da katma değer vergisinin bölge içi ve bölge dışı uluslararası turist akışında önemli bir "fiyat göstergesi" olduğu kabul edilmektedir. Bunun aksinin iddia edilmesi, mali ölçülerin turizm piyasasının yapısı üzerindeki etkisini yok saymak anlamına gelecektir. Bu nedenle katma değer vergisi oranlarındaki indirimin,

³ Bunların dışında turizm talebini etkileyen ilave değişkenler olarak hava, ekonomik göstergeler, ülkeler arasındaki ticaret akışı ve özel bir kısım durumlar (son on yılda yaşanan terör saldırıları, tusunamiler, SARS salgını, kuş gribi gibi) sayılabilir (Wason ve Nevin 2008; ayrıca bkz., Yıldırım, 2008).

⁴ Avrupa Birliği GSYİH'sının yaklaşık % 2'si turizm sektöründen sağlanmaktadır. Bu AB-27'de hizmet sektöründeki katma değer (finansal hizmetler hariç) % 6'sına tekabül etmektedir. Avrupa'nın uluslararası turizmdeki payı yaklaşık %54 civarındadır. Avrupa on uluslararası varış noktasından altısını bünyesinde barındırmaktadır. Turizm Avrupa'da ayrıca doğrudan ve dolaylı büyük bir istihdam potansiyeline sahiptir (HOTREC, 2008).

kısmen dahi olsa tüketici hizmetlerinde bir fiyat indirimine dönüşeceği ve turizm talebinde (geceleme sayısına göre ölçülmektedir) bir artışa yol açacağı varsayılmaktadır. Ayrıca katma değer vergisi indirimi tamamen tüketiciye yansıtılmayacağı için sektörün de bundan karlı çıkacağı ifade edilmiştir. Bu düşünce tarzından hareketle, Manente ve Zanette (2010) yaptıkları çalışmada turizm talep esnekliğinin -1,06 ve arz esnekliğinin 2 olduğu İtalya'da, otel ve restoran hizmetlerinde katma değer vergisinin indirilmesinin turistik geceleme yi %3,15, turizmdeki tüketimi %4,4 ve sektör yatırımlarını %2,17 oranında artıracığını ileri sürmüşlerdir. Gago vd. (2009), yaptıkları çalışmada İspanya'da katma değer vergisi ya da diğer dolaylı vergilerin oranlarında ılımlı bir artışın otel konaklama ve restoran hizmetleri dışında bütün sektörlerde çok az bir değişikliğe neden olurken, katma değer vergisi oranlarının aşırı yükseltilmesinin ciddi ekonomik etkilerinin olacağını ileri sürmüşlerdir. Durbarry (2008), yaptığı çalışmada İngiltere'de uluslararası turizm talebinin fiyat (vergi) değişmelerine karşı oldukça hassas olduğu ve turizm fiyatlarındaki her yüzde artışın turist gelişlerinde olduğu kadar toplam ve kişi başına harcama miktarında, oransal olarak daha büyük bir azalışa yol açacağını ileri sürmüştür. Çalışmada ayrıca, katma değer vergisi oranlarındaki indirimin (fiyatlara yansıtılması koşuluyla) turizm sektörünü canlandıracağı gözlenmiştir. Sinclair vd. (2005), yaptıkları çalışmada turistik konaklama ve restoran hizmetlerinde son derece düşük oran uygulayan Güney Kıbrıs'ta, katma değer vergisi oranının yükseltilmesinin turizm harcamalarını kısa dönemde -0,9 ve uzun dönemde -1,6 oranında azaltacağını ileri sürmüşlerdir. Türkiye'de ise henüz katma değer vergisi indiriminin etkisini ölçen ampirik bir çalışma yapılmış değildir. Ancak Aslan, Kula ve Kaplan (2009), yaptıkları talebin fiyat esnekliğini ölçen bir çalışmada Türkiye'de nispi fiyatlardaki %1'lik bir azalışın, turizm talebinde kısa dönemde % 0,2 ve uzun dönemde %0,3 oranında bir artışa yol açacağını ileri sürmüşlerdir⁵. Ayrıca Tezcan vd (2008), yaptıkları teorik çalışmada Türkiye'de oran indirimlerinin olumlu olduğu, ancak turizm işletmelerinin bu indirimleri fiyat farkı gibi düşünmeleri nedeniyle beklenen faydanın sağlanmadığını ileri sürmüşlerdir. Bunların dışında genel anlamda girişimciliğe sağlanan vergi teşviklerini araştıran

(Yardımcıoğlu ve Ay, 2008) ve turizmin ekonomi içerisindeki yerini ölçmeye çalışan (Yıldırım, 2008; Olgaç, 2008) diğer bir kısım teorik ve ampirik çalışmalar mevcuttur.

Sonuç olarak yakın tarihli literatürde de ifade edildiği gibi katma değer vergisi, turizm akışının önemli fiyat parametrelerinden biridir. Bir başka deyişle, turizm sektöründe katma değer vergisi oranlarının indirilmesi, rekabetin anahtar unsuru olarak görülmektedir (Manente ve Zanette 2010). Bu nedenle, birçok Avrupa Birliği üyesi ülke, otel ve konaklama hizmetlerinden alınan katma değer vergisini indirmek suretiyle sektörü teşvik etmeye ve rekabeti arttırmaya çalışmaktadır (Gago vd. 2009). Türkiye'nin bu gelişmelere kayıtsız kalması mümkün değildir.

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE TURİZMDE KDV UYGULAMASI

Katma Değer Vergisinin Genel Özellikleri

AB, Katma Değer Vergisi Direktifi, üye ülkeler için %15'den aşağı olmayacak standart bir oran ve %5'den aşağı olmayacak bir ya da iki indirilmiş oran (üç ve dört sayılı liste) uygulanmasına izin vermektedir⁶. Standart oranın seviyesi ve indirilmiş oranlar ile bunların yüzdesi, üye ülkelere bırakılmıştır. Bununla birlikte, bazı ülkeler için geçiş döneminde kabul edilen ve standart hükümlerden birer sapma niteliğinde olan süper indirilmiş (%5'in altında) ve geçici indirimli oranlar (%5-%15 arası) uygulanmaktadır (HOTREC 2008). Avrupa'da toplam tüketimin yaklaşık üçte biri indirilmiş oranda, üçte ikisi standart oranda (%15-25 aralığında değişen) vergilendirilmektedir (Wason ve Nevin 2008).

Tablo 1, üye ülkelerdeki katma değer vergisi oranlarının gelişimini göstermektedir. Birlik içerisinde Güney Kıbrıs ve Lüksemburg'da %15'den başlayan, Danimarka, Macaristan ve İsveç'te %25'e kadar yükselen çok farklı standart oran uygulaması söz konusudur. 2011 yılında sekiz üye ülke (Yunanistan, İspanya, Letonya, Polonya, Portekiz, Romanya, Finlandiya ve İngiltere) standart ve indirilmiş oranları yükseltmişlerdir. Böylece bir önceki yıl %19,96 olan AB ortalaması (bkz. Dombrovski ve Hodzic 2010), 2011 yılında % 20,72'ye yükselmiştir (European Commission 2011).

⁵ Aslan, Kula ve Kaplandan aktaran kaynak için bkz, Economic Policy Division 2009: 7.

⁶ Standart oran genel katma değer vergisi oranını ifade etmektedir. Ancak bir kısım mal ve hizmetler bu orandan daha düşük bir orana (indirilmiş oran) tabi tutularak katma değer vergisinin "gerileyiciliği" bir ölçüde azaltılmaya çalışılmaktadır. İndirilmiş orana tabi ürünlerin listesi için bkz., 7 no'lu dipnot.

Tablo 1. AB'de Uygulanan Genel KDV Oranları

Ülke	Kod	Sıfır Oran	Süper İndirilmiş Oran	İndirilmiş Oran	Standart Oran	Geçici İndirimli Oran
Avusturya	AT	-	-	10	20	12
Belçika	BE	+	-	6/12	21	12
Bulgaristan	BG	-	-	7	20	-
Çek Cumhuriyeti	CZ	-	-	10	20	-
Danimarka	DK	+	-	-	25	-
Almanya	DE	-	-	7	19	-
Estonya	EE	-	-	9	20	-
Yunanistan	EL	-	-	6,5/13	23	-
İspanya	ES	-	4	8	18	-
Fransa	FR	-	2,1	5,5	19,6	-
İrlanda	IE	+	4,8	13,5	21	13,5
İtalya	IT	+	4	10	20	-
Güney Kıbrıs	CY	+	-	5/8	15	-
Letonya	LV	-	-	12	22	-
Litvanya	LT	-	-	5/9	21	-
Lüksemburg	LU	-	3	6/12	15	12
Macaristan	HU	-	-	5/8	25	-
Malta	MT	+	-	5	18	-
Hollanda	NL	-	-	6	19	-
Polonya	PL	+	-	5/8	23	-
Portekiz	PT	-	-	6/13	23	13
Romanya	RO	-	-	5/9	24	-
Slovenya	SI	-	-	8,5	20	-
Slovakya	SK	-	-	10	20	-
Finlandiya	FI	+	-	9/13	23	-
İsveç	SE	+	-	6/12	25	-
İngiltere	UK	+	-	5	20	-

Not 1: Oranlar (1 Ocak 2011) tarihi itibarıyla günceldir

Not 2: Belçika, Danimarka, İrlanda, İtalya, Güney Kıbrıs, Malta, Polonya, Finlandiya, İsveç ve İngiltere'de sıfır orana tabi mal ve hizmetlerin listesi için bkz., (EC, 2011, 13-14)

Not 2: İspanya, Fransa, İrlanda, İtalya ve Lüksemburg'da süper indirilmiş oranların uygulandığı mal ve hizmetlerin listesi için bkz., (EC, 2011, 11-12).

Not 3: Avusturya, Belçika, İrlanda, Lüksemburg ve Portekiz'de geçici indirimli oranların uygulandığı mal ve hizmetlerin listesi için bkz., (EC, 2011, 9-10).

Kaynak: (Dombrovski ve Hodzic 2010; European Commission 2011).

Tablo 1'den de görüldüğü gibi Birlik içerisinde indirilmiş oran⁷ uygulamayan tek ülke Danimarka'dır. Birlik üyesi yedi ülke bazı mal ve hizmetler için (ecza ürünleri, kitap, gazete, magazin, radyo hizmetleri gibi) ortalaması %3,62 olan süper indirilmiş oranlar uygulanmaktadır. Birlik üyesi beş ülke ortalaması %12,5 olan⁸ geçici indirimli oranlar uygulamaktadır. Birlik üyesi on ülke ise AB Direktifine aykırı (ihracat hariç) olmasına rağmen sıfır oran (ödenen KDV'nin iade alınması) uygulamasını sürdürmektedir (Dombrovski ve Hodzic 2010).

Turizmde Katma Değer Vergisi Uygulaması

AB üyesi ülkelerde turizm işletmelerinde sunulan konaklama hizmetleri, 1992'den beri indirilmiş oranlara tabi tutulmaktadır. Turizm işletmelerinde sunulan restoran hizmetleri ise 1 Haziran 2009 tarihinden itibaren 2009/47/EC Direktifi ile bütün üye ülkelerde indirilmiş oranın uygulanabileceği mal ve hizmetler listesine dahil edilmiştir. Ancak alkollü içecekler ve meşrubatlar, indirilmiş oranın kapsamı dışında tutulmuştur (HOTREC 2011).

Tablo 2'de de görüldüğü gibi on üç ülke konaklama ve restoran hizmetlerinde aynı vergi oranlarını uygulamaktadır. 2011 yılında Litvanya ve Letonya'nın da eklenmesi ile birlikte konaklama hizmetlerinde indirimli oran (%15'in altında) uygulayan ülke sayısı yirmi üçe, Finlandiya'nın eklenmesi ile birlikte restoran hizmetlerinde indirimli oran uygulayan ülke sayısı ise on üçe yükselmiştir. Burada dikkat çeken nokta Güney Kıbrıs, Malta, Polonya, Portekiz ve İspanya'da indirilmiş oranların yükseltilmesi, Yunanistan'da ise konaklamada indirilmiş oranların düşürülmesi, restoran hizmetlerinde ise yükseltilmesi olmuştur. Birlik içerisinde şu an sadece dört ülke (Danimarka, Macaris-

tan⁹, Slovakya ve İngiltere), turistik konaklama için standart oran uygulamaktadır.

Turizmde KDV İndiriminin Etkileri

Katma değer vergisi oranları ile turizm endüstrisinin büyümesi arasındaki ilişki incelendiğinde yüksek katma değer vergisi oranlarının, endüstrinin büyümesini olumsuz yönde etkilediği görülmektedir. McMahan (1999) tarafından yapılan bir araştırma, Avrupa Birliği üyesi ülkelerde (İrlanda hariç) konaklamaya uygulanan katma değer vergisi oranları ile turizm gelirleri arasında negatif bir ilişki (korelasyon katsayısı -0,54) olduğunu göstermiştir¹⁰. Bir başka deyişle, katma değer vergisi oranları endüstrinin büyümesini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu sebeple, Birlik üyesi birçok ülke konaklama ve restoran hizmetlerinden alınan katma değer vergisi oranlarını düşürmüştü ve bunun ekonomiye olumlu yönde yansıdığı gözlenmiştir. Aşağıda ülke bazında turizmde katma değer vergisi oranlarındaki indirimin ekonomik etkileri yer almaktadır (HOTREC 2008; Durbarry 2008; Wason ve Nevin 2008; Economic Policy Division 2009):

İrlanda'da 1980'lerin başlarında konaklama hizmetlerine uygulanan KDV'nin %10'dan %23'e yükseltilmesi, otellerin yaklaşık %10'unu kapanma noktasına getirmiştir. 1985 yılında KDV'nin %8'e düşürülmesinin ardından, ülkeye gelen turist sayısı 1986 yılında 1,9 milyon iken 1990 yılında 3,1 milyona ve 1996 yılında 4,7 milyona yükselmiştir.

Hollanda'da 1969 yılında otel ve restoran hizmetlerinde KDV oranlarının artırılması hafızalarda turizmin felaket yılı olarak kalmıştır. Ülkede iş hacmi %4 azalmış, fiyatlar %7 yükselmiş ve turizm dengesi %12 gerilemiştir. Hollanda, bu kötü tecrübenin bir yansıması olarak şu an konaklama ve restoran hizmetlerine en düşük (%6) indirilmiş oran uygulayan AB ülkelerinden biri olma özelliğine sahiptir.

İngiltere'de 1980 sonrası turizmde, KDV oranının yükseltilmesi, uluslararası turizmden elde edilen geliri önemli ölçüde azaltmıştır. En son 1985 yılında fazla veren turizm dengesi, 1986 yılından itibaren açık vermeye başlamıştır. Buna rağmen İngiltere turizme standart oran uygulamaya devam etmektedir ve 2011 yılında standart oranı %17,5'ten %20'ye yükseltmiştir. İngiltere, bu yönüyle AB içerisinde KDV oranının en yüksek olduğu ülkelerinden biri olma özelliğini sürdürmektedir.

⁷ İndirilmiş oran; gıda maddeleri (alkollü içecekler hariç), su, yakacak, elektrik ve gaz, ecza ürünleri, bazı sağlık yardımları, sakatlara sunulan sağlık hizmetleri, kamu taşımacılığı, kitap, gazete, magazin, kültürel hizmetler, kablolu televizyon, telif ücretleri, sosyal konutlara ait bazı hizmetler, tarımsal faaliyetler, otellerde konaklama, sportif faaliyetler, spor tesislerinin kullanımı, cenaze hizmetleri, tıbbi ve diş hizmetleri, katı atık ve cad-delerin temizliği, gibi hizmetleri kapsamaktadır (Dombrovski ve Hodzic 2010).

⁸ 2011 yılında Portekiz indirilmiş oranı %12'den %13'e yükseltince bir önceki yıl %12,3 olan özel oran ortalaması da 2011 yılında %12,5'e yükselmiştir.

⁹ Macaristan'da konaklama hizmetlerine standart oranın (%25) altında bir oran (%18) uygulanmakla birlikte bu oran AB Direktifi'nin öngördüğü indirilmiş oranın üzerinde olduğundan, Macaristan standart oran uygulayan ülkeler grubuna dahil edilmiştir.

¹⁰ Aktaran kaynak için bkz., (Tezcan vd., 2008).

Tablo 2. Konaklama ve Restoran Hizmetlerinde KDV Oranları

	Oteller		Restoran Hizmetleri			Bar / Cafe Hizmetleri			Yiyecek ve İçecek Alımı		
		Restoran (Yiyecek)	Paket (Yiyecek)	Eve Teslim (Yiyecek)	Alkollü İçecek	Cafe/ Bar (Yiyecek)	Gece Kulübü (Yiyecek)	Alkollü İçecek	Yiyecek	Alkolsüz İçecek	Alkollü İçecek
Avusturya	10	10	10	10	20	10	10	20	10	20	20
Belçika	6	12	6	6	21	12	12	21	6/12/21	21	21
Bulgaristan	7-20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
G. Kıbrıs	8	8	5	5	8	8	8	8	0/5/15/lüx	15	15
Çek Cum..	10	20	10	20	20	20	20	20	10/20	10	20
Danimarka	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
Estonya	9	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Finlandiya	9	13	13	13	23	13	13	23	13	13	23
Fransa	5,5	5,5	5,5	5,5	19,6	5,5	5,5	19,6	5,5	5,5	19,6
Almanya	7	19	7	7/19	19	19	19	19	7	19	19
Yunanistan	6,5	13	13	13	23	13	23	23	13	13	23
Macaristan	18	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
İrlanda	13,5	13,5	13,5	13,5	21	13,5	21	21	0/13,5/21	21	21
İtalya	10	10	10	10	10	10	20	20	4/10/20	4/20	20
Letonya	12	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
Litvanya	9	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
Lüksemburg	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	12/15
Malta	7	18	18	18	18	18	18	18	0	18	18
Hollanda	6	6	6	6	19	6	6	19	6	6	19
Polonya	8	8	8	8	23	8	8	23	5/8	8/23	23
Portekiz	6	13	13/23	13	13	13	13	13	6/13/23	6/13	13/23
Romanya	9	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
Slovakya	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Slovenya	8,5	8,5	8,5	8,5	20	8,5	8,5	20	8,5	8,5	20
İspanya	8	8	8	8	8	8	8	8	4/8	8	18
İsveç	12	25	12	12	25	25	25	25	12	12	25
İngiltere	20	20	20/0	20	20	20	20	20	0	20	20

Avusturya: Süt, kakao (sütlü) ve su %10, kahve, çay ve diğer içecekler (alkollü-alkolsüz) %20 oranına tabidir. Şarap, üretici tarafından doğrudan satılması halinde %12 oranına tabidir. *Belçika:* Restoran hizmetlerine uygulanan orana içecekler (her türlü) dahil değildir. *Bulgaristan:* 1 Nisan 2011 tarihinden itibaren rezervasyon yaptırılan bütün otellerde indirilmiş %9 oranı uygulanacaktır. *Güney Kıbrıs:* Yiyecek hizmeti vermeyen bar, cafe ve gece kulüplerinde hem alkollü hem de alkolsüz içecekler %15'lik standart orana tabidir. *Çek Cumhuriyeti:* Otellerde yarım pansiyon ve kahvaltı %10 oranına tabidir. Alkollü içecekler standart orana tabidir, aynı şey Aynı şey Yunanistan, Fransa, Hollanda ve Polonya için de söz konusudur. *Estonya:* Konaklamaya uygulanan orana kahvaltı dahildir. *Fransa:* Oranlar Deniz Aşırı Bölgelerde %5,5 ve %19,6'lık oranlar sırasıyla %2,1 ve %8,5'e, Corsica'da %19,6'lık oran %8'e indirilmiştir. *Almanya:* Konaklamada %7 oranı sadece odaya uygulanmaktadır. Kahvaltı/yarım pansiyon her zaman %19 oranına tabidir. Hizmet teslimleri %19 oranına tabidir. *Yunanistan:* Ege adalarında oranlar %5, %9 ve %16'ya düşürülmüştür. *Macaristan:* Otel odası için (yarım pansiyon/kahvaltı kiralama dahil) oran 01/07/2007 tarihinden itibaren %18 olarak uygulanmaktadır. Ancak kahvaltı/yarım pansiyon ayrı sunuluyorsa oran %25'tir. *İrlanda:* Restoran hizmetlerine uygulanan orana içecekler (her türlü) dahil değildir. *Letonya:* Konaklamaya uygulanan orana kahvaltı dahildir. *Litvanya:* Otellere uygulanan %9 oranı 31 Aralık 2011'e kadar geçerlidir. *Malta:* Otelin restoran hizmetleri kullanıldığında oran %5'dir. *Polonya:* Çay, kave, mineral su, köpüklü içecekler %23, meyve suları %8 (kahvaltıda servis edilenler %23) oranına tabidir. *Portekiz:* Restoranlarda %13, diğer yerlerde %23 oranı uygulanmaktadır. *Romanya:* Otel odası için (kahvaltı dahil) oran %9'dur. Kahvaltının ayrı sunulması halinde oran %24'dür. *Slovenya:* Yemek hazırlamada KDV oranı %8,5'tir. *İngiltere:* 4 Ocak 2011'den itibaren KDV oranları %17,5'ten %20'ye yükseltilmiştir. 1994'ten itibaren İnsan Adasında konaklama indirilmiş %5 oranına tabidir. Ayrıca catering izni satıldığında %20, değilse %0 oran uygulanmaktadır. Bazı şekerleme ve aparatifler %20 oranına tabidir.

Not: (1 Ocak 2011) tarihi itibarıyla günceldir.

Kaynak: (HOTREC, 2011; European Commission, 2011).

Fransa ve İspanya'da 1990'lı yıllarda lüks otellerde KDV oranının yükseltilmesi otellerin derecelerini düşürmelerine neden olmuştur. Bunun üzerine indirilmiş oran uygulamasına geri dönülmüştür. Fransa ayrıca AB'nin 2009/47/EC Direktifinin ardından restoran hizmetlerinde KDV oranını (alkollü içecekler hariç) %19,6'dan % 5,5'e düşüren (1 Temmuz 2009) ilk ülke olmuştur. Bu değişikliğin hemen ardından, Eylül ayında restoranların yaklaşık % 40'ı fiyatlarını indirdiğini açıklamıştır. Bir başka deyişle, kısa dönemde KDV indirimlerinin fiyatlara olumlu yansdığı gözlenmiştir.

Bulgaristan'da yaşanan ekonomik sıkıntılar nedeniyle 1999 yılında standart KDV oranı %18'den %20'ye (1996-1999 arasında %22) yükseltilmiştir. Ancak bu son derece yüksek oranın fiyat esnek olan turizm sektöründe negatif etkiler doğuracağından endişe edilerek 2007 yılı başından itibaren otel konaklama hizmetlerinde %7 indirilmiş oran (1 Nisan 2011'den itibaren %9) uygulamasına geçilmiştir¹¹. Böylece AB içerisinde "tek oranlı" KDV uygulayan az sayıda ülkeden biri olan Bulgaristan; turizmi teşvik amaçlı olarak bazı otel hizmetlerinde 'indirilmiş oran uygulaması' başlatarak, tek oran uygulamasından vazgeçmiştir.

TÜRKİYE'DE TURİZMDE KDV UYGULAMASI

Türk Turizminin Genel Görünümü

Türkiye'de turizmin GSYİH içerisindeki payı OECD ve AB ortalamalarının üzerindedir. Küresel kriz döneminde biraz düşüş göstermekle birlikte, Türkiye'de turizm gelirlerinin GSYİH içerisindeki oranı ortalama % 4 civarındadır (Bkz. Tablo 3). Buna karşılık OECD ve AB ortalamaları ise %2 civarındadır (OECD 2010).

Türkiye'de turizm gelirlerinin ihracata oranı 2009 yılı itibariyle % 20,8'dir (bkz. Tablo 4). Bu oran dünyanın gelişmiş ülkelerinde % 7, gelişmekte olan ülkelerde ise yüzde % 9,6 civarındadır (OECD 2010).

Türkiye'de turizm çok önemli bir istihdam potansiyeline sahiptir. Turizmdeki doğrudan istih-

dam sayısının 3,2 milyon kişi olduğu tahmin edilmektedir (OECD 2010).

Türkiye bir takım sebeplerle (terörist saldırılar, kuş gribi, karikatür krizi, İsrail-Lübnan ilişkileri, Irak'taki durum, dünya kupası, rakip ülkelerin turist artışı gibi) 2006 yılında turizmde yaşadığı krizi hızlı bir şekilde atlatmayı başarmış ve 2007 yılında turizmde % 18'lik bir büyüme göstermiştir¹². Bu büyüme, 2008 yılında da artarak devam etmiştir. Küresel krize rağmen, Türkiye 2008 yılında turizmde çöküş yaşamayan dört OECD üyesi ülkeden biri ve turist gelişlerinde iki haneli (%25) büyümeyi yakalayan tek OECD üyesi ülke olmuştur¹³. Türkiye'yi %6,6 oranı ile Kore, %5,9 oranı ile Meksiko, %5,6 oranı ile Avusturya takip etmiştir (OECD 2010).

Türkiye 2009 yılı itibariyle dünyada en çok turist çeken (25,5 milyon) yedinci ülke ve en çok turizm geliri (21,3 milyar dolar) elde eden dokuzuncu ülke olmuştur (bkz. Tablo 5). Türkiye'nin 2023 yılı hedefi ise dünyanın ilk beş ülkesi arasında yer almaktır (Ministry of Culture and Tourism 2007).

Böylece, Turizmi Teşvik Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 1982 yılından 2009 yılının sonuna kadar Türkiye'ye gelen turist sayısında yaklaşık 20 kat, turizm gelirlerinde ise yaklaşık 60 kat artış kaydedilmiştir¹⁴. Turizm gelirlerindeki bu hızlı artış sayesinde, Türkiye son 15 yıldaki dış ticaret açığının yaklaşık üçte birini karşılamıştır (Kültür ve Turizm Bakanlığı 2009; ayrıca bkz. Tezcan vd. 2008; Olgaç 2008). Tablo 6, turizm harcama ve gelirlerinin 2007-2009 yılları arasındaki gelişimini göstermektedir.

¹² (bkz., <http://www.kultur.gov.tr/TR/belge/1-66628/turizm-raporlari.html>).

¹³ 2008 yılında Türkiye'nin dışında OECD üyesi olmayan üç ülke daha iki haneli büyümeyi başarmıştır. Bunlar İsrail (%24,4), Mısır (%15,9) ve Endonezya (%13,2) dir. Aralarında AB üyelerinin de bulunduğu diğer ülkelerde ise önemli düşüşler gözlenmiştir. En büyük düşüşler Polonya (%-13,5), Hollanda (%-8,2), Danimarka (%-5,6), Romanya (%-5,5), Kanada (%-4,5), Lüksemburg (%-4,2), İrlanda (%-3,7), Çin (%-3,1) İspanya (-2,3), İngiltere (%-2,2) ve İtalya'da (%-2,1) yaşanmıştır (OECD, 2010).

¹⁴ 1980'li yılların başlarında Türkiye'ye gelen turist sayısı 2,1 milyon kişi ve turizm geliri yaklaşık 840 milyon dolar olarak gerçekleşmiştir (bkz., <http://www.kultur.gov.tr/TR/belge/1-66628/turizm-raporlari.html>).

¹¹ EU-27'de KDV oranlarının tarihsel gelişimi hakkında geniş bilgi için bkz. European Commission, 2011.

Tablo 3. Turizm Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı

Turizm Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı (Cari Alıcı Fiyatlarıyla)

Yıllar	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
	5,1	5,2	4,3	4,1	3,8	3,2	2,8	3,0	3,4

Kaynak: <http://www.kultur.gov.tr/TR/belge/1-74210/turizm-geliri-ve-gideri-gsmh-ve-gsyih-ihracat-ve-ithala-.html> (Erişim Tarihi: 17.02.2011).

Tablo 4. Turizm Gelirlerinin İhracat ve İthalatı Karşılama Oranı

Turizm Gelirlerinin İhracat Gelirleri ve İthalat Giderlerine Oranı

Yıllar	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
	32,1/4,1	33,9/3,7	28,2/3,1	25,1/2,5	24,7/2,5	19,7/2,0	17,2/2,0	16,6/1,7	20,8/2,9

Kaynak: <http://www.kultur.gov.tr/TR/belge/1-74210/turizm-geliri-ve-gideri-gsmh-ve-gsyih-ihracat-ve-ithala-.html> (Erişim Tarihi: 17/02/2011).

Tablo 5. Gelen Yabancı Turist Sayıları ve Turizm Gelirleri

Gelen Yabancı (Milyon)	Turist Sayıları	Dünya'da Turizm Gelirleri (Milyar \$)	
1. Fransa	74,2	1. ABD	94,2
2. ABD	54,9	2. İspanya	53,2
3. İspanya	52,2	3. Fransa	48,7
4. Çin	50,9	4. İtalya	40,2
5. İtalya	43,2	5. Çin	39,7
6. İngiltere	28,0	6. Almanya	34,7
7. Türkiye	25,5	7. İngiltere	30,1
8. Almanya	24,9	8. Avustralya	25,6
9. Malezya	22,1	9. Türkiye	21,3
10. Meksika	21,5	10. Avusturya	-

Kaynak: <http://www.kultur.gov.tr/TR/belge/1-66628/turizm-raporlari.html> (Erişim Tarihi: 17/02/2011).

Kültür ve Turizm Bakanlığı'nın toplam turizm bütçesi, yatırım, transfer ve işletme bütçesi dahil, 2008 yılında yaklaşık 865,5 milyon lira (400 milyon EUR) olmuştur. Bakanlığın turizm yatırım bütçesi ise 2008 yılında 65,1 milyon lira (30 milyon EUR), 2009 yılında 86,8 milyon lira (40 milyon EUR) olmuştur. Diğer kurumların harcamaları da dahil

edildiğinde, 2008 yılında 108,5 milyon lira (50 milyon EUR) olan toplam turizm yatırım harcamaları, 2009 yılında 151,9 milyon liraya (70 milyon EUR) çıkmıştır (OECD 2010: 265). Bir başka deyişle toplam turizm bütçesinin her yıl %10-15'i yatırıma ayrılmaktadır.

Dünya Ekonomik Forumu'nun (WEF) 2009 yılında ikincisini yayınladığı "Turizmde Rekabet Raporunda" bir önceki yılda 130 ülke arasında 54'üncü sırada yer alan Türkiye, iki sıra gerileyerek 133 ülke arasından 56'ncı (Avrupa'da 21'nci) sırada yer almıştır (bkz. Ek Tablo 1). Raporla göre, zengin kültürel mirası (dünya kültür mirası listesindeki on bir eser), uluslararası sergi ve fuarları ve yaratıcı endüstrileri Türkiye'nin üstün yönlerini oluştururken, güvenlik, sağlık, hijyen ve doğal kaynakların korunması ise zayıf yönlerini oluşturmaktadır (bkz. Ek Tablo 2).

Turizme Sağlanan Genel Teşvikler

Türkiye'de turizme teşvik sağlayan çok sayıda düzenleme mevcuttur. Aşağıda bunlardan konumuza ilgilendiren önemli bir kaçı, genel hatlarıyla sunulmuştur¹⁵.

¹⁵ Teşvikler hakkında daha geniş bilgi için bkz., (Kültür ve Turizm Bakanlığı, 2009, 1-39); ayrıca bkz., (Tezcan vd., 2008; Yardımcıoğlu ve Ay, 2008).

Tablo 6. Turizm Harcamaları ve Gelirlerinin Gelişimi

	Turizm Harcamaları (Milyon Dolar)						
	Yıllar				Değişim Oranı		
	2007	2008	2009	2010	2007/07	2008/08	2010/09
Toplam	3 259,6	3 506,4	4 145,7	4 825,2	7,6	18,2	16,4
	Turizm Gelirleri (Milyon Dolar)						
	Yıllar				Değişim Oranı		
	2007	2008	2009	2010	2007/07	2009/08	2010/09
Toplam	18 487,0	21 950,8	21 249,3	20 806,7	18,7	-3,2	-2,1

Kaynak: <http://www.kultur.gov.tr/TR/belge/1-74210/turizm-geliri-ve-gideri-gsmh-ve-gsyih-ihracat-ve-ithala-.html> (Erişim Tarihi: 17.02.2011)

i) Turizme teşvik sağlayan ilk düzenleme 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'dur . Bu Kanun ile hazine ve orman arazilerinin turistik tesis yatırımlarına tahsisi ve bedelin uzun vadede ödenmesi kolaylığı getirilmiştir. Turizm belgeli işletmelerin elektrik, gaz ve su ücretlerinin en düşük tarifeden ödenmesi ve telefon ve teleks taleplerinin ivedilikle yerine getirilmesi sağlanmıştır. Bu tür tesislerde yabancı uzman personel ve sanatkârlar çalıştırılmasına izin verilmiştir (Bkz. 2364 SK, md, 8, 15-18).

ii) Turizme teşvik sağlayan ikinci düzenleme 3624 sayılı "Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun'dur¹⁷. İlk hali ile hedef kitlesi sanayi sektörü olan söz konusu kanunda 5981 Sayılı Kanun¹⁸ ile 2009 yılında yapılan değişiklik ile KO-Bİ tanımında yer alan "sanayi" ibaresi çıkartılarak yalnızca "işletme" ibaresi kullanılmıştır. Böylece KOSGEB destek ve hizmetleri kapsamına "hizmet" sektörü (turizm işletmeleri) de dahil edilmiştir.

iii) Turizme teşvik sağlayan üçüncü düzenleme "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'dır¹⁸. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı'nın uygulanmasına yönelik olarak çıkartılan "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ¹⁹ ile asgari sabit yatırım tutarının üzerindeki yatırımlara; vergi indirimi (indirimli kurumlar veya gelir vergisi oranı uygulanması), sigorta primi, işveren hissesi desteği (31.12.2010'a kadar yatırıma başlanması koşuluyla), yatırım yeri tahsisi, gümrük vergisi muafiyeti, teşvik belgeli yatırımlarda KDV istisnası (makine ve teçhizat ile yerli teslimler için) ve faiz desteği sağlanmıştır. Bu teşvikler, genellikle İstanbul ili dışındaki dört gruba ayrılan illerdeki üç yıldız ve üstündeki otelleri kapsamaktadır. Faiz desteğinden ise sadece üçüncü ve dördüncü gruptaki illerin yararlanmasına karar verilmiştir.

iv) Turizme teşvik sağlanan dördüncü düzenleme 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun "Geçici muafıklar" başlıklı 5'nci maddesinin (b) fıkrasıdır. Buna göre; turizm müessesesi belgesi almış olan Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin işletmelerine dahil olan binalar, inşalarının sona erdiği veya mevcut binaların bu maksada tahsis edilmesi halinde turizm müessesesi belgesinin alındığı yılı

takip eden bütçe yılından itibaren beş yıl süre ile emlak vergisinden muaf tutulacaktır.

v) Bunların dışında ayrıca 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'nun 3'üncü maddesi uyarınca "uluslararası anlaşmalar ve özel kanun hükümleri tarafından aksi öngörülmedikçe; yabancı yatırımcılar tarafından Türkiye'de doğrudan yabancı yatırım yapılmasına izin verilmiştir. 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşvikine İlişkin Kanun kapsamında sosyo-ekonomik gelişmişlik endeksi eksi olan illerde 01.04.2005 tarihinden itibaren faaliyete geçen ve asgari on işçi çalıştıran turizm konaklama tesislerinin enerji giderlerinin %20'sinin Hazine'ce karşılanması kararlaştırılmıştır.

Turizmde Katma Değer Vergisi Uygulaması

Türkiye'de Katma Değer Vergisi 1985 yılından itibaren uygulanmaktadır. 2010 yılı itibariyle toplam vergi gelirlerinin %32,1'i katma değer vergisinden sağlanmıştır²¹. Katma değer vergisinde standart oran %18 olup bazı mal ve hizmetlerde bu oran %1 ve % 8 şeklinde uygulanmaktadır (Bkz. Ek Tablo 3). Turistik restoran hizmetleri ilk gruba, konaklama hizmetleri ise ikinci gruba dahildir.

Türkiye uluslararası rekabet koşulları altında 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı²² eki (II) sayılı listenin (B) bölümünde yer alan; otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme (yatma-barınma-kalma) hizmetlerinde (alkollü içecekler hariç) KDV oranını 1.1.2008 tarihinden itibaren %18'den %8'e indirmiştir²³. Ancak konaklama tesislerinde geceleme hizmetinin dışında verilen yemek, eğlence, spor, ütü, kuru temizleme gibi hizmetler bu kapsamda değildir. Ayrıca geceleme hizmetleri kapsamında sunulan alkollü içeceklere²⁴ ait yüklenilen KDV'nin konaklama tesisleri tarafından hesaplanan KDV'den indirilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte alkollü içeceklere isabet eden hizmet bedelinin ayrı fatura edilmesi veya faturada ayrı olarak göstermesi halinde bunlar için yüklenilen KDV indirilebilecektir. 2008/13234 sayılı BKK ile 09.02.2008 tarihinden itibaren seyahat acenteleri tarafından sunulan aracılık hizmetlerinin bedelleri de indirimli oran

¹⁶ (RG Tarih: 16/03/1982, RG No: 17635).

¹⁷ (RG Tarih, 20/04/1990, RG No: 20498).

¹⁸ (RG Tarih, 05/05/2009, RG. No:27219).

¹⁹ (RG Tarih: 16.07.2009, RG.No: 27290).

²⁰ (RG Tarih: 28.07.2009, RG. No: 27302).

²¹ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_57.xls.htm

²² (RG.Tarih: 30/12/2007, RG.No: 26742).

²³ Geniş bilgi için bkz., Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ No 108 (RG. Tarih: 26/02/2008, RG. No: 26799), Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ No 107 (RG. Tarih: 04/01/2008, RG. No: 26746).

²⁴ Kolalı gazozlar hariç Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan içecekler.

uygulanacak konaklama hizmetlerinin kapsamına dahil edilmiştir.

Konaklama hizmetlerinin yanında 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı listenin (B) bölümünde yer alan; ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler (hazır yemek şirketleri dâhil), lokanta, içkili lokanta, kebabçı gibi yerlerde verilen yeme içme hizmetleri de 1.1.2008 tarihinden itibaren %8 oranında KDV'ye (hizmetin alkollü içeceklerle isabet eden kısmı hariç) tabi tutulmaya başlamışlardır. Ancak 2009/15200 sayılı BKK ile 15.07.2009 tarihinden itibaren üç yıldız ve üzerindeki oteller, tatil köyleri ve benzeri tesisler bünyesindeki lokantalarda sunulan yeme içme hizmetleri yeniden %18 oranında KDV'ye tabi tutulmaya başlanmıştır. Bir başka deyişle turistik konaklama tesislerinde verilen restoran hizmetleri indirilmiş oranın kapsamından çıkartılmıştır.

AB mevzuatı ile uyum paralelinde 01.01.2008 tarihinden itibaren konaklama hizmetlerinde KDV'nin %18'den %8'e indirilmesi, Türkiye'nin 2023 turizm stratejisi için atılmış önemli bir adımdır. Ancak restoran hizmetlerinde (her şey dahil sistemi hariç) KDV oranı önce %8'e indirilmiş ardından yeniden %18'e yükseltilmiştir. KDV oranlarındaki bu değişikliklerin ardından turizm talebinin önemli göstergeleri olan ülkeye gelen yabancı turist sayısında (bkz. Tablo 7) ve gecelik konaklama sürelerinde (bkz. Tablo 8) kısa vadede (2008-

2010 yılları arasında) önemli bir değişiklik yaşanmamıştır.

Ancak katma değer vergisi oranlarında yapılan bu değişikliklerin gerçek etkileri uzun vadede daha gerçekçi olarak gözlenebilecektir. Nitekim birçok AB üyesi ülke, küresel kriz sonrası konaklama ve restoran hizmetlerinde katma değer vergisini önemli ölçüde indirmiştir (bkz. Tablo 2). Belçika, Almanya, Fransa, Lüksemburg, Hollanda, Portekiz ve Yunanistan gibi ülkeler konaklamada Türkiye'den daha düşük indirilmiş oranlar uygulamaktadır. Ayrıca Birlik üyesi on üç ülke, restoran hizmetlerinde Türkiye'nin aksine indirilmiş oran uygulamaktadır (bkz. Tablo 3). Dolayısıyla uzun dönemde turizm talebinin aynı hizmetlerin daha düşük fiyata sunulduğu rakip Avrupa ülkelerine kayma ihtimali yüksektir (Tezcan, vd. 2008). Her ne kadar 2011 yılında bir kısım Birlik üyesi ülkeler (Güney Kıbrıs, Finlandiya, Malta Polonya, Portekiz ve İspanya) uyguladıkları indirilmiş oranları birer-ikişer puan yükseltteler dahi, AB hala turizmde rekabet avantajını sürdürmektedir (bkz. Tablo 3).

Katma değer vergisinin rekabet üzerindeki etkisini göstermek için Dombrowski ve Hodzic basit bir model geliştirmişlerdir (Dombrowski ve Hodzic 2010). Bu modelde $E_y, x = -1,5$ olduğu²⁵ varsayılmıştır. Böyle bir durumda tek kişilik bir odanın ge-

²⁵ (y), otelde konaklamanın ve restoranda yemek yemenin talep miktarını, (x) ise sunulan hizmetlerin KDV oranını ifade etmektedir.

Tablo 7. Turizmde Toplam Giriş-Çıkış ve Ortalama Harcama

Yıllar	Toplam			Yabancı			Vatandaş		
	Turizm Gelirleri (1000\$)	Ziyaretçi Sayısı	Ortalama Harcama (\$)	Turizm Geliri (1000 \$)	Ziyaretçi Sayısı	Ortalama Harcama (\$)	Turizm Geliri (1000\$)	Ziyaretçi Sayısı	Ortalama Harcama (\$)
2001	10 067 155	13 450 121	748	7 386 246	11 276 532	655	2 680 908	2 173 589	1 233
2002	11 900 925	15 214 516	782	9 009 677	12 921 981	697	2 891 247	2 292 535	1 261
2003	13 203 144	16 302 050	810	9 676 623	13 701 418	706	3 526 520	2 600 632	1 356
2004	15 887 699	20 262 640	784	12 124 059	17 202 996	705	3 763 639	3 059 644	1 230
2005	18 153 504	24 124 501	752	13 929 300	20 522 621	679	4 224 203	3 601 880	1 173
2006	16 850 947	23 148 669	728	12 556 829	19 275 948	651	4 294 117	3 872 721	1 109
2007	18 487 008	27 214 988	679	13 989 952	23 017 081	608	4 497 055	4 197 907	1 071
2008	21 950 807	30 979 979	709	16 801 618	26 431 124	636	5 149 189	4 548 855	1 132
2009	21 249 334	32 006 149	664	15 853 074	27 347 977	580	5 396 260	4 658 172	1 158
2010	20 806 708	33 027 943	630	15 577 357	28 510 852	546	5 229 352	4 517 091	1 158

Kaynak: <http://www.kultur.gov.tr/TR/belge/1-74210/turizm-geliri-ve-gideri-gsmh-ve-gsyih-ihracat-ve-ithala.html> (Erişim Tarihi: 17.02.2011).

Tablo 8. Turizm Tesislerinde Ortalama Kalış Süresi ve Doluluk Oranı

Tesislerde Ortalama Kalış Süresi ve Doluluk Oranı									
Yıllar	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
	3.06/45.62	3,29/48,68	3,28/46,90	3,29/50,7	3,20/52,38	2,90/47,26	2,94/51,12	3,12/51,51	3,13/48,90

Kaynak: <http://www.kultur.gov.tr/TR/belge/1-74210/turizm-geliri-ve-gideri-gsmh-ve-gsyih-ihracat-ve-ithala-.html> (Erişim Tarihi: 17.02.2011).

celik konaklama maliyetinin 100 Euro ve restoran da bir öğünün bedelinin 10 Euro olması halinde, her iki hizmete de süper indirilmiş oran (%3) uygulayan Lüksemburg, yüksek standart oran (%25) uygulayan Danimarka ve ilkinde indirilmiş (%8) oran, ikincisine standart (%18) oran uygulayan Türkiye arasındaki rekabette talep miktarı, Lüksemburg'da %4,5, Danimarka'da %37,5 ve Türkiye'de %12 oranında azalacaktır. Bir başka deyişle rekabetten en avantajlı ülke, KDV oranının en düşük olduğu Lüksemburg olacaktır. Bu farazi model dahi KDV oranları yükseldikçe talebin daha da azalacağını göstermek bakımından faydalıdır. Ancak talepteki gerçek azalmayı görebilmek için gerçek esneklik hesaplamalarının yapılması gereklidir. Türkiye için henüz böyle bir çalışma yapılmış değildir. Türkiye için sadece turizmin genel talep esnekliğini ölçen az sayıda ampirik çalışma yapılmıştır. Bunlardan birinde Aslan, Kula ve Kaplan (2009) nispi fiyatlardaki %1'lik bir azalışın, turizm talebinde kısa dönemde % 0,2 ve uzun dönemde %0,3 oranında bir artışa yol açacağını bulmuşlardır (aktaran kaynak için bkz Economic Policy Division 2009: 7).

Buradan da hareketle şu an için söylenebilecek olan KDV'nin (fiyatın temel belirleyicisi varsayılmıştır) indirilmesi ve bunun da satıcılar tarafından fiyatlara yansıtılması halinde turizm talebinin olumlu yönde etkilenecek olmasıdır. Bu aynı zamanda uzun dönemde talebi ve dolayısıyla bütçe hasılatını daha da artıracaktır²⁶. Tam tersine KDV oranlarının yükseltilmesi halinde ise turizm talebi, nispi fiyatların daha düşük olduğu Yunanistan gibi (2011'de konaklamada KDV %6,5'e indirilmiştir) rakip AB üyesi ülkelere kayacak ve bütçe hasılatı, bundan negatif yönde etkilenecektir. Turizmin Türkiye ekonomisi için olan önemi göz önünde bulundurulduğunda, bu arzulanan bir durum değildir. Dolayısıyla politika yapımcıların konaklama ve restoran hizmetlerinde uygulanan KDV oranlarında değişikliğe giderken bu gerçeği göz önünde bulundurmaları gereklidir.

²⁶ Turizmde KDV oranının indirilmesinin ayrıca kayıt dışı ekonominin azaltılmasına, kalifiye olmayan işçi istihdamının artmasına, temel ve kültürel ihtiyaçların tatmini edilmesine de (otel ve restoranlardan daha fazla yararlanmak gibi) fayda sağlayacağı unutulmamalıdır (HOTREC 2008).

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Turizm hizmetlerinin vergilendirilmesinin üç temel faydası vardır. Bunlardan ilki ve belki de en önemlisi, bütçeye gelir sağlamaktır. Bazı gelişmiş ülkelerde vergi gelirlerinin ortalama %10'u turizmden sağlanmaktadır. Bu oran turizmin temel gelir kaynağı olduğu bazı küçük ada ülkelerinde ise %100'e ulaşmaktadır. Turizm hizmetlerinin vergilendirilmesinin diğer faydaları ise, vergi yükünün çoğunlukla ihraç edilmesi (turistlere aktarılması) ve negatif dışsallıkların içselleştirilmesidir. Bir kısım ampirik araştırmalar bu faydalara hizmet edecek en uygun verginin katma değer vergisi olduğunu göstermektedir. Ancak bu çalışmalar aynı zamanda katma değer vergisinin uluslararası turist akışında önemli bir "fiyat göstergesi" olduğunu ve rekabet edebilirliği artırmak için konaklama ve restoran hizmetlerine uygulanan katma değer vergisi oranlarının indirilmesi gerektiğini de ifade etmektedir²⁷ (Manente ve Zanette 2010; Gago vd, 2009; Sheng ve Tsui 2009; Gooroochurn ve Sinclair 2005).

Bu nedenle birçok Avrupa Birliği üyesi ülke, otel ve konaklama hizmetlerinden alınan katma değer vergisini indirmek suretiyle sektörü teşvik etmeye çalışmaktadır (Gago vd. 2009). Örneğin Yunanistan, Ege Adaları'nda katma değer vergisini %30 daha indirimli uygulamaktadır (HOTREC 2008; Ministry of Culture and Tourism 2007). Benzer şekilde, bir vergi cenneti olan Güney Kıbrıs, konaklama hizmetlerine diğer sektörlerden oldukça düşük katma değer vergisi oranları uygulayarak uluslararası turizm talebini çekmeye çalışmaktadır (Economic Policy Division 2009; Corthay ve Loepnick 2009; Sinclair vd 2005). Bu örnekleri çoğaltmak mümkündür.

Türkiye'de turizm önemli bir ekonomik potansiyele sahip olup, Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYİH) içerisindeki payı OECD ve AB ortalamalarının oldukça üzerindedir. Dünyada yakın dönemde yaşanan finansal ve ekonomik krize rağmen, Türkiye

²⁷ Örneğin katma değer vergisi ya da eşdeğer bir vergi basit bir hesaplamayla 1000 Euro olan bir haftalık tatilin net fiyatını Danimarka'da 1250 Euro'ya, Almanya'da 1070 Euro'ya ve Türkiye'de 1080 Euro'ya çıkarmaktadır.

turizmde iki haneli (%25) büyümeyi yakalayan tek OECD üyesi ülke olmuştur. Bu gün gelinen noktada 1980'li yılların başlarında yaklaşık iki milyon olan ülkeye gelen turist sayısı, 26 milyona ulaşmıştır. Bu sayede dış ticaret açığı önemli ölçüde azalmış ve istihdam olanakları artmıştır. Bu başarının sürdürülebilmesi ve 2023 yılında dünyanın ilk beş turizm ülkesinden biri olma hedefine ulaşılabilmesi için, turizmin ciddi anlamda teşvik edilmesi gereklidir.

Türkiye uluslararası rekabet koşulları altında 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme (yatma-barınma-kalma) hizmetlerinde (alkollü içecekler hariç) KDV oranını 1.1.2008 tarihinden itibaren %18'den %8'e indirmiştir. Ayrıca 2008/13234 sayılı BKK ile 9.2.2008 tarihinden itibaren seyahat acenteleri tarafından sunulan aracılık hizmetlerinin bedelleri de indirimli oran uygulanacak konaklama hizmetlerini kapsamına dahil edilmiştir. Bu, AB'ye uyum paralelinde atılmış son derece olumlu bir adımdır. Ancak şu an turizmde ilk varış noktası olma özelliğine sahip Avrupa'dan yirmi dört ülke de konaklama hizmetlerinde indirilmiş oran uygulamaktadır ve bunlardan yirmi bir tanesinde oran %10 ve altındadır. Dolayısıyla Türkiye'nin konaklama hizmetlerinde KDV oranını yükseltmek gibi bir şansı bulunmamaktadır. Tam tersine, ilerleyen dönemlerde Avrupa'daki gelişmelere bağlı olarak daha da aşağı çekmesi gerekecektir.

Türkiye diğer yandan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler (hazır yemek şirketleri dâhil), lokanta, içkili lokanta, kebabçı gibi yerlerde verilen yeme içme hizmetlerini de (hizmetin alkollü içeceklerle isabet eden kısmı hariç) 1.1.2008 tarihinden itibaren %8 oranında KDV'ye tabi tutmaya başlamıştır. Ancak çok kısa bir süre sonra 2009/15200 sayılı BKK ile 15.07.2009 tarihinden geçerli olmak üzere bilinmeyen bir gerekçeyle üç yıldız ve üzerindeki oteller, tatil köyleri ve benzeri tesisler bünyesindeki lokantalarda sunulan yeme içme hizmetleri, bu kapsamdan çıkartılarak %18 oranında KDV'ye tabi tutulmaya başlanmıştır. Böylece Türkiye, restoran hizmetlerine en yüksek oran uygulayan Avrupa ülkelerinden biri haline gelmiştir. Her ne kadar "her şey dahil" sistemi ile çalışan işletmelerde restoran hizmetleri indirimli orana tabi olsa da bu tür hizmetlerin ayrı olarak sunulduğu işletmelerde resto-

ran hizmetleri standart orana tabi tutulmaktadır. Bu da daha önce ifade edilen gerekçelerle uluslararası rekabet açısından arzulanan bir durum değildir. Dolayısıyla ilerleyen süreçte restoran hizmetlerinde uygulanan katma değer vergisinin AB ülkelerine paralel olarak indirilmesinde yarar vardır.

Konaklama ve restoran hizmetlerine uygulanan KDV oranlarındaki bu değişikliklerin kısa vadede önemli bir etkisi gözlenmemiştir. Nitekim 2008-2010 yılları arasında turizm talebinin temel iki göstergesi olan ülkeye gelen yabancı turist sayısında ve gecelik konaklama sürelerinde ciddi bir değişiklik yaşanmamıştır. Ancak katma değer vergisi oranlarında yapılan bu değişikliklerin gerçek etkisi, uzun vadede daha net olarak ortaya çıkacaktır. Çünkü birçok AB üyesi ülke, küresel kriz sonrası konaklama ve restoran hizmetlerinde katma değer vergisi oranlarını önemli ölçüde indirmiştir. Belçika, Almanya, Fransa, Lüksemburg, Hollanda, Portekiz ve Yunanistan gibi ülkeler, konaklama hizmetlerinde Türkiye'den daha düşük indirilmiş oranlar uygulamaktadır. Ayrıca Türkiye'nin aksine Birlik üyesi on üç ülke, restoran hizmetlerinde indirilmiş oran uygulamaktadır. Dolayısıyla uzun dönemde turizm talebinin, aynı hizmetlerin daha düşük fiyata sunulduğu rakip Avrupa ülkelerine kayma ihtimali yüksektir. Her ne kadar 2011 yılında bir kısım Birlik üyesi ülkeler (Güney Kıbrıs, Finlandiya, Malta Polonya, Portekiz ve İspanya) uyguladıkları indirilmiş oranları birer-ikişer puan yükseltsele dahi, AB hala turizmde rekabet avantajını sürdürmektedir.

Avrupa'da yapılan yakın tarihli ampirik çalışmalar, katma değer vergisi oranlarındaki indirimin, kısmen dahi olsa tüketici hizmetlerinde bir fiyat indirimine dönüşeceğini ve turizm talebinde bir artışa yol açacağını göstermektedir. Ayrıca katma değer vergisi oranlarındaki indirim, tamamen tüketiciye yansıtılmayacağı için sektörün de bundan karlı çıkacağı kabul edilmektedir. Türkiye'de turizmde katma değer vergisi oranlarının etkisini ölçen ampirik bir çalışma henüz yapılmış değildir. Ancak turizmin talep esnekliğini ölçen çalışmalar (bkz. (Aslan, Kula ve Kaplan 2009) nispi fiyatlardaki %1'lik bir azalışın, turizm talebinde kısa dönemde % 0,2 ve uzun dönemde % 0,3 oranında bir artışa yol açacağını göstermektedir. Buradan hareketle fiyatın temel belirleyicisi olan KDV'nin indirilmesinin, satıcılar tarafından fiyatlara yansıtılması koşuluyla (Bkz. Tezcan vd. 2008) turizm talebini olumlu yönde etkileyeceğini söylemek mümkündür. Bu

aynı zamanda uzun dönemde talebi ve dolayısıyla bütçe hasılatını daha da artıracaktır. Tam tersine KDV oranlarının yükseltilmesi halinde ise turizm talebi nispi fiyatların daha düşük olduğu rakip AB üyesi ülkelere (Yunanistan gibi) kayacak ve bütçe hasılatı bundan negatif yönde etkilenecektir. Turizmin Türkiye ekonomisi için olan önemi göz önünde bulundurulduğunda, bu arzulan bir durum değildir. Dolayısıyla politika yapıcıların konaklama ve restoran hizmetlerinde uygulanan KDV oranlarında değişikliğe giderken, bu gerçeği göz önünde bulundurmaları gereklidir.

Sonuç olarak turizmde KDV indiriminin turizm talebi üzerinde doğrudan ve dolaylı önemli etkileri olduğu görülmektedir. Avrupa'da son dönemde ülke bazında konaklama ve restoran hizmetleri üzerindeki katma değer vergisi yükünün azaltıl-

masının ekonomik sonuçlarını ölçmeye yönelik somut çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Benzer şekilde Türkiye'de de turistik konaklama ve restoran hizmetlerinden alınan katma değer vergisinin indirilmesinin, tüketime, yatırıma, istihdama ve genel bütçeye olan etkilerini ölçecek ampirik çalışmaların yapılmasında büyük yarar ve gereklilik bulunmaktadır.

BEYAN

Bu çalışma, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi tarafından 17-19 Mayıs 2011 tarihleri arasında Bişkek/ Kırgızistan'da düzenlenen 3. Uluslararası Girişimcilik Kongresinde sunulan "Turizm İşletmelerinde Katma Değer Vergisinin Etkisi: Türkiye-Avrupa Birliği Karşılaştırması" başlıklı bildirinin yeniden gözden geçirilmiş ve güncelleştirilmiş halidir.

EKLER

EK Tablo 1. Türkiye'nin Turizm Rekabet Endeksi, 2009

	Sıralama (133 ülke)	Puan
<i>2009 Endeksi</i>	56	4,2
1.Turizme ilişkin yasal düzenlemeler	63	4,6
1.1.Politika kuralları ve düzenlemeler	44	4,8
1.2.Çevresel sürdürülebilirlik	104	4,1
1.3.Koruma ve güvenlik	92	4,6
1.4.Sağlık ve hijyen	62	4,8
1.5.Turizmin önceliği	46	4,7
<i>2. Turizmde iş çevresi ve alt yapı</i>	60	3,7
2.1.Hava taşımacılığı alt yapısı	44	3,8
2.2.Kara taşımacılığı alt yapısı	62	3,6
2.3.Turizm alt yapısı	44	4,0
2.4.ICT alt yapısı	57	3,1
2.5.Turizm endüstrisinde fiyat rekabeti	109	4,0
<i>3. Turizmde insan, kültür ve doğal kaynaklar</i>	44	4,3
3.1.İnsan kaynakları	72	5,0
3.1.1.Eğitim ve öğretim	79	4,5
3.1.2. Kalifiye işgücü	49	5,5
3.2.Turizmin cazibesi	47	5,0
3.3.Doğal kaynaklar	89	2,8
3.4.Kültürel kaynaklar	27	4,3

Kaynak: World Economic Forum, 2009, 360.

Ek Tablo 2. Türkiye'nin Rekabette Avantajlı ve Dezavantajlı Olduğu Alanlar

Göstergeler	Sıra	A/D	Göstergeler	Sıra	A/D
1: Yasal Düzenlemeler			8: Turizm Alt Yapısı		
1.1. Yabancı haklarının yaygınlığı	42	+	8.1. Otel odaları	64	-
1.2. Mülkiyet hakları	83	-	8.2. Başlıca araç kiralama şirketleri	1	+
1.3. Yatım kurallarının işletmelere etkisi	50	+	8.3. ATM cihazları	52	-
1.4. Vize gerekleri	21	+	9: ICT Alt Yapısı		
1.5. İkili hava anlaşmalarının şeffaflığı	43	+	9.1. İşletmelerin internet kullanımı	46	+
1.6. Kamu politikalarında şeffaflık	97	-	9.2. İnternet kullanıcıları	74	-
1.7. Bir işe başlama için gerekli süre	9	+	9.3. Telefon hatları	55	-
1.8. Bir işe başlamanın maliyeti	74	-	9.4. Geniş bant internet abone sayısı	46	+
2: Çevresel Sürdürülebilirlik			9.5. Mobil telefon abonesi	62	-
2.1. Çevresel kuralların katılığı	84	-	10. Turizmde Fiyat Rekabeti		
2.2. Çevresel kuralların uygulanması	86	-	10.1. Bilet vergileri, havaalanı harçları	22	+
2.3. Turizmdeki gelişmenin devamlılığı	55	-	10.2. Satın alma gücü paritesi	96	-
2.4. Karbon dioksit emisyonu	61	-	10.3. Vergilemenin etkinliği ve hacmi	122	-
2.5. Partikül madde yoğunluğu	78	-	10.4. Akaryakıt fiyat düzeyi	127	-
2.6. Tehlikeli türler	98	-	10.5. Otel fiyat endeksi	57	-
2.7. Çevresel anlaşmaların onayı	125	-	11: İnsan Kaynakları		
3: Koruma ve Güvenlik			11.1. İlk öğretime kayıt	77	-
3.1. Terörizm maliyeti	117	-	11.2. Yüksek öğretime kayıt	84	-
3.2. Polis hizmetlerinin güvenilirliği	83	-	11.3. Eğitim sisteminin kalitesi	77	-
3.3. Cinayet ve tecavüz maliyeti	65	-	11.4. Yerel eğitim ve araştırma hizmeti	68	-
3.4. Trafik kazaları	100	-	11.5. Meslek içi eğitim	90	-
4: Sağlık ve Hijyen			11.6. Kiralama ve yangın pratikleri	51	-
4.1. Fiziksel yoğunluk	65	-	11.7. Yabancı işçi çalıştırma kolaylığı	87	-
4.2. Sağlık koruma hizmetlerine erişim	63	-	11.8. HIV yaygınlığı	1	+
4.3. Sağlıklı içme suyuna erişim	53	-	11.9. HIV/AIDS'nin etkisi	37	+
4.4. Hastane yatakları	68	-	11.10. Hayat sigortası	55	-
5: Turizmin Önceliklendirilmesi			12: Turizmin Çekiciliği		
5.1. Devletin turizm önceliği	35	+	12.1. Turizmin şeffaflığı	96	-
5.2. Devletin turizm harcamaları	121	-	12.2. Yabancılara karşı tutum	42	+
5.3. Piyasanın ve markanın rekabeti	41	+	12.3. İş seyahatlerinin uzatılması	3	+
5.4. Turizm fuarları	14	+	13: Doğal Kaynaklar		
6: Hava Taşımacılığı Alt Yapısı			13.1. Dünya doğal mirası sayısı	23	+
6.1. Hava taşımacılığının kalitesi	55	-	13.2. Korunan alanlar	114	-
6.2. Yurt içi uçuş kapasitesi	19	+	13.3. Doğal çevrenin kalitesi	116	-
6.3. Yurt dışı uçuş kapasitesi	25	+	13.4. Bilinen türlerin sayısı	63	-
6.4. 1000 kişi başına kalkış	67	-	14: Kültürel Miras		
6.5. Hava alanı yoğunluğu	81	-	14.1. Dünya kültür mirası sayısı	17	+
6.6. Hava yolu şirketi sayısı	14	+	14.2. Spor stadyumları	79	-
6.7. Uluslararası hava yolculuğu ağı	52	-	14.3. Uluslararası sergi ve fuar sayısı	28	+
7: Kara Taşımacılığı Alt Yapısı			14.4. Yaratıcı endüstrilerin ihracatı	31	+
7.1. Yol kalitesi	54	-			
7.2. Yol alt yapı kalitesi	69	-			
7.3. Liman alt yapı kalitesi	88	-			
7.4. Kara taşımacılığı ağının kalitesi	19	+			
7.5. Yol yoğunluğu	47	+			

Sıra: 133 ülke arasında, (+): Avantaj, (-): Dezavantaj

Kaynak: World Economic Forum, 2009, 360-361

EK Tablo 3. Güncel Katma Değer Vergisi Oranları

(I) Sayılı Liste (%1)	(II) Sayılı Liste (%8)
1. Kuru üzüm, incir, kayısı, ceviz, fındık, antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı, kestane, leblebi, ayçiçeği çekirdeği, kabak çekirdeği	1. Gıda Maddeleri
2. Mazi, palamut, kendir tohumu, kanola (kolza), kitre, meyan kökü-balı-hülasası, çöven, sumak yaprağı, defne yaprağı, ihlamur, kekik, adaçayı, mahlep, kimyon, susam, anason, haşhaş tohumu, rezene tohumu, süpürge teli ve tohumu ile bunlardan mamul süpürgeler, kapari (kebere), harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kişniş, acıbadem, kuzu göbeği mantar, şeker pancarı,	2. Kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı, 3. Sığır ve atların, koyun ve kuzuların (astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz ve benzerleri, Hint, Çin, Moğolistan ve Tibet kuzuları hariç), keçi ve oğlakların (Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç) ham post ve derileri
3. Buğday, arpa, mısır, yulaf, çavdar, darı, çeltik, soya, kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla, nohut, mercimek, patates, kuru soğan, sarımsak, zeytin, zeytinyağı, küçük ve büyükbaş hayvanlar (arılar dahil),	4. İplikler ve iplik imali için hazırlanan her nevi filamentler, lifler, 5. Her nevi mensucat, emdirilmiş, sıvanmış, kaplanmış veya lamine edilmiş dokumaya elverişli mensucat, dokunmamış mensucat, vatka, keçe ile her nevi dantela, kordela, kordon ve bunlardan mamul iç ve dış giyim eşyası, ev tekstil ürünleri
4. Buğday unu, buğday unundan imal edilen ekmekler (kepekli olanlar dahil, diğer katkı maddeliler hariç), yufka,	6. İşlenmiş post, deri ve köseleler ile bunların takitleri ve bunlardan mamul giyim eşyası, Sığırların kürkleri
5. Buğday, arpa, mısır, çeltik, fasulye, yer fıstığı, ayçiçeği, soya, şeker pancarı, patates, pamuk, nohut, yonca, korunga, adi ve diğer fiğler, sorgum, sudan otu ve sorgum-sudan melezinin sertifikalı tohumlukları ile sertifikalı meyve fidanları,	7. Her nevi maddeden mamul ayakkabı, terlik, çizme, çanta vb, Bavul, valiz, halılar ve diğer dokumaya elverişli maddelerden yer kaplamaları vb, Fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri
6. Toptancı hallerinde faaliyette bulunanlara ve bunlar tarafından gerçek usule tabi katma değer vergisi mükelleflerine yapılan taze sebze ve meyve (mamulleri hariç) teslimleri	8. Ödeme kaydedici cihaz teslimleri, Takoğraf cihazı teslimleri, Gazete kağıdı ile baskı ve yazı kağıtlarının teslimi, Kitap ve benzeri yayımlar Kurşun kalem, boya kalemleri, okul defterleri, vb.
7. Suni dölleme için dondurulmuş hayvan spermaları	9. Eğitim ve öğretim hizmetleri, öğrenci taşıma servis hizmetleri ile yurtlarda verilen hizmetler, Sinema vb giriş ücretleri.
8. Gazete ve dergiler	10. Mamalar, kan ürünleri, aşılar, beşeri tıbbi ürünler, parazit ve predatörler, bitki koruma ürünleri, veteriner ispençiyarı ve tıbbi müstahzarlar
9. Motorlu taşıtlardan yalnız "kullanılmış" olanlar	11. İnsan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri, ambulans hizmetleri
10. Penetrasyon asfalt (cut-back asfaltlar hariç) teslimi	12. Dişçilikte ve tıpta kullanılan araç ve malzemeler
11. Net alanı 150 m ² 'ye kadar konut teslimleri ve bunlara isabet eden arsa payları	13. Küşpe, nişastacılık artıkları tam yağlı soya (fullfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapiyoka (manyok), sorgum ve her türlü fenni karma yemler, (kedi-köpek mamaları hariç), hayvan yemleri
12. Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri	14. Gazino ve benzeri hariç, kahvehane, pastane, lokanta, içkili lokanta, kebabçı vb.yerlerde (2009/15200 sayılı B KK ile eklenen ibare, Yürürlük: 15/07/2009) (birinci sınıf lokanta ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri bünyesindeki lokantalar hariç) verilen hizmetler (bu yerlerde verilen hizmetlerin alkollü içeceklerle isabet eden kısmı hariç)
13. Sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan net alanı 150 m ² 'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri	15. Konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti, (2008/13234 sayılı BKK ile değiştirilen sıra, Yürürlük:09/02/2008), işletme belgeli acentelerce müşterilere aktarılan geceleme hizmet tutarı ve ve bu hizmete ilişkin aracılık bedelleri. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinden yararlanmayanlara verilen tüm hizmetler ile geceleme hizmetiyle beraber verilen ancak ayrıca belgelendirilen ya da geceleme hizmetine ait belgede ayrıca fiyatlandırılan hizmetler bu sıra kapsamında yer almaz. Geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklerle ilişkin yüklenilen KDV indirilemez
14. Cenaze hizmetleri	16. Yaşlı, sakat ve düşkünler için bakım ve huzurevleri ile yetimhanelerde verilen hizmetler,
15. Teslimleri katma değer vergisinden istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralanması hizmeti	17. Belediyeler ve bunların iktisadi işletmeleri tarafından verilen atık su hizmetleri, Tarım alet ve makineleri (traktör dahil), örgü makineleri

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=830> (Erişim Tarihi: 18.02.2011)

KAYNAKÇA

- Barron, G. N., Bill, K. ve Roy, C W. (2001). Arguing for and Against Tourism Taxation: Insights from the Scottish Context, *Scottish Affairs*, 37, http://www.scottishaffairs.org/backiss/pdfs/sa37/sa37_Barron_Kerr_and_Wood.pdf, Erişim Tarihi: 16.02.2011.
- Corthay, L. ve Loeprick, J. (2009). Taxing Tourism in Developing Countries, *Business Taxation*; 14, <https://www.wbginvestimentclimate.org/uploads/InPractice%20-%20Tax%20and%20Tourism.pdf>, Erişim Tarihi: 16.02.2011.
- Dwyer, L ve Spurr, R. (2010). Tourism Economics Summary, <http://www.sustainabletourisonline.com/awms/Upload/Resource/Tourism%20Economics%20Summary%20WEB.pdf>, Erişim Tarihi: 16.02.2011.
- Durberry, R. (2008). Tourism Taxes: Implications for Tourism Demand in the UK, *Review of Development Economics*, 12(1): 21–36.
- Dombrowski, R. ve Hodzic, S. (2010). Impact of Value Added Tax on Tourism, *International Business and Economics Research Journal*, 9 (10): 131-138.
- Economic Policy Division (2009). The Impact of a Reduced Rate of VAT on Restaurants, http://finance.gov.mt/image.aspx?site=MFIN&ref=2010_The%20Impact%20of%20a%20reduced%20rate%20of%20VAT%20on%20restaurants, Erişim Tarihi: 15.02.2011.
- European Commission (2011). VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, January, Brussels, Belgium, ec.europa.eu/taxation_customs/.../vat/...vat.../rates/vat_rates_en.pdf, Erişim Tarihi: 24.05.2011.
- Gago, A., Xavier, L., Fidel, P. ve Miguel R. (2009). Specific and General Taxation of Tourism Activities, Evidence From Spain, *Tourism Management*, 30: 381–392.
- Gooroochurn, N. ve Sinclair, M. T. (2005). Economics of Tourism Taxation Evidence from Mauritius, *Annals of Tourism Research*, 32 (2): 478–498.
- Hotrec (2011). Vat Tables, http://www.hotrec.org/pages/policy_areas/taxation/#/tdvs:1, Erişim Tarihi: 23.05.2011.
- Hotrec (2008). VAT Brochure, http://www.hotrec.eu/files/view/506-hotrec-vat_brochure_2008-final_version.pdf, Erişim Tarihi: 14.02.2011.
- <http://www.kultur.gov.tr/TR/belge/1-74210/turizm-geliri-ve-gideri-gsmh-ve-gsyih-ihracat-ve-ithala-.html>, Erişim Tarihi: 17.02.2011.
- <http://www.kultur.gov.tr/TR/belge/1-66628/turizm-raporlari.html>, Erişim Tarihi: 17.02.2011.
- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VII/CVII/Tablo_57.xls.htm, Erişim Tarihi: 18.02.2011.
- <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=830>, Erişim Tarihi: 18.02.2011.
- Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ No 108 (RG. Tarih: 26/02/2008, RG. No: 26799).
- Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ No 107 (RG. Tarih: 04/01/2008, RG. No: 26746).
- Kültür ve Turizm Bakanlığı (2009). Türkiye’de Turizm Sektörüne Sağlanan Teşvik ve Destekler, Teşvik Çalışma Grubu, Aralık 2009, Ankara, <http://www.kultur.gov.tr/TR/dosya/1-229746/h/turizmtesvikleri.pdf>, Erişim Tarihi: 24.02. 2011.
- Manente M. ve Zanette M. (2010). Macroeconomic Effects of a VAT Reduction in the Italian Hotels & Restaurants Industry, *Economic Systems Research*, 22(4): 407–425.
- Ministry of Culture and Tourism (2007). Tourism Strategy of Turkey-2023, <http://www.kulturturizm.gov.tr/genel/text/eng/TST2023.pdf>, Erişim Tarihi: 17.02.2011.
- OECD (2010). Tourism Trends and Policies 2010, <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/fulltext/8510011e.pdf?expires=1298454287&id=0000&accname=ocid56027450&checksum=FA455E039A1B10B33206258E73C8B774>, Erişim Tarihi: 23.02.2011.
- Olğaç, S. (2008). Turizm Gelirlerinin Antalya’nın Ekonomik Büyümesine Etkisinin Analizi, *IV. Lisansüstü Turizm Öğrencileri Araştırma Kongresi*, (Editör: N. Kozak), 23-27 Nisan, Antalya: 729-737, Başak Ofset, Ankara.
- Sheng, Li ve Tsui, Y. (2009). Taxing Tourism: Enhancing or Reducing Welfare? *Journal of Sustainable Tourism*, 17 (5): 627–635.
- Sinclair, M. T., Adam B. ve Nishaal G. (2005). Modeling Tourism Impacts on Small Island Economies: Evidence From Cyprus, Malta And Mauritius, http://www.irfd.org/events/wfsids/virtual/papers/sids_tsinclairretal.pdf, Erişim Tarihi: 16.02.2011.
- Tezcan, K., Karadeniz, E., Kandır, S.Y. ve Önal, Y.B. (2008). Türk Turizm Sektörünün Gelişimi Açısından Uygulanan Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi, *IV. Lisansüstü Turizm Öğrencileri Araştırma Kongresi*, (Editör: N. Kozak), 23-27 Nisan, Antalya: 827-851, Başak Ofset, Ankara.
- Wason, G. ve Nevin, M. (2008). The Impact of Lower VAT Rates on UK Visitor Attractions and Accommodation, Summary Report February 2008, <http://www.tourismsoutheast.com/files/market-intelligence/pdf/The%20Impact%20of%20Lower%20VAT%20Rates%20on%20UK%20Visitor%20Attractions%20and%20Accommodation.pdf>, Erişim Tarihi: 16.02.2011.
- World Economic Forum (2009). The Travel and Tourism Competitiveness Report, https://members.weforum.org/pdf/TTCR09/TTCR09_FullReport.pdf, Erişim Tarihi: 23.02.2011.
- Yardımcıoğlu M. ve Ay H. M. (2008). Türkiye’de Girişimcilik Üzerindeki Vergi Kolaylıkları, 2. Uluslararası Girişimcilik Kongresi, 7-10 Mayıs 2008, Bişkek, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi Yayınları: 12, Kongreler Dizisi: 16, 306-316.
- Yıldırım, C. (2008). Turizm Sektörünün Türkiye Ekonomisindeki Yeri, *IV. Lisansüstü Turizm Öğrencileri Araştırma Kongresi*, (Editör: N. Kozak), 23-27 Nisan, Antalya: 164-173, Başak Ofset, Ankara.