

ISSN: 1304-0251

MALİYE
ARAŞTIRMA MERKEZİ
KONFERANSLARI

Altmışınca Seri - Yıl 2016 (2)

MALİYE ARAŞTIRMA MERKEZİ YAYIN NO : 103

ISSN : 1304-0251

MALİYE ARAŞTIRMA MERKEZİ KONFERANSLARI

Altmışınclı Seri - Yıl 2016 (2)

İstanbul, 2017

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları—İstanbul: İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakóltesi Maliye Araştırma Merkezi, 1955-

c.: Őekil, grafik, tablo; 24 cm.

Yılda iki sayı.

ISSN 1304-0251

Elektronik ortamda da yayınlanmaktadır:

<http://dergipark.gov.tr/iuamamk>

1. EKONOMİ – SÜRELİ YAYINLAR. 2. MALİYE – TÜRKİYE.

Baskı-Cilt:

Kültür Sanat Basımevi

www.kulturbasim.com

Sertifika No: 22032

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 60. Seri
İstanbul: İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, 2016-[2].

MALİYE ARAŞTIRMA MERKEZİ KONFERANSLARI
LECTURES OF PUBLIC FINANCE

EDİTÖR / EDITOR-IN-CHIEF

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü
Öğretim Üyesi

EDİTÖR YARDIMCISI / ASSOCIATE EDITOR

Yard. Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN

İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü
Öğretim Üyesi

YAYIN KURULU / EDITORIAL BOARD

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR

Prof. Dr. Nagihan OKTAYER IŐIKLAR

Prof. Dr. Binhan Elif YILMAZ

Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ

Yard. Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN

DANIŐMA KURULU / ADVISORY BOARD

Prof. Dr. şahin AKKAYA

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Pınar AKKOYUNLU

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Haluk ALKAN

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Figen ALTUĞ

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Erkan AYDIN

Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. Turgay BERKSOY

Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. Mustafa ÇELEN

Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. Nilgün ÇİL

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Mithat Zeki DİNÇER

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Esra EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Mustafa ERDOĞDU

Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. Jarko FIDRMUC

Zeppelin University

Doç. Dr. Jan FIDRMUC

Brunel University

Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ

Bahçeşehir Üniversitesi

Prof. Dr. Ahmet İNCEKARA

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Ahmet KALA

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Muhittin KAPLAN

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Halim KAZAN

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Halil İbrahim SARIOĞLU

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Elif SONSUZUOĞLU

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Nazan SUSAM

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Ahmet TABAKOĞLU

Marmara Üniversitesi

Prof. Dr. Nihal TUNCER

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Gülden ÜLGEN

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÖRK

Galatasaray Üniversitesi

Prof. Dr. Billur YALTI

Koç Üniversitesi

Prof. Dr. Serhat YANIK

İstanbul Üniversitesi

Prof. Dr. Turan YAY

Yıldız Teknik Üniversitesi

Prof. Dr. Habib YILDIZ

İstanbul Üniversitesi

- Maliye Araştırma Merkezi Konferansları hakemli bir dergidir. Gönderilen makaleler en az üç hakeme gönderilerek değerlendirilmektedir.
- Bu dergide yayımlanan makalelerin içerdiği görüőler ile bilim ve dil bakımından sorumluluğu yazarlarına aittir.
- Dergide yayımlanan makaleler kaynak gösterilmeden kullanılamaz.

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları'nın 60. Serisi'nde yer alan makaleler için hakemlik yardımında bulunan değerli öğretim üyelerine teşekkür ederiz.

Yayın Kurulu

SUNUŞ

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları dergisinin 60'ıncı serisini oluşturan bu sayısında, hakem değerlendirme sürecinden geçerek yayın kurulunca uygun görülen üç makale yer almaktadır.

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR'ın "Vergi Kuralı", Prof. Dr. Mustafa ÇELEN ile Yrd. Doç. Dr. Hnkr GÜLER'in "Türkiye'nin KDV Hasılat Performansının Değerlendirilmesi ve Avrupa Birliği lkeleriyle Karşılaştırılması" ve Araştırma Görevlisi Zinnur BBEK'in "Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Tespitine İlişkin Yeni Yöntemler" başlıklı makalelerinin okurlarımızın ilgisini çekeceğini umuyorum.

Dergimiz için zaman ayırarak hakemlik katkısında bulunan çok değerli ğretim üyelerine saygı ve Őukranlarımı sunarım. Ayrıca, yayına hazırlık sürecinde özveriyle alışan Yrd. Doç. Dr. nder BİNGL ile Araştırma Görevlisi Zinnur BBEK'e teőekkür ediyorum.

Prof. Dr. S. Ateş OKTAR
Maliye Araştırma Merkezi Müdürü
ve
Dergi Yayın Koordinatörü

İÇİNDEKİLER

Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Serisi 60. SERİ

- **SUNUŞ**
- **Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR**
Vergi Kuralı..... 1-14
- **Prof. Dr. Mustafa ÇELEN,**
Yrd. Doç. Dr. Hünkar GÜLER
Türkiye'nin KDV Hâsılat Performansının
Değerlendirilmesi ve Avrupa Birliği Ülkeleriyle
Karşılaştırılması..... 15-54
- **Ar. Gör. Zinnur BÖBEK**
Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Tespitine İlişkin
Yeni Yöntemler 55-83

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
60. Seri / Yıl 2016 - [2]

VERGİ KURALI

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü

ÖZET

Vergi Kuralı kendisini doğuran sosyal, siyasal, iktisadi, mali ve teknolojik sebepleri tam ve doğru olarak yansıtmazsa görevini yapamaz. Diğer taraftan, maddi olgular ne kadar mükemmel analiz edilmiş olurlarsa olsunlar, kural hukuki yazım tekniğine hakim hukukçular tarafından kaleme alınmamışsa, kural koyucunun iradesini ortaya koymakta yetersiz kalır. Bu nedenle, vergi kuralının oluşturulmasına ilişkin çalışmaların iki ayrı ekseninde yürütülmesi gerekmektedir. İlk olarak, maddi gerçeklikten hareketle, kurala olan ihtiyaç ve kuralın maddi dünyadaki muhtemel etkileri ölçülerek değerlendirilmelidir. İkinci olarak ise ölçme ve değerlendirme sonuçları kanun yazma tekniği uzmanlarınca kurallar dünyasına en iyi şekilde aktarılmalıdır. İyi vergi kuralı disiplinler arası ortak bir çalışmanın eseridir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Kuralı, Vergi Kanunu, Vergi Hukuku, Kanun Yapma, Hukuk, Kanun

THE TAX RULE

ABSTRACT

If the Tax Rule do not reflect entirely and correctly the reasons which create itself such as social, political, economic, fiscal and technological reasons, it cannot do its task. On the other hand, even if material facts have been analyzed perfectly, the rule will not be adequate to represent of the will of lawmaker unless it is written by law technicians who are experts on legal writing technic. Therefore, activities for creating of the tax rule must be implemented along two separate axis. Firstly, need for the rule and the probable effects of the rule on the real world have to be measured and evaluated. Secondly, results of measuring and evaluating have to be carried to the world of rules in the best way by the experts of writing technic of legal regulations. The good tax rule is the output of the interdisciplinary work.

Keywords: Tax, Tax Rule, Tax Code, Tax Law, Making Law, Law, Code

GİRİŞ

Anayasa ile tanınan istisnalar dışında, hukuk kuralları ilke olarak siyasal karar alma sürecinde oluşur. Kamusal tercihler oylama yolu ile ortaya çıktıktan sonra, ihdas olunacak hukuk kuralları, dil özellikleri, mantık ve dilbilim kuralları göz önüne alınarak tasarlanır. Bu tasarım esnasında, yeni kuralların yürürlükteki hukuk sistemi ile uyum sağlamasına da dikkat edilir.

Hukuk sistemini oluşturan unsurların birbirleri ile uyumu ve her bir unsurun sistemin bütünü ile uyumu hukuk politikasının tutarlılığı bakımından da önemlidir. Şüphesiz ki genelden özele ya da sistemin bütününden alt sistemlere gidildikçe (özel hukuk, kamu hukuku)¹ bu uyumun sağlanması daha da önem kazanır. Örneğin, vergi sistemi birbiri ile uyumlu olduğu gibi sistemin bütünü ile de uyumlu olan (olması gereken) unsurlardan (vergilerden) oluşur².

Vergi kanunlarının hazırlanmasının diğer kanunlarda olduğu gibi belli yöntem ve tekniklerin kullanılmasını gerektirmesinin yanı sıra, vergi olgusunun çok boyutlu yapısı vergi kurallarının oluşturulmasında geniş bir sosyolojik, siyasal, iktisadi-mali ve teknik bir bakış açısının varlığını da zorunlu kılar. Vergi kuralı, kaynaklandığı sosyal, siyasal, ekonomik ve mali sebepler ile teknolojik sebepleri tam ve doğru olarak yansıtmadığı takdirde, kendisinden beklenen işlevleri yerine getiremez. Vergi kuralını doğuran sosyal sebepler, toplumun vergiye bakışı ve tepkileri; siyasal sebepler, kamusal tercihler; iktisadi-mali sebepler, fiskal amacın yanı sıra tam istihdam ve fiyat istikrarının sağlanması, gelirin yeniden bölüşümünün sağlanması, iktisadi büyüme ve kalkınmanın gerçekleştirilmesi; teknolojik sebepler, yeni teknolojilerin vergilendirme süreçlerine etkileri bağlamında tartışılmaktadır.

Vergi kuralının, bu kuralın konulmasıyla izlenen amacı eksik veya hatalı yansıması ya da hiç yansıtmaması her şeyden önce kanun koyucunun iradesinin tam olarak ortaya konulmasını engeller. Bu durumda kural, mükemmel bir şekilde kaleme alınmış olsa bile işlevsiz kalmaya mahkûm

¹ Daha alt sistemlere örnek olarak; medeni hukuk, borçlar hukuku, ticaret hukuku, idare hukuku, ceza hukuku, bütçe hukuku ve vergi hukuku gösterilebilir.

² “Sistem”, tanım gereği birbiriyle uyumlu elemanlar bütünüdür. Güneş Sistemi, dolaşım sistemi, sinir sistemi vb bu anlamı açık olarak ortaya koymaktadır.

olacaktır. Bu nedenle, vergi hukuku ile ilgili kuralların oluşturulmasında sadece kanun hazırlama usul ve tekniklerine uygun davranılması yeterli görülmemelidir. Diğer taraftan da söz konusu amaçlar ne kadar doğru ve eksiksiz belirlenmiş olursa olsun, hukuki yazım tekniğine vakıf uzmanlarca uygun şekilde metne yansıtılmadıkları takdirde, kanun koyucunun gerçek iradesi doğrultusunda hayata geçirilmeleri mümkün olmayacaktır.

Bu makalede, vergi kanunlarının hazırlanması sürecine ilişkin değerlendirme ve önerilerde bulunulacaktır.

I- OLUŞTURULACAK VERGİ KURALININ TESPİTİ SORUNU

Vergi sayılarla ilgili olduğu halde, vergi kanunu kelimeler, sözler, sözcüklerle ilgilidir. Genellikle insanlar vergi kurallarının sözünden (lâfzından) çekindikleri için vergiden çekinirken, vergi hukukçularının vergiden çekinme nedeni verginin sayısal özelliğidir³. Vergi, kelimelerden, sözlerden çok gelir, kazanç, hasılat, gider, malvarlığı, işlem tutarı gibi değerlerle ilgili olduğundan, ilişkiler hesaplanabilir, hukuki sonuçlar da sayısal niteliklidir⁴.

Gerçekten de bu sayısal özellik verginin en önemli özelliklerinden biridir. Sözel olan vergi kanunu ya da vergi kuralıdır. O halde verginin sayılar dünyası ile kelimeler dünyası arasında bir yerde bulunduğunu söylemek mümkündür.

Oluşturulacak vergi kuralının kapsam ve niteliği, o kuralın konulmasını gerektiren nedenlere göre değişiklik arz eder. Vergi, sosyolojik, siyasal, iktisadi-mali, teknik ve şüphesiz ki hukuki bir olgu olduğundan, vergi kuralının inşası sürecinde verginin bütün bu niteliklerinin dikkate alınması gerekir.

Verginin ilk ve temel varlık sebebi, devlet hazinesine ilişkin olanı, mali (fiskal) fonksiyonudur. Geçmiş toplumsal ortak hayat kadar eski olan verginin ilk amacı Babil'den Eski Mısır'a, Antik Yunan'dan Roma'ya Orta-

³ David W.WILLIAMS, Geoffrey MORSE, **Principles of Tax Law**, 4th Edition, London:Sweet&Maxwell, 2000, s. 20.

⁴ Karş. Salih ŞANVER, "Vergi Hukuku Düzeninin Temelleri", **Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan**, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayını, İstanbul, 1988, s. 13.

çağ'dan Yeniçağ'a sadece kamu harcamalarının⁵ karşılanması olmuştur⁶. Mali (fiskal) amaç vergilemenin asli amacı olmaya devam etmekle birlikte, XVIII. yüzyıldan itibaren vergilerin mali amaç dışında, toplumsal, ekonomik vb ekstra-fiskal amaçlara da hizmet edecek şekilde kullanıldığı görülmektedir.

Çağlar boyunca vergilemeden beklenen görev ve faydalar değiştiğçe vergi türleri ve bileşimleri de değişmiştir. Belli dönemlerde egemen olan toplum, iktisat ve siyaset doktrinleri, kendi vergileme doktrinlerini de yaratmışlardır. Fizyokrasi'de, Klasik İktisat Doktrini'nde, Keynesçi, Parasalcı, ve Yeni Klasik İktisat Doktrinleri ile tüm bunların çok sayıdaki türevlerinde vergileme anlayışı farklı olmuştur. Farklılık sadece doktrinler arasında değil aynı doktrin içinde dahi görülebilmektedir.

Çeşitliliğine rağmen, konuya ilişkin doktrinlerin esas olarak iki sorunsal ekseninde yer aldığı ifade edilebilir. İlki, doğada var olan düzenin toplumda, dolayısıyla ekonomide de bulunduğudır. İkincisi ise, ekonomide böyle bir doğal düzen bulunmadığıdır. Ekonomik doğal düzen fikrinin Adam Smith ve ünlü nitelendirmesi "görünmez el" (*invisible hand*) ile özdeşleştiği söylenebilir. Ekonomide esas olanın düzen değil düzensizlik olduğunu savunan ve 1929 Büyük Ekonomik Krizinden sonra yükselen görüşlerin ana fikri devlet müdahalesinin zorunlu olduğu aksi halde düzenin asla yeniden kurulamayacağıdır. Bu sorunsal çerçevesinde, 1933 yılında Almanya'da zamanın Maliye Bakanı Dr. Schacht döneminde ve aynı yıl Amerika Birleşik Devletleri'nde Başkan Franklin Roosevelt'in The New Deal Politikaları kapsamında ekonomiye bozulan dengenin yeniden oluşturulması için fiili müdahalelerde bulunulmuştur. Müdahalenin teorik formülasyonunu ise John Maynard Keynes 1936 yılında yayımladığı ünlü kitabında yapmıştır⁷.

⁵ Kamu harcamaları ile kastedilen, büyük yatırım harcamaları, saray ve hükümdarlara ait harcamalar ve diğer bazı devlet harcamalarıdır.

⁶ Vergilemenin tarihçesi hakkında Bak. Günter SCHMÖLDERS, **Genel Vergi Teorisi**, 4. Baskıdan Çeviren: Salih Turhan, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1976, ss.3-33.

⁷ **İstihdam Faiz ve Paranın Genel Teorisi** (*The General Theory of Employment, Interest and Money*).

Bu sınırlı açıklamalar bile, vergi kuralının konulması sürecinde çok sayıda parametre ve değişkenin dikkate alınması gerektiğini göstermektedir.

II- VERGİ KURALINI ETKİLEYEN HUKUK DIŞI ALANLAR VE ETKİ MEKANİZMALARI

Hukuk doğrudan doğruya, doğal bir olgu olan toplumdan kaynaklandığından, köken olarak o da doğal bir niteliğe sahip olmuştur. Ayrıca, hukuk toplum tarafından dikkate alınarak toplum gücü ile desteklenmemesi halinde uygulanamayacağı için de pozitif bir niteliğe sahiptir. Bu nedenle, pozitif hukuk kurallarının etkinliği, uygulandıkları zaman ve yerdeki ihtiyaçlara uygunluk derecelerine ve toplumsal gelişmeye katkılarına göre ölçülmelidir⁸.

Vergi kuralı ihtiyacı doğuran nedenler de vergiye olan ihtiyacı doğuran nedenlerden farklı değildir. Vergiye olan ihtiyaç esas olarak toplumsal yaşamdan kaynaklanır. Robinson Crusoe dünyasına benzeyen toplumun olmadığı hipotetik bir modelde, toplumsal ihtiyaçlar ile bu ihtiyaçları karşılamak için yapılan harcamalar olmayacağından vergi de olmayacaktır.

Verginin ilk ve en eski sebebi, toplum halinde yaşayan insanların ortak kamusal ihtiyaçlarının karşılanması için gereken mali kaynakların sağlanmasıdır. Ortak kamusal ihtiyaçların karşılanması için üretilip topluma sunulan hizmetlerin niteliği bunların vergi ile finansmanını zorunlu kılmaktadır. Bu hizmetlerin, fayda bölünmezliği özelliği ve bu özelliğin türevi olan tüketimde rekabetin olmaması, finansmana katılmayanların hizmetten yararlanmaktan mahrum bırakılmaması gibi diğer özellikleri, kamusal finansmanın, başka bir deyişle vergi ile finansmanın temel gerekçesini oluşturur. O halde verginin ilk ve temel sebebi, ortak yaşamın doğurduğu kamusal ihtiyaçlardan kaynaklanması nedeniyle iktisadidir.

Her ne kadar bütçenin genelliği ilkesi, belli kamu gelirlerinin belli kamu giderlerine tahsisine imkân vermese de bu ilke, vergi ve vergi dışı gelirlerle finanse edilecek kamu hizmetlerinin ayırt edilmesine engel değildir. Bu nedenle, vergi kuralının oluşturulması sürecinde, önce kamu hizmetinin

⁸ Sıddık Sami ONAR, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 1. Cilt, 3. Baskı, Hak Kitabevi, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, ss.262-263.

niteliğinin doğru olarak tespit edilmesi gerekir. Piyasa finansmanı araçlarının kullanılabilceği alanlarda verginin kullanılması, kamusal finansman araçlarının kullanımının zorunlu olduğu alanlarda piyasa finansman araçlarının kullanılması vergileme ile izlenen amaçlardan önemli sapmalara yol açacaktır.

Vergi kuralının oluşturulması sürecinde, ilk aşamada kamusal hizmet ihtiyacının tespiti yapıldıktan sonra; ihtiyacın toplumsal yapı ve ilişkiler ile bağlantısının kurulacağı ve vergiye karşı mükellef tepkilerinin dikkate alınacağı sosyolojik ve sosyal psikolojik değerlendirme aşamasının, salınacak verginin niteliği ve kapsamının kararlaştırılacağı kamusal seçiş aşamasının ve son olarak, mülkiyet hakkına cebri bir müdahale olması nedeniyle hukuki değerlendirme ve tasarım aşamasının tamamlanması gerekmektedir. Bu değerlendirmelerden birinin dahi eksik olması, kuralın da eksik olmasına neden olacaktır.

Vergi kuralları vergi sistemlerini oluşturan yapı taşlarıdır. Uygulamada vergi sistemleri, bir “usta tasarımcı” tarafından iyi bir vergi sisteminin optimal gereklerine göre değil, toplumsal, ekonomik ve siyasal yapı ve gelişmelere uygun olarak oluşturulmaktadır. Bununla birlikte, iyi bir vergi sisteminin niteliklerine ilişkin düşünce ve ilkeler onsekizinci yüzyılın ikinci yarısından itibaren iktisatçılar ve düşünürler tarafından ortaya konulmuştur. Yeterli gelir sağlama kapasitesine sahip olması, vergi yükünün adil dağılımını sağlaması, vergi yansımalarını dikkate alması, piyasada alınan kararlara etkisinin öngörülmesi, maliye politikası amaçlarına hizmet edebilirlik derecesinin yüksekliği, vergi idaresi ve uyum maliyetlerinin düşük olması, vergileme amaçları arasında uyum sağlaması ya da uyumsuzluğa sebep olmaması bunların başlıcalarıdır⁹.

Buraya kadar söylenenlerin ilk sonucu verginin ekonomik bir olgu olmasıdır. Diğer alanlar vergiye olan ihtiyacın bir gereği olarak ortaya çıkmakta ve kamusal alana etki etmektedir. Vergi kuralı, bir ekonomi kurumu olarak toplumun altyapısını oluşturan verginin üst yapısını oluşturur. Örnek verilecek olursa, sağlık hukuku kuralları, hastalıklar olduğu için; ticaret hukuku kuralları, ticari toplumsal hayat var olduğu için; çevre hu-

⁹ Richard A. MUSGRAVE, Peggy B. MUSGRAVE, **Public Finance in Theory and Practice**, New York, McGraw-Hill, 1989, s. 216.

kuku kuralları çevre sorunları nedeniyle mevcuttur. Hukuk kuralları maddi gerçekliklerin bir sonucudur. Vergi kuralı da ekonomik bir olgu olan vergi gerçeğinin toplumsal üst yapıdaki yansımından ibarettir. Bundan dolayıdır ki kurgulanması ve anlaşılması için önce ekonomik maddi gerçekliğin doğru olarak kavranması gerekir.

Vergi kuralı vergiye olan toplumsal, ekonomik, teknik vb ihtiyaçların bir sonucu olarak ortaya çıktığı gibi, toplum ve ekonomiyi de etkilemektedir. Ekonomik yapı değişiklikleri, kaynak dağılımını değiştiren ekonomik ve teknik olgu ve olaylar, vergi yükünün toplumdaki dağılımını da değiştirir. Bu nedenle vergi kuralı ile toplumsal, ekonomik, teknik vb gerçekler arasında tek yönlü bir etki mekanizması yerine karşılıklı bir etkileşim vardır¹⁰.

III- VERGİ KURALININ TASARIMI

Vergi kuralının kaynağını oluşturan yasama faaliyetinin ilk fonksiyonları arasında kanun yapmak yoktur. Nitekim İngiltere’de, parlamentonun Common Law ile uyumlu olmayan kanunlar yapıp yapamayacağı onyedinci yüzyıla kadar tartışılmıştır. Yasama organının ana görevi yürütmenin düzenlenmesi ve denetimi, başka bir deyişle, bir organizasyonun yönetimi olmuştur¹¹. Adil davranış kuralları ile yasama faaliyetinin diğer çıktıları arasındaki farkın en belirgin olarak görüldüğü, dolayısıyla siyasal kanunların adli kanunlardan farklılığının açıkça anlaşıldığı alan, temsili organlar aracılığıyla yasama faaliyetinin ilk olarak ortaya çıktığı maliye alanı olmuştur¹².

Tarihi seyir içinde hukuk düzenini hukuk kurallarıyla tesis etme görevi ilke olarak yasama organına ait hale gelmiştir. Bununla birlikte şeklen kanun olmasalar da maddi anlamda kanun özelliği taşıyan kaynaklarla da vergi kuralları konulabilmektedir. Diğer hukuk kuralları gibi vergi kurallarının hazırlanmasına ilişkin teknik çalışmalar da ilgili kuruluş içinde

¹⁰ Rüştü ERİMEZ, “Vergi Usul Hukuku Reformu”, **Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1978, s. 127.

¹¹ Friedrich A. HAYEK, **Kanun, Yasama Faaliyeti ve Özgürlük (Kurallar ve Düzen)**, Çev. Atilla Yayla, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara, 1994, s. 187.

¹² Ae. s. 202.

başlar. Vergi kuralı için bu kuruluş Maliye Bakanlığı'dır. Çalışma süreci içinde ilgili bakanlıklar ile kurum ve kuruluşların görüşleri alınır.

Vergi kuralının tasarlanmasında ilk olarak yapılması gereken, kurala duyulan ihtiyacın sosyal, siyasal, ekonomik, mali, teknolojik ve varsa diğer maddi sebeplerinin tespitidir. Bu tespiti yapacak olanlar kuralın ilgili olduğu alanın uzmanlarıdır. Birkaç örnek verilecek olursa; yeni teknolojilerin kullanımı sürecinde ortaya çıkan vergiden kaçınma davranışlarının önlenmesine yönelik kuralların hazırlanmasında, sağlık sektöründe vergiye tabi olay ve durumların tespitinde, vergi muhasebesi kurallarının hazırlanmasında, vergilemenin farklı amaçları arasında çatışmalara yol açmayacak kuralların oluşturulmasında, yansıma etkilerinin ve yansımayı belirleyen mikro ekonomik ve makro ekonomik faktörlerin dikkate alınması suretiyle vergilemenin gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkiler yaratmasını engelleyici kuralların hazırlanmasında, iktisadi konjonktüre uygun kuralların belirlenmesinde, tasarruflar, yatırımlar ve sermaye birikimini istenilen yönde etkileyecek kuralların hazırlanmasında, sağlık sektörü, eğitim sektörü, finans sektörü gibi alanlarda uygulanacak vergi kurallarının oluşturulmasında temel belirleyici ilgili alanın teknik özellikleri olmaktadır.

Onar'ın idare hukuku için yaptığı; kaynak ve kökenlerinin bir taraftan hukukun genel teorileri, belli bir zaman ve mekânda kabul edilmiş topluma mal olmuş hukuki değer yargıları, diğer taraftan siyasî, iktisadî ve sosyal bilimlerde olduğu şeklindeki tespit ile idare hukuku ile idare tekniği ve idare politikası ayırımını vergi hukukuna genelleştirmemek için bir sebep yoktur¹³.

Vergi kuralının tasarlanmasında toplumsal, siyasal, iktisadî ve mali koşulların dikkate alınma gereğinin yanı sıra; vergi kuralının ihdasından sonraki süreçte, verginin hissedilmesi aşamasında ortaya çıkacak beyan etkilerinin, verginin ödenmesi aşamasında ortaya çıkacak piyasa ve fiyat etkilerinin ve yerleşmesi aşamasında ortaya çıkacak gelir etkilerinin tahmin ve değerlendirmesinin en doğru şekilde yapılması zorunludur. Bu kapsamda; mükelleflerin, verginin hissedilmesi aşamasındaki vergiden kaçınmaya yönelik davranışları çerçevesinde maddî ve zamansal ikame etkilerinin, talebin fiyat, gelir ve çapraz elastikiyetinin; verginin ödenmesi aşama-

¹³ Sıddık Sami ONAR, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 1. Cilt, s. 265.

sında vergi yükünün devrine yönelik davranışları çerçevesinde tamamen mikro ve makro ekonomik faktörler tarafından belirlenen vergi yansımaları süreçlerinin ve verginin yerleşmesi aşamasında ise mükelleflerin verginin telâfisine ve bu kapsamda tüketim ve tasarruflarını kısıtlamaya yönelik davranışlarının, vergiye karşı tepkiler olarak vergi kuralının tasarımında dikkate alınması gerekmektedir¹⁴.

Vergi kanunlarının hazırlanması sürecinde bir başka önemli çalışma alanı vergi yükünü doğrudan belirleyen vergi tarifelerinin oluşturulmasıdır. Vergi matrahları ve vergi oranları/miktarları arasındaki fonksiyonel ilişkileri gösteren vergi tarifelerinin hazırlanması önemli ölçüde matematik bilgisi gerektirmektedir. Tarifeye ilişkin kuralın tasarımında yapılacak bir teknik hata, vergi kuralının amacından sapmasına yol açacaktır.

Vergi, maliye ve vergi politikasının, maliye ve vergi politikası da iktisat politikasının en önemli araçlarından olduğuna göre vergi kuralı, mali (fiskal) yönü bakımından hazineye katkısı, mali olmayan (ekstra fiskal) yönü bakımından da ekonomik istikrar, gelir bölüşümü ve iktisadi büyüme üzerindeki etkileri de değerlendirilerek tasarlanmalıdır¹⁵.

Vergilemenin, dolayısıyla vergi kuralının niteliği öncelikle vergileme ilkelerinde ifadesini bulur. Vergileme ilkeleri bugünkü anlamı ile ilk olarak Adam Smith tarafından önerilmiştir. Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (Ulusların Servetlerinin Mahiyet ve Nedenleri Üzerine Bir Araştırma) başlıklı eserinde, eşitlik, belirlilik (kesinlik), uygunluk ve ekonomiklik olmak üzere dört vergileme ilkesine yer vermiştir. Bu ilkeler zaman içinde anayasalara ve diğer vergi hukuku kaynaklarına da yansımıştır. Smith'in belirlilik ilkesinin, hukuk devletinin ayrılmaz bir parçası olan hukuki güvenlik ilkesinden başka bir şey olmadığı; yine eşitlik ilkesinin Anayasanın 10'uncu maddesinde yer alan kanun önünde eşitlik ilkesi ile 73'üncü maddesinde yer alan yatay ve dikey eşitlik (mali güce göre vergileme) ilkelerine yansıdığı görülmektedir.

¹⁴ Günter SCHMÖLDERS, age, s. 146; Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s. 235.

¹⁵ Vergilerin üretici ve tüketici tercihleri ile ekonomik dengeler üzerindeki etkileri için bkz. Kenan BULUTOĞLU, **Vergi Politikası**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1962.

Ancak, şüphesiz ki bu ilke ve politikaların uygulamaya aktarılmasında başvurulacak hukuki mekanizmaların ya da istenen toplumsal, siyasal ve ekonomik düzene uygun bir hukuk sisteminin oluşturulması ve ekonomi yönetiminin takdir yetkisinin hukuk devleti ilkelerine zarar vermeden kullanılması zorunludur¹⁶.

Devletin egemenlik hakkına dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanan vergilendirme yetkisinin kapsam ve sınırlarının belirlenmesi siyasi, ve hukuki süreçler içinde gerçekleşir¹⁷.

Teknik ve hukuki güçlükleri nedeniyle bir “sanat” olarak da nitelendirilen kanun yapma¹⁸, vergi kurallarının oluşturulmasında, vergi olgusunun karmaşık yapısının sonucu olarak daha da karmaşık bir mahiyet arz eder.

Türkiye’de kanun ve diğer mevzuatın hazırlanmasına ilişkin şekli ve teknik ayrıntılar, Bakanlar Kurulu’nca yayımlanan 19/12/2005 tarihli ve 2005/9986 sayılı Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’te¹⁹ düzenlenmiştir. Yönetmeliğe göre, taslaklar, konuyla ilgili kurum ve kuruluşların görevli birimleri tarafından hazırlanır. Taslak hukuk müşavirlikleri dışındaki birimlerce hazırlanmışsa, hukuk müşavirliklerinin görüşü alınır (m. 5/1).

Yönetmelikte ayrıca; Başbakanlığa sunulmadan önce taslaklar hakkında, ilgili bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşlarının görüşlerinin alınması; bakanlıklarca hazırlanan ekonomik, sosyal politikalar ve tedbirlerle ilgili kanun ve kanun hükmünde kararname taslakları ile yeni bir teşkilatlanmayı öngören taslaklar hakkında Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı’nın; kamu gelir ve giderlerini etkileyen kanun ve kanun hükmünde kararname taslakları hakkında Maliye Bakanlığı ile ilgisine göre Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı veya Hazine Müsteşarlığı’nın; malî konuları düzenleyen kanunlar ile düzenleyici işlemlere ilişkin taslaklar hakkın-

¹⁶ Gülsen GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, s. 12.

¹⁷ Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 3.

¹⁸ Yaşar KARAYALÇIN, Aynur YONGALIK, **Hukukda Öğretim, Kaynaklar, Metod, Problem Çözme**, 7. Baskı, Banka ve Ticaret hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2008, s. 137.

¹⁹ Resmi Gazete T. 17/02/2006, S. 26083.

da Maliye Bakanlığı'nın; bakanlıklar ile Sayıştay'ın denetimine tâbi diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca malî konularda düzenlenecek yönetmelik taslakları hakkında Sayıştay Başkanlığı'nın; Avrupa Birliği müktesebatına uyum çerçevesinde hazırlanan taslaklar hakkında da Avrupa Birliği Genel Sekreterliği'nin görüşlerinin alınması zorunlu tutulmaktadır (m.6/f.1). Bununla birlikte, mahallî idareler, üniversiteler, sendikalar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile sivil toplum kuruluşlarının görüşlerinin alınması zorunlu tutulmamıştır (m. 6/f.2).

Maliye Bakanlığı'nın Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'de²⁰ “her türlü gelir gider işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmak” Maliye Bakanlığı'nın görevleri arasında sayılmaktadır (m.2/f.1, h).

Bu görev, Bakanlık içinde esas olarak Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'ne verilmiştir. Kanun Hükmünde Kararname'de; devlet gelirleri politikasının plan, program, genel ekonomik politika ve stratejiler çerçevesinde oluşturulmasına ilişkin çalışmalar yapmak; devlet gelirlerine ilişkin kanun ve kararname taslaklarının hazırlanmasıyla ilgili çalışmaları gerekli koordinasyonu sağlayarak yürütmek; devlet gelirlerine etkisi olan kanun tasarı ve tekliflerini devlet gelirleri politikası açısından inceleyerek görüş bildirmek Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'nün görevleri arasında sayılmaktadır (m. 12/A).

SONUÇ

Vergi kuralı farklı uzmanlık alanlarının ortak ürünüdür. Kuralın tasarım sürecinde maddi gerçeklik ana belirleyici olmaktadır. Konulmak istenen vergi kuralının amacı, etkileri ve sonuçları sosyolojik, psikolojik, iktisadi, mali ve siyasi yönlerden incelendikten sonra hukuki tasarım aşamasına geçilir. Bu aşamada, kural temel hak ve hürriyetler, diğer anayasal ilkeler, vergilendirme yetkisi ve hukukun genel ilkeleri açısından değerlendirilir. İyi bir tasarım, kanun yapma tekniğinin uygulanma etkinliğine bağlı olduğu kadar, iktisadi ve mali gerçekliğin kavranmasındaki isabete de bağlıdır. Başka bir ifade ile, “iyi kural”ın oluşumu sadece iyi hukukçulara bağlı değildir. Kanun yapma tekniği ne kadar iyi uygulanırsa uygulansın, kura-

²⁰ 13/12/1983 tarihli 178 sayılı. RG. T. 14/12/1983, S. 18251 (Mükerrer).

lın yöneltilmek istendiği maddi gerçek ilgili disipline doğru tespit edilememişse, kural istenen amaca hizmet etmeyecektir. Aynı şekilde, ne kadar iyi belirlenmiş olursa olsun maddi gerçeklik, kanun yapma tekniğinin iyi uygulanmaması sonucunda hukuk alemine doğru bir şekilde yansıtılmamış ise o kural hedeflenen kural olmayacaktır. “İyi vergi kuralı”, iyi maliyeciler (ve tabii ki iyi sosyologlar, iyi psikologlar, iyi siyaset bilimciler, iyi iktisatçılar ve iyi hukukçuların birlikte çalıştığı bir “şantiye”de yürütülen mühendislik faaliyetinin eseridir.

KAYNAKLAR

BULUTOĞLU Kenan, **Vergi Politikası**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1962.

ÇAĞAN Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

ERİMEZ Rüştü, “Vergi Usul Hukuku Reformu”, **Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1978.

GÜNEŞ Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.

HAYEK Friedrich A., **Kanun, Yasama Faaliyeti ve Özgürlük (Kurallar ve Düzen)**, Çev. Atilla Yayla, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara, 1994.

KARAYALÇIN Yaşar, Aynur YONGALIK, **Hukukda Öğretim, Kaynaklar, Metod, Problem Çözme**, 7. Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2008.

MUSGRAVE Richard A., MUSGRAVE Peggy B., **Public Finance in Theory and Practice**, New York, McGraw-Hill, 1989.

ONAR Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, 1. Cilt, 3. Baskı, Hak Kitabevi, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.

SCHMÖLDERS Günter, **Genel Vergi Teorisi**, 4. Baskıdan Çeviren: Salih Turhan, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1976.

ŞANVER Salih, “Vergi Hukuku Düzeninin Temelleri”, **Prof. Dr. Salih Şanver’e Armağan**, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayını, İstanbul, 1988.

TURHAN Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.

WILLIAMS David W., MORSE Geoffrey, **Principles of Tax Law**, 4th Edition, London:Sweet&Maxwell, 2000.

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
60. Seri / Yıl 2016 - [2]

TÜRKİYE’NİN KDV HÂSILAT PERFORMANSININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİYLE KARŞILAŞTIRILMASI

Prof. Dr. Mustafa ÇELEN*
&
Yrd. Doç. Dr. Hünkar GÜLER**

*Marmara Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü
&

**Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü

ÖZET

Gelişmiş ülkeler, iyi bir tüketim vergisi sistemi oluşturmak ve dönemsel dengesizliklerin bütçe üzerindeki etkilerini sınırlandırmak; gelişmekte olan ülkeler ise bütçe gelirlerini arttırmak ve mali disiplini sağlamak için Katma Değer Vergisine (KDV) başvurmuştur. KDV, bir “para makinesi” işlevi görmektedir ve Türkiye ve Avrupa Birliği (AB) ülkelerinin bütçe gelirleri içinde önemli bir kalemi oluşturmaktadır. Çalışmada, Türkiye için KDV'nin hâsılat performansı değerlendirilmekte ve kümeleme analizi yardımıyla 2002-2015 yılları için AB ülkeleriyle karşılaştırmalı bir analiz yapılmaktadır. Analiz sonucunda Türkiye, hem yüksek nüfuslu hem de en az etkin ülkeler içerisinde yer almaktadır; Kıbrıs ve Lüksemburg gibi küçük AB ülkelerinin KDV hâsılat performanslarının yüksek çıktığı gözlenmektedir. Kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin sınırlandırılması, kayıp ve kaçakların önlenmesi, sistemin hem uygulama hem de mevzuat yönünden basitleştirilmesi, vergi yönetimi ve denetiminde bilgi işlem teknolojilerinden yoğun olarak yararlanılması KDV hâsılat performansında artış meydana getirecek önlemlerdir.

Anahtar Kelimeler: Dolaylı Vergiler, Tüketim Vergileri, Katma Değer Vergisi, Etkinlik.

EVALUATING THE VAT REVENUE EFFICIENCY OF TURKEY AND COMPARING ITS RESULTS WITH EUROPEAN UNION COUNTRIES

ABSTRACT

Developed countries employ Value-Added Tax (VAT) to constitute efficient consumption tax system and ease the effects of economic imbalances on budget as developing countries employ it to increase budget receipts and ensure fiscal consolidation. VAT is also acted as a “money machine” and take the crucial part of budgets of Turkey and European Union (EU) countries. This paper is to evaluate the VAT revenue efficiency of Turkey and compare its results with EU countries for the years of 2002-2015 by means of clustering analysis. As a result of analysis; Cyprus and Luxembourg, which are small countries in EU, have high efficiency ratio whereas Turkey has low efficiency ratio within the most populated

countries in EU. Measures improving the efficiency ratio are to confine shadow economic activities, prevent VAT fraud and evasion, make the tax system simpler, and also take advantage of information technology for tax auditing and tax administrations.

Keywords: Indirect Taxes, Sales Taxes, Value-Added Tax, Efficiency.

Giriş

Gelişmiş ülkeler, iyi bir tüketim vergisi sistemi oluşturmak ve dönemsel dengesizliklerin bütçe üzerindeki etkilerini sınırlandırmak; gelişmekte olan ülkeler ise, bütçe gelirlerini arttırmak ve mali disiplini sağlamak için Katma Değer Vergisine (KDV) olan ilgileri, özellikle son 30 yılda, artmaktadır. KDV, Türkiye ve Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde bütçe gelirleri içinde önemli kalemlerden birini oluşturmakta ve 192 ülkenin 167'si (ülke ve eyaletler) vergi sistemleri içinde KDV'ye yer vermektedir. Türkiye'nin 8 farklı vergi yerine KDV'yi ikame etmesinin nedenleri modern bir vergi sistemi oluşturmak ve AB vergi uyumlaştırmasını gerçekleştirmektir.

Bu çalışma, 27. Türkiye Maliye Sempozyumunda (2012) sunulan tebliğin gözden geçirilmiş ve güncellenmiş bir halidir. Çalışmada, Türkiye için KDV'nin hâsılat performansı değerlendirilmekte ve kümeleme analizi yardımıyla AB ülkeleriyle karşılaştırmalı bir analiz yapılmaktadır. Kümeleme analizi, Türkiye için hesaplanan hâsılat performanslarının hangi AB ülkeleriyle benzerlik taşıdığını ortaya koymaktadır. Türkiye'deki KDV hâsılat performans ölçümleri 1985-2016 yılları arasındaki dönemi kapsamakta ve 1985-2016 yılları iki alt dönemde incelenmektedir. Bu dönemlerden ilki, 1985-2001 yılları arasındaki 17 yılı kapsamaktadır. 1985-2001 döneminde uygulanan KDV, 2002 yılında ayrı bir kanun ile düzenlenen Özel Tüketim Vergisini (ÖTV) de içeren farklı oran yapılarına sahip olduğundan, hâsılat performans ölçümüne imkan vermemektedir. Bundan dolayı çalışma, 2002-2016 yıllarını kapsayan ikinci dönem üzerinde yoğunlaşmakta ve 2002-2015 dönem için AB üyesi ülkelerin KDV hâsılat performans ölçümleriyle karşılaştırma yapılmaktadır. Çalışmanın güncellenmiş halinde birkaç önemli değişikliğe gidilmektedir. Bunlardan ilki, tebliğde yer alan istisna ve muafiyetlerin bulunduğu uzun bir listenin -makale kapsamında- özet olarak çalışmaya dahil edilmesidir. İkinci değişiklik, AB hâsılat

performansı ortalamasının, anlamlı olmadığı düşünülerek, tablolardan çıkartılmasıdır. Son olarak, 2013 yılında Hırvatistan'ın AB'nin 28. üyesi olmasıyla Hırvatistan'a ait bilgiler de çalışmaya dahil edilmektedir.

Çalışmada, öncelikle, bir tüketim vergisi olarak KDV incelenmekte ve diğer tüketim vergileriyle arasındaki farklar açıklanmaktadır. Teorik olarak KDV'nin gelişimi incelendikten sonra Türkiye'deki uygulaması analiz edilmekte ve dolaylı ve dolaysız vergiler bağlamında AB ülkeleriyle karşılaştırılmaktadır. İkinci bölümde, Türkiye için KDV hâsılat performansları değerlendirilmekte ve AB ülkeleriyle karşılaştırılmaktadır. Çalışmanın üçüncü bölümünde, kümeleme analizi yardımıyla, Türkiye'nin KDV hâsılat performansı bakımından hangi AB ülkeleriyle benzeştiği araştırılmakta ve ülkeler hâsılat performanslarına göre kümelenebilmektedir. Dördüncü bölümde, KDV hâsılat performanslarının iyileştirilmesine yönelik, reform önerileri tartışılmaktadır. Çalışma, bulguların özetlendiği sonuç bölümüyle tamamlanmaktadır.

1. Bir Tüketim Vergisi Olarak KDV'nin Gelişimi

Tüketim vergileri temel olarak iki kategoride incelenebilir: Tüketim üzerinden alınan genel tüketim vergileri ve belirli mal ve hizmetler üzerinden alınan özel tüketim vergileri. Genel tüketim vergilerine KDV ve Genel Satış Vergileri; belirli mal ve hizmetler üzerinden alınan tüketim vergileri ÖTV, Gümrük ve İthalat Vergileri ve belirli hizmetler üzerindeki (Özel İletişim Vergisi gibi) vergilerdir. 2014 yılında OECD üyesi ülkelerin toplam vergi gelirlerinin yüzde 30,5'i tüketim vergilerinden oluşmaktadır. Tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1975 yılından bu yana değişmemekle birlikte vergi bileşiminde değişim gözlenmektedir. Genel tüketim vergilerinin OECD ülkelerindeki ortalama payı 1965 yılında yüzde 11,9 iken, 2014 yılında yüzde 20,7'ye yükselmiştir. (OECD, 2016:11).

Genel tüketim vergileri içinde yer alan ve vergilemeye önemli bir yenilik getiren KDV, mal ve hizmet alım satımlarıyla dış alımlar üzerine konulan dolaylı bir vergidir. KDV ile amaçlanan üretim ve satış aşamalarında ortaya çıkan katma değer vergilendirilmesidir. KDV'nin kısa zamanda yaygınlaşması fiskal yönünün güçlü olması ve tahsil kabiliyetinden kaynaklanmaktadır. KDV, düz oranlı bir vergi olmakla birlikte tüketimin nite-

liğine göre oran farklılaştırılmasına gidilebilmekte; fakat öncelikli amacı arasında gelirin yeniden dağılımı bulunmamaktadır. KDV, teorik olarak, standart bir oran üzerinden tüm mal ve hizmetlere uygulandığında tam etkin olmaktadır (OECD, 2011a:106). KDV, Perakende Satış Vergileri (PSV) ile karıştırılmakla birlikte aralarındaki farklar şu şekilde belirtilebilir: i) KDV, üretimin her bir aşamasında tahsil edilirken; PSV'ler sadece nihai satış aşamasında alınmaktadır, ii) KDV, üretimin tüm aşamalarını vergilendirdiği için vergi kaçak ve kaybı PSV'ye göre daha az olmaktadır ve iii) KDV, vergi indirimi (tax credit) ve vergi iadesi (tax refund) yoluyla, gönüllü uyumu daha kolay sağlamakta ve firmalar vergi indirimi ve vergi iadelerinden yararlanabilmek için diğer firmaları KDV kullanmaları yönünde teşvik etmektedir (Keen vd., 2007:6-7).

KDV, 1954 yılında ilk defa Fransa'da yürürlüğe girmiştir. Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) üyesi ülkeler ise, kendi işlem vergileri yerine, ortak bir KDV sistemini 1967 yılında kabul etmişlerdir. KDV'nin düşük maliyetli bir vergi olması, kayıtdışılığa karşı direnci, tarafsızlığı ve gelir getirme potansiyeli nedeniyle mevcut 192 ülkenin 167'sinde (ülke ve eyaletler) uygulanmaktadır. 2008 yılında KDV gelirleri, 1995 yılından bu yana yüzde 12 artarak, AB toplam vergi gelirlerinin yüzde 21,4'ünü (European Commission, 2010a:3) ve 2015 yılında ise yüzde 26,3'ünü oluşturmaktadır. OECD üyesi ülkeler de artan bir oranda gelir kaynağı olarak KDV'ye güvenmektedir. OECD üyesi ülkelere KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı, son 23 yılda yüzde 65'ten fazla artarak, 1985 yılındaki ortalaması olan yüzde 11,2'den 2014 yılında yüzde 20,1'e yükselmiştir. Bu oranlar OECD üyesi ülkelere göre farklılık göstermekle birlikte, 2012 yılıyla karşılaştırıldığında, 2014 yılında 34 OECD üyesi ülkenin 22'sinde KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı artarken, sadece 5'inde küçük bir azalma gözlenmektedir. (OECD, 2016:11). Küresel ölçekte KDV, toplam vergi hâsılatları içinde, kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkılarından sonra ve de kurumlar vergisinden önce, üçüncü sırada yer almaktadır 2014 itibarıyla KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı AB ve OECD için sırasıyla yüzde 26,2 ve yüzde 20,1 olarak gerçekleşmiştir (OECD, 2016:16). ABD ve Suudi Arabistan dışındaki G-20 ülkeleri ve yükselen piyasa ekonomilerinin hemen hepsinde vergi sisteminin temelini KDV oluşturmaktadır. Hindistan'da ise yeni uygulamaya başlamıştır (IMF, 2010:38).

1.1. Türkiye'de KDV'nin Tüketim Vergisi Olarak Gelişimi, Yapısı ve Oranları

Türkiye'nin AET'ye üyelik kararına paralel olarak KDV ile ilgili çalışmalar 2. Beş Yıllık Kalkınma Planı (BYKP, 1968-1972)'yla birlikte başlamıştır. Planın beşinci bölümünün "Vergi Politikası" başlığı altında ele alınan KDV'ye geçişteki amaç; sağlam ve güvenilir vergi gelirlerine kavuşmak, sosyal adaleti sağlamak ve kaynak dağılımında etkinliği gerçekleştirmek olarak belirtilmiştir (DPT, 1967:108). 2. BYKP'dan 1984 yılına kadar devam eden çalışmalar sonucunda KDV, 25 Ekim 1984 tarihinde kabul edilen 3065 sayılı yasayla, 1 Ocak 1985'te yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte Dahilde ve İthalde Alınan İstihsal Vergileri, PTT Hizmet Vergisi, Nakliyat Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi, Şeker İstihlak Vergisi, Spor-Toto Vergisi ve İşletme Vergisi gibi sekiz vergi uygulamadan kaldırılmıştır.

KDV, AB ile vergi uyumu (tax harmonisation) bağlamında gündeme gelmekle birlikte, mal ve hizmetler üzerine salınan bir vergi olması dolayısıyla 1926 yılında uygulanmaya başlanan "Umumi İstihsal Vergisi"ne ve sonrasında 1927 yılında bu verginin yerini alan "Muamele Vergisi"ne benzetilebilir ve bu anlamda KDV'nin ilk uygulamalarının Türkiye'de olduğu ifade edilebilir (Turhan, 1998:147-148). 1980 sonrası neoliberal iktisadi anlayışa paralel olarak kamu harcamaları sabitlenmeye çalışılırken, vergi bileşiminin de büyüme dostu bir yapıya kavuşturulması amaçlanmıştır. Bu kapsamda vergi bileşiminin, sermaye kazançlarından gelir potansiyeli yüksek olan tüketime kaydığı gözlenmektedir. **Tablo 1**'de KDV'nin yerini aldığı vergilerin ve KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı yer almaktadır:

Tablo 1: Yerini Aldığı Vergilerin ve KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (% , 1980-1990)

Yıllar	KDV'nin Yerini Aldığı Vergiler	KDV
1980	18,5	•
1981	18,1	•
1982	19,1	•
1983	19,2	•
1984	20,5	•
1985	•	24,8
1986	•	26,3
1987	•	28,4
1988	•	29,3
1989	•	25,3
1990	•	27,2

Kaynak: www.muhasabat.gov.tr (Muhasebat Genel Müdürlüğü).

1980-1984 yılları arasında uygulanan sekiz farklı verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı sırasıyla yüzde 18,5, yüzde 18,1, yüzde 19,1, yüzde 19,2 ve yüzde 20,5'dir. 1980-1984 yılları arasındaki 5 yıllık dönemde bu vergilerdeki artış yüzde 10,8'dir. Bu vergilerin dönem ortalaması ise yaklaşık yüzde 19,1'dir. KDV'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte 1984 yılında yüzde 20,5 olan bu oran, yüzde 21 artarak, 1985 yılında yüzde 24,8 olmuştur. Hâsılatdaki bu artış 1985 öncesi 5 yıllık dönemdeki yüzde artışın yaklaşık iki katıdır. Görüldüğü gibi KDV'nin yürürlüğe girmesiyle vergi paylarında önemli bir artış olmuştur. KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1985 yılında yüzde 24,8'iken, yüzde 9,7 artarak, 1990 yılında yüzde 27,2'ye ulaşmıştır. KDV'nin altı yıllık ortalaması ise yüzde 26,9'dur.

KDV'nin hâsılat sağlama gücü (para makinesi işlevi) basit bir yöntemle anlaşılabilir. KDV'nin para makinesi olarak değerlendirilmesi için KDV'nin kamunun ekonomi içindeki payı üzerinde nasıl bir etki oluşturduğunun veya KDV'nin sonuçları itibarıyla başarılı olup olmadığının araştırılması gerekmektedir. Bu araştırma iki yolla yapılmaktadır: KDV'nin kamu/GSYİH artışı üzerindeki etkilerinin açıklanması ve KDV gelirlerindeki artışın diğer gelirlerdeki azalmayla mı dengelendiğinin araştırılmasıdır (Keen vd, 2006:917). Bundan dolayı, KDV'nin ve toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki paylarındaki artışa bakmak faydalı olacaktır.

1985-1990 döneminde KDV ve toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki paylarındaki artış sırasıyla yüzde 14,8 ve yüzde 5,2'dir. KDV'deki artış toplam vergi gelirlerinin yaklaşık üç katıdır. 1985-2001 dönemi için bu artışlar, sırasıyla yüzde 92,6 ve yüzde 44; 2002-2010 dönemi için ise, yüzde 19 ve yüzde 28,9'dur. 2002-2010 dönemindeki farklılığın en önemli nedeni 2002 yılında ÖTV'nin yürürlüğe girmesidir. Bu sonuçlar göstermektedir ki; KDV'deki artış, toplam vergi gelirlerindeki artışın çok üzerinde gerçekleşmektedir ve KDV, kamunun GSYİH içindeki payı üzerinde de arttırıcı yönde etkiye bulunmaktadır.

KDV, düz oranlı bir vergidir ve her ülke kendi tarihi, ekonomik ve politik şartlarına göre farklı oran, istisna ve muafiyetlere sahiptir (OECD, 2011a:106). KDV oranlarındaki farklılaşmanın temel nedeni gelir dağılımı endişesidir. 19. yüzyıldan beri dolaylı vergiler azalan oranlı (regresif) olmaları nedeniyle eleştirilmektedir. Azalan oranlılık tartışmalarının temellendiği nokta, düşük gelirli ailelerin, gelirlerinin önemli bir kısmını KDV olarak devlete geri vermeleridir. Bunun nedeni, düşük gelirli ailelerin yüksek gelirli ailelere nispeten daha az tasarruf etmeleri ve gelirlerinin büyük bir kısmını tüketime yönlendirmeleridir (European Commission, 2011a:60). KDV'de tek bir vergi oranı yerine, temel tüketim mallarına düşük; lüks tüketim mallarına ise yüksek oran uygulayarak verginin regresif etkisi giderilebilmekte ve bu yöntem aynı zamanda vergi adaletini de tesis etmektedir (Batirel, 2007:139). Ayrıca, erdemli mallarda indirilmiş oranların kullanılması, hem düşük gelirli ailelere bir transfer niteliği taşırsen hem de olumlu dışsallıkları teşvik etmektedir (European Commission, 2011a:62).

Türkiye'deki KDV uygulamasında da tek bir standart oran yoktur ve oran farklılaştırılmasına gidildiği görülmektedir. Bu durumu, **Tablo 2** yardımıyla, aşağıda gösterilmektedir. Tablodan görüldüğü üzere Türkiye'de oran farklılaştırılmasına başvurulmakta ve oranlar da güncellenmektedir. KDV, yüzde 10 gibi tek bir standart oran ile yürürlüğe girmiş, bir sonraki yıl sırasıyla yüzde 5 ve yüzde 1 indirimli ve süper indirimli oranlar sisteme eklenmiş ve 1988 yılında yüzde 15 gibi yükseltilmiş bir oran sisteme dahil edilmiştir. 1988-2002 yılları arasında KDV oranları sık değişmekle birlikte; 2002 sonrasında standart oran yüzde 18, indirimli oran yüzde 8 ve süper indirimli oran yüzde 1 olarak oranlarda istikrar sağlanmıştır.

Tablo 2: Türkiye’de KDV Oranlarının Gelişimi (% , 1985-2016)

Yıllar	Yükseltilmiş Oran	Standart Oran	İndirimli Oran	Süper İndirimli Oran
1985	•	10	•	•
1986	•	10	5	1
1987	•	12	5	1
1988	15	12	3-5-8	1
1989	15	10	3-5	1
1990	15, 20	11	3-5, 5, 6	1
1991	20	12	6	1
1992	13,5-20, 13-20	12	6	1
1993	13-20, 23	12	6, 8	1
1994-1995	23	15	8	1
1996-1998	23-40	15	8	1
1999	23-40, 25-40	15	8	1
2000	25-40	17	8	1
2001	25-40, 26-40	18	8	1
2002	26-40, •	18	8	1
2003-2016	•	18	8	1

Kaynak: www.gib.gov.tr (Gelir İdaresi Başkanlığı). **Not:** Noktalar uygulamanın kaldırıldığını, virgüller ise o yıl içinde değişen oranları göstermektedir.

KDV, dolaylı bir vergidir ve dolaylı vergiler tahsil kolaylığı, düşük masrafı, tarafsız (nötr) bir vergi olmaları, tahakkuk tahsil sürelerinin kısalığı ve yüksek gelir potansiyeli nedeniyle daha fazla tercih edilmektedir. Bununla birlikte, dolaylı vergilerin önemli bir dezavantajı adalet yönünün ihmal edilmesidir. Bu durum, hem Türk vergi sisteminin yapısının yer aldığı **Tablo 3** hem de KDV’nin dolaylı vergiler ve toplam vergi gelirleri içindeki payını gösteren **Tablo 4** itibarıyla incelenmektedir.¹ KDV’nin dolaylı vergiler içindeki payı, yürürlüğe girdiği 1985 yılından 1996’ya kadar

¹ Bu vergiler merkezi yönetim bütçesi çerçevesinde hesaplanmıştır. Yerel yönetimlerin tahsil ettiği dolaysız (Emlak Vergisi gibi) ve dolaylı vergiler (Haberleşme Vergisi, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi, Eğlence Vergisi, Yangın Sigortası Vergisi, İlan ve Reklam Vergisi gibi) toplam vergi gelirleri içerisine dahil edilmemiştir.

sürekli olarak artmıştır. 1996 yılında yüzde 33,1 ile zirve noktasına yükselmiş ve bu noktadan sonra azalarak dalgalı bir seyir izlemiştir. Bununla birlikte KDV'nin, 2001 yılı dışarıda bırakıldığında, 2000 yılı ve sonrasında en önemli gelir kaynağı olduğu belirtilmelidir.

Tablo 3: Türk Vergi Sisteminin Yapısı (% , 1985-2016)

Yıllar	Dolaysız Vergiler			Toplam	Dolaylı Vergiler			Toplam
	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Servet Vergisi		Katma Değer Vergisi	Özel Tüketim Vergisi	Diğer Vergiler	
1985	34,6	11,7	1,4	47,7	24,8	•	27,5	52,3
1986	35,2	15,9	0,9	52,0	26,3	•	21,7	48,0
1987	34,2	14,7	0,8	49,7	28,4	•	21,9	50,3
1988	33,7	14,9	1,0	49,6	29,3	•	21,1	50,4
1989	38,6	14,1	0,7	53,4	25,3	•	21,3	46,6
1990	41,0	10,2	0,9	52,1	27,2	•	20,7	47,9
1991	42,4	9,0	0,9	52,3	29,0	•	18,7	47,7
1992	42,4	7,1	0,9	50,4	29,7	•	19,9	49,6
1993	40,4	7,2	1,0	48,6	31,0	•	20,4	51,4
1994	30,9	7,5	0,9	39,3	30,1	•	30,6	60,7
1995	30,4	9,5	0,8	40,7	32,7	•	22,6	59,3
1996	30,1	8,3	0,8	39,2	33,1	•	27,7	60,8
1997	31,6	8,3	0,7	40,6	32,9	•	26,5	59,4
1998	37,7	8,1	0,8	46,6	29,5	•	24,9	53,4
1999	33,5	10,7	1,2	45,4	28,1	•	26,5	54,6
2000	23,8	9,6	1,1	34,5	30,0	17,7	17,8	65,5
2001	29,2	9,3	1,1	39,6	28,5	18,0	13,9	60,4
2002	23,0	9,4	1,3	33,7	30,7	24,2	11,4	66,3
2003	20,2	10,3	2,7	33,2	28,4	27,4	11,0	66,8
2004	21,2	10,5	1,6	33,3	30,5	26,5	9,7	66,7
2005	20,5	10,1	2,2	32,8	28,7	27,9	10,6	67,2
2006	21,1	8,1	2,3	31,5	30,1	26,9	11,5	68,5
2007	22,5	9,0	2,4	33,9	28,3	25,6	12,2	66,1
2008	22,6	10,1	2,4	35,1	27,8	24,9	12,2	64,9
2009	22,3	10,5	2,7	35,5	27,2	25,3	12,0	64,5
2010	19,2	9,9	2,5	31,6	29,7	27,2	11,5	68,4
2011	19,2	10,6	2,5	32,3	31,0	25,3	11,4	67,7
2012	20,3	10,4	2,5	33,2	29,2	25,7	11,9	66,8
2013	19,5	8,9	2,4	30,8	30,9	26,2	12,1	69,2
2014	21,0	9,2	2,3	32,5	29,1	25,8	12,6	67,5
2015	21,0	8,2	2,3	31,5	29,7	26,0	12,8	68,5
2016	21,1	9,4	2,3	32,8	28,5	26,2	12,5	67,2

Kaynak: www.muhasabat.gov.tr (Muhasebat Genel Müdürlüğü) ve www.gib.gov.tr (Gelir İdaresi Başkanlığı).

Not: Özel Tüketim Vergisi 4760 sayılı kanunla 2002 yılında yürürlüğe girmiş olmakla birlikte, tabloda yer alan 2000 ve 2001 yıllarına ilişkin veriler Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanmıştır.

KDV'nin toplam vergi gelirleri ve dolaylı vergiler içindeki payına göz attığımızda, KDV'nin vergi gelirleri içindeki payının en yüksek olduğu yıl yüzde 34,2 ile 2002; dolaylı vergiler içindeki payının en yüksek olduğu yıl ise yüzde 60,8 ile 1991 yılıdır. KDV'nin 1985-2016 yılları arasındaki 32 yıllık serüveninde vergi gelirleri içindeki ortalaması yüzde 30,4 ve dolaylı vergiler içindeki ortalaması ise yüzde 51,0'dır. KDV; dahilde alınan KDV ve ithalde alınan KDV itibariyle incelendiğinde, bu iki kalemin 2004 yılından itibaren birbirine çok yaklaştığı ve özellikle 2010 yılından sonra kurdaki yükselmeye bağlı olarak ithalde alınan KDV'nin dahilde alınan KDV'nin üzerinde seyrettiği görülmektedir.

Tablo 4: Türkiye’de KDV’nin Toplam Vergi Gelirleri ve Dolaylı Vergiler İçindeki Payı (% , 1985-2016)

Yıllar	Dahilde Alınan KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı	Dahilde Alınan KDV'nin Dolaylı Vergiler İçindeki Payı	İthalde Alınan KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı	İthalde Alınan KDV'nin Dolaylı Vergiler İçindeki Payı	KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı	KDV'nin Dolaylı Vergiler İçindeki Payı
1985	14,8	28,3	10,0	19,1	24,8	47,4
1986	17,4	36,4	8,8	18,4	26,3	54,8
1987	17,3	34,4	11,1	22,1	28,4	56,5
1988	18,7	37,1	10,7	21,2	29,3	58,1
1989	16,3	35,0	8,9	19,1	25,3	54,3
1990	16,9	35,3	10,4	21,7	27,2	56,8
1991	18,5	38,8	10,5	22,0	29,0	60,8
1992	19,1	38,5	10,6	21,4	29,7	59,9
1993	19,3	37,5	11,7	22,8	31,0	60,3
1994	18,9	31,1	11,2	18,5	30,1	49,6
1995	19,6	33,1	13,2	22,3	32,7	55,1
1996	18,7	30,8	14,4	23,7	33,1	54,4
1997	18,1	30,5	14,8	24,9	32,9	55,4
1998	17,2	32,2	12,3	23,0	29,5	55,2
1999	16,4	30,0	11,7	21,4	28,1	51,5
2000	16,9	25,8	14,7	22,4	31,6	48,2
2001	18,3	30,3	13,0	21,5	31,3	51,8
2002	19,4	29,3	14,9	22,5	34,2	51,6
2003	18,3	27,4	13,8	20,7	32,1	48,1
2004	18,5	27,7	15,5	23,2	34,0	51,0
2005	16,7	24,9	15,3	22,8	32,0	47,6

2006	16,7	24,4	16,8	24,5	33,5	48,9
2007	16,9	25,6	15,5	23,4	32,4	49,0
2008	15,8	24,3	15,8	24,3	31,6	48,7
2009	17,3	26,8	13,3	20,6	30,6	47,4
2010	16,7	24,4	15,4	22,5	32,1	46,9
2011	11,8	17,4	19,2	28,4	31,0	45,8
2012	11,3	16,9	17,9	26,8	29,2	43,7
2013	11,7	16,9	19,2	27,7	30,9	44,6
2014	10,8	16,0	18,3	27,1	29,1	43,1
2015	11,4	16,6	18,3	26,7	29,7	43,3
2016	11,8	17,6	16,7	24,9	28,5	42,5

Kaynak: www.muhasabat.gov.tr (Muhasebat Genel Müdürlüğü) ve www.gib.gov.tr (Gelir İdaresi Başkanlığı).

1.2. Türkiye ve AB Ülkelerinin KDV Sistemlerinin Karşılaştırmalı Bir Analizi

AB ülkelerinin vergi bileşimleri arasında önemli farklılıklar mevcuttur. Vergi gelirleri yüksek olan ülkelere ilk grubu Danimarka, İsveç ve Finlandiya'nın yer aldığı İskandinav ülkeleri oluştururken; ikinci grupta ise Avusturya, Belçika, Fransa, Macaristan ve İtalya yer almaktadır. Vergi bileşimleri arasındaki farklılık bir taraftan politik, diğer taraftan teknik nedenlerle ortaya çıkabilmektedir. Politik nedenler, hizmetlerin kimin tarafından üretileceği (özel sektör veya kamu sektörü) tercihine bağlıyken; teknik faktörler, sosyal ve ekonomik yardımların doğrudan kamu harcamaları yoluyla mı yoksa vergi indirimleri yoluyla mı yapılacağına seçimine bağlı olarak şekillenmektedir (European Commission, 2010b:13). AB ülkelerinin bir kısmında sosyal transferler vergiden muaf tutulurken, bir kısmında bazı hizmetler ağırlıklı olarak kamu tarafından üretilmekte ve bir kısmında ise hizmetlerin üretiminde özel sektör belirleyici olmaktadır. Sonuç itibarıyla, yukarıda belirtilen tercihlere bağlı olarak ülkeler arası vergi yükü farklılıkları artmakta veya azalmaktadır.

Tablo 5, AB ülkeleri ve Türkiye'nin vergi gelirlerini, merkezi yönetim düzeyinde, hangi kaynaktan topladıklarını, dolaylı ve dolaysız vergiler ayırımında, 2000-2016 yılları için göstermektedir. Dolaylı ve dolaysız vergi ağırlıklarının vergi sistemlerinin adalet yapılarını etkilediği daha önce belirtilmiştir. Bu anlamda, Türkiye ve AB ülkeleri arasında vergide adalet

açısından önemli bir fark olduğu göze çarpmaktadır. AB-28 ortalaması dikkate alındığında dolaylı-dolaysız vergi ağırlıklarının nispeten birbirine yakın seyretmekle birlikte yıllar itibarıyla kaymalar gösterdiği görülmektedir. Türkiye’de ise dolaylı vergilerin ağırlığı yüzde 65’in üzerindedir. Farklı bir anlatımla, Türkiye geliri yeterince vergileyememektedir. Bu durum gelir dağılımının iyileştirilmesi, demokrasi ve kalkınma açısından bir handikap oluşturmaktadır.² Diğer taraftan, AB ülkeleri arasında da önemli farklılıklar olduğu görülmektedir. Almanya, Fransa, İngiltere, İtalya, Belçika, Lüksemburg, İspanya, İsveç, Danimarka ve Finlandiya’da dolaylı vergilerin oranı nispeten daha düşük olmasına karşılık; Letonya, Litvanya, Bulgaristan, Hırvatistan, Slovenya, Slovak Cumhuriyeti, Çek Cumhuriyeti, Romanya, Polonya, Portekiz ve Malta gibi çoğunu geçiş ekonomilerinin oluşturduğu ülkelerde dolaylı vergilerin oranı daha yüksektir. 2016 için baktığımızda, AB ülkeleri içinde vergi sistemi nispeten adil olan ülkeler Danimarka, Belçika, Lüksemburg ve İrlanda; vergi sistemi daha az adil olan ülkeler ise Hırvatistan, Bulgaristan, Macaristan, Litvanya, Türkiye, Estonya ve Çek Cumhuriyeti’dir.

² Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımından adalet çıkarımında bulunulabilmesi için, bu ekonomilerdeki kayıtdışılık oranının katlanılabilir bir düzeyde olması gerekmektedir. Aksi halde, kayıtdışılık nedeniyle doğrudan vergi alınamayan bazı sosyal kesimlerin ancak dolaylı vergiler yoluyla kavranması mümkün olabilmektedir. Çünkü tüketimde de kayıtdışılık olmasına rağmen, üretimi ve dağıtımını kontrole ve tescile bağlı bazı mal ve hizmetler yoluyla bu engel kısmen de olsa aşılabilmektedir.

Tablo 5: Türkiye ve AB Ülkelerinde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin
Vergi Gelirleri İçindeki Payları (% , 2000-2016)

Ülkeler	2000		2005		2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016	
	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız
Almanya	45,1	54,9	48,7	51,3	49,8	50,2	49,3	50,7	48,1	51,9	46,9	53,1	46,7	53,3	46,4	53,6	45,3	54,7
Avusturya	52,6	47,4	53,0	47,0	53,2	46,8	52,9	47,1	52,7	47,3	51,5	48,5	50,9	49,1	50,0	50,0	52,5	47,5
Belçika	42,4	57,6	42,5	57,5	44,1	55,9	43,6	56,4	43,5	56,5	42,4	57,6	42,3	57,7	42,4	57,6	43,5	56,5
Bulgaristan	66,6	33,4	77,2	22,8	74,4	25,6	73,6	26,4	75,1	24,9	74,1	25,9	72,3	27,7	73,2	26,8	73,0	27,0
Çek Cum.	57,7	42,3	55,3	44,7	61,4	38,6	63,0	37,0	64,0	36,0	64,0	36,0	61,8	38,2	62,9	37,1	62,8	37,2
Danimarka	35,8	64,2	35,7	64,3	35,9	64,1	36,2	63,8	35,7	64,3	35,1	64,9	32,8	67,2	34,7	65,3	35,3	64,7
Estonya	61,4	38,6	65,1	34,9	67,3	32,7	68,2	31,8	67,6	32,4	65,0	35,0	65,0	35,0	64,6	35,4	66,1	33,9
Fінlandiya	38,6	61,4	43,7	56,3	45,2	54,8	46,2	53,8	47,0	53,0	46,6	53,4	46,3	53,7	45,6	54,4	46,1	53,9
Fransa	54,9	45,1	56,6	43,4	57,6	42,4	55,6	44,4	54,5	45,5	54,0	46,0	54,5	45,5	54,8	45,2	55,2	44,8
Hrvatistan	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	73,8	26,2	73,8	26,2	75,0	25,0	75,0	25,0	75,4	24,6	76,6	23,4	76,2	23,8
Hollanda	49,5	50,5	51,5	48,5	49,8	50,2	49,8	50,2	50,5	49,5	51,3	48,7	50,9	49,1	48,8	51,2	49,4	50,6
İngiltere	44,3	55,7	43,5	56,5	44,7	55,3	45,4	54,6	46,7	53,3	47,0	53,0	47,7	52,3	47,5	52,5	47,1	52,9
İrlanda	49,2	50,8	52,2	47,8	51,6	48,4	45,7	54,3	44,8	55,2	45,4	54,6	45,6	54,4	44,3	55,7	44,4	55,6
İspanya	51,7	48,3	51,9	48,1	51,2	48,8	50,1	49,9	49,6	50,4	51,1	48,9	51,8	48,2	52,5	47,5	52,4	47,6
İsviççe	41,3	58,7	42,6	57,4	48,2	51,8	55,4	44,6	56,0	44,0	55,5	44,5	55,1	44,9	54,3	45,7	55,1	44,9
İtalya	50,3	49,7	51,4	48,6	48,5	51,5	49,7	50,3	50,6	49,4	49,5	50,5	51,0	49,0	50,6	49,4	48,8	51,2
Kıbrıs	52,2	47,8	61,5	38,5	58,2	41,8	57,4	42,6	58,4	41,6	56,9	43,1	58,9	41,1	59,6	40,4	60,9	39,1
Letonya	62,9	37,1	61,0	39,0	60,5	39,5	61,5	38,5	61,1	38,9	61,3	38,7	61,9	38,1	61,9	38,1	61,3	38,7
Litvanya	59,8	40,2	55,1	44,9	71,9	28,1	72,7	27,3	69,8	30,2	69,1	30,9	69,1	30,9	68,4	31,6	67,6	32,4
Lüksemburg	47,3	52,7	49,0	51,0	44,9	55,1	46,7	53,3	47,1	52,9	47,2	52,8	48,7	51,3	45,1	54,9	43,5	56,5
Macaristan	62,7	37,3	63,0	37,0	66,5	33,5	73,3	26,7	73,1	26,9	73,5	26,5	73,0	27,0	72,7	27,3	70,7	29,3
Malta	57,2	42,8	55,5	44,5	50,4	49,6	51,5	48,5	49,6	50,4	48,2	51,8	48,5	51,5	48,6	51,4	47,4	52,6
Polonya	63,7	36,3	66,1	33,9	66,1	33,9	67,3	32,7	65,1	34,9	65,7	34,3	65,4	34,6	64,9	35,1	65,2	34,8
Portekiz	57,5	42,5	63,7	36,3	59,9	40,1	59,4	40,6	60,2	39,8	54,6	45,4	56,4	43,6	57,4	42,6	58,8	41,2
Romanya	63,5	36,5	70,8	29,2	66,3	33,7	68,3	31,7	69,3	30,7	68,3	31,7	67,2	32,8	66,8	33,2	63,6	36,4
Slovak Cum.	62,6	37,4	67,3	32,7	65,4	34,6	64,5	35,5	62,9	37,1	61,8	38,2	60,7	39,3	59,5	40,5	58,1	41,9
Slovenya	68,1	31,9	64,0	36,0	63,3	36,7	64,1	35,9	65,7	34,3	68,0	32,0	67,4	32,6	67,1	32,9	66,2	33,8
Türkiye	66,4	33,6	67,2	32,8	68,4	31,6	67,7	32,3	66,8	33,2	69,2	30,8	67,5	32,5	68,5	31,5	67,2	32,8
Yunanistan	57,7	42,3	57,3	42,7	60,6	39,4	59,1	40,9	55,5	44,5	57,1	42,9	61,2	38,8	62,1	37,9	62,1	37,9
AB-28	48,3	51,7	50,0	50,0	50,7	49,3	50,9	49,1	50,8	49,2	50,3	49,7	50,5	49,5	50,4	49,6	50,2	49,8

Kaynak: Government Finance Statistics, 1/2017, Eurostat ve www.gib.gov.tr (Gelir İdaresi Başkanlığı). **Not:** v.y.: Veri yok.

KDV, 1967 yılında AET nezdinde uygulanmaya başlanmıştır. AET’deki her ülkenin kendi işlem vergileri yerine KDV’yi ikame etmesinin amacı, topluluk içindeki işlemlerde geçici bir sistem oluşturmaktır. Bununla birlikte, KDV üzerinde net bir uzlaşının sağlanamaması mevcut sistemin 50 yılı aşkın bir süredir uygulanmasına yol açmıştır. AB’de, öncelikle KDV olmak üzere, çok sayıda dolaylı vergi uyumlaştırılmıştır. Vergi uyumlaştırması ortak pazarın işlevinin artırılması, işletmeler için uyum maliyetlerinin azaltılması ve üye ülkelerin vergi sistemlerinin esnekliklerinin artırılması açısından temel teşkil etmektedir (European Commission, 2010a:13). Bununla birlikte, ülkeler arasında önemli farklılıklar olduğu görülmektedir. Bu durum, vergi yapılarının ve asgari gereklerin uyumlaştırıldığını göstermektedir (European Commission, 2010b:20). Özellikle, KDV oranlarının belirlenmesinde ürün ve hizmetin niteliği ile kullanıcıların ekonomik ve siyasi durumları göz önünde bulundurulmaktadır.

Tablo 6’da, AB ülkeleri ve Türkiye’de KDV yürürlük tarihleri ve mevcut KDV oranları yer almaktadır. Dikkati çeken ilk husus AB ülkelerinin hiçbirinde tek bir standart oranın bulunmadığı; indirimli oranların vergi sistemleri içinde yer aldığıdır. Bununla birlikte, süper indirimli oranlar 28 üyeli AB’nin sadece 5 ülkesinde (Fransa, İrlanda, İspanya, İtalya ve Lüksemburg) bulunmaktadır. AB’de vergi uyumlaştırmasının sadece matrahları değil; vergi oranlarının uyumlaştırılmasını kapsadığı da belirtilmelidir. Bu anlamda, 1992 tarihli direktif KDV’de indirimli oranı yüzde 5, alt sınırı yüzde 15 ve üst sınırı ise yüzde 25 olarak belirlemiştir. 2009’dan 2010’a geçilirken, ekonomik krize bağlı mali disiplin doğrultusunda, AB ülkelerinin birçoğunda KDV oranları ya sabit tutulmakta ya da artırılmaktayken, İrlanda’da 0,5 puan düşürülmüştür. Bu dönem içerisinde Avusturya, Polonya ve İrlanda dışındaki ülkelerin hepsi KDV oranlarını arttırmıştır. Avusturya (yüzde 20) ve Polonya (yüzde 22) sabit tutarken, İrlanda KDV oranlarında indirime gitmiştir. Geçiş dönemi için esneklik sağlanmakla birlikte bugün alt sınır yüzde 17 ile Lüksemburg’ta uygulanırken, üst sınır Danimarka, İsveç, Hırvatistan ve Macaristan’da uygulanmaktadır. AB’de KDV oranlarının ortalaması ise, yüzde 19,8’den bugün yüzde 21,4’e çıkmıştır.

Tablo 6: Türkiye ve AB Ülkelerinde Güncel KDV Oranları

Ülkeler	Süper İndirimli Oran	İndirimli Oran	Standart Oran	Yürürlük	Kısaltma
Almanya	•	7	19	1968	MwSt./USt.
Avusturya	•	10 / 13	20	1973	USt.
Belçika	•	6 / 12	21	1971	BTW/TVA/ MwSt.
Bulgaristan	•	9	20	1994	ДДС
Çek Cumhuriyeti	•	10	21	1993	DPH
Danimarka	•	•	25	1967	Moms
Estonya	•	9	20	1991	km
Finlandiya	•	10 / 14	24	1994	ALV
Fransa	2,1	5,5 / 10	20	1968	TVA
Hırvatistan	•	5 / 13	25	1998	PDV
Hollanda	•	6	21	1969	BTW
İngiltere	•	5	20	1973	VAT
İrlanda	4,8	9 / 13,5	23	1972	CBL VAT
İspanya	4	8	21	1986	IVA
İsveç	•	6 / 12	25	1969	Moms
İtalya	4	5 / 10	22	1973	IVA
Kıbrıs	•	5 / 8	19	1992	ΦΠΑ
Letonya	•	12	21	1995	PVN
Litvanya	•	5 / 9	21	1994	PVM
Lüksemburg	3	8	17	1970	TVA
Macaristan	•	5 / 18	27	1988	ÁFA
Malta	•	5 / 7	18	1995	VAT
Polonya	•	5 / 8	23	1993	PTU/VAT
Portekiz	•	6 / 13	23	1986	IVA
Romanya	•	5 / 9	19	1993	TVA
Slovak Cumhuriyeti	•	10	20	1993	DPH
Slovenya	•	9,5	22	1999	DDV
Türkiye	1	8	18	1985	KDV
Yunanistan	•	6,5 / 13	24	1987	ΦΠΑ

Kaynak: European Commission, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, Belgium, 2011(b). European Commission, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, Belgium, 2017. OECD, *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates Trends and Administration Issues*, 2011.

AB ülkelerinin vergi sistemleri içinde KDV'nin payı gittikçe artmaktadır. Özellikle son dönemde yaşanan ekonomik ve mali krizler birçok AB üyesi ülkenin kamu maliyesinde sorunlara neden olmuştur. 2007 krizinden bu yana dolaysız vergilerdeki hâsılat kaybına karşın, üye ülkelerin birçoğunda KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı artış göstermektedir. Üye ülkelerde KDV oranlarının artması hem krizlerin neden olduğu mali disiplin ihtiyacından hem de uzun dönemde dolaysız vergilerden dolayı vergilere bir kaymadan kaynaklanmaktadır (European Commission, 2010a:3). **Tablo 7**, AB ülkeleri ve Türkiye'nin KDV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payını 2000-2015 yılları için göstermektedir. Ülkelerin hemen hepsinde KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı artış göstermektedir. Bu dönemde, AB'nin KDV hâsılat ortalaması yüzde 8,2 artarak yüzde 26,3'e ulaşmıştır. Türkiye'de de dalgalı bir artış seyri söz konusudur. 2015 yılında AB'de toplam vergi gelirleri içinde KDV payının en yüksek olduğu ülkeler Hırvatistan, Litvanya, Bulgaristan ve Romanya iken, en düşük olduğu ülkeler İtalya, Danimarka ve İngiltere'dir. Ayrıca, AB'nin lokomotif durumundaki Almanya ve Fransa'da oranlar sırasıyla yüzde 30,0 ve yüzde 23,9'dur.

AB üyesi ülkelerin farklı KDV oranları uygulaması etkinlik veya işgücü piyasası tartışmaları, gelir dağılımında adalet ve erdemli mallardan kaynaklanmaktadır. Vergilendirmede genel kural, standart bir oran uygulamanın ekonomik etkinliği sağlamanın en iyi yolu olduğu yönündedir. Bununla birlikte, indirilmiş oran uygulamalarıyla etkinliğin arttırıldığı alanlar da mevcuttur. Kişinin kendisi tarafından veya kayıtdışı olarak yapılan hizmetlerin KDV indiriminden sonra kayıt altına alınması bu duruma örnek gösterilebilir (European Commission, 2011a:60). OECD, istisnaların uygulanma nedenlerini beş farklı sınıflandırma içinde ortaya koymaktadır: i) sağlık ve hastane yardımı ile gıda ve su temini gibi temel ihtiyaçlar, ii) posta, televizyon ve kamu taşımacılığı gibi geleneksel olarak fayda sağlayan faaliyetler, iii) kültür, spor ve yardım hizmetleri gibi sosyal olarak arzulanan faaliyetler, iv) adalar ve sınır ve merkezden uzak bölgeler için pozitif ayrımcılık sağlayan hizmetler ve v) KDV'den istisna olmalarına karşılık kendileri özel vergilere tabi olan emlak, sigorta ve finansal hizmetlerdir (OECD, 2008:51).

Tablo 7: Türkiye ve AB Ülkelerinde KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (% 2000-2015)

Ülkeler	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Almanya	27,1	28,5	28,6	28,4	28,8	28,5	27,8	29,6	29,9	31,9	32,3	31,5	30,9	30,3	30,1	30,0
Avusturya	27,7	26,0	27,5	27,1	27,7	28,5	27,8	27,5	27,1	28,9	28,8	28,2	28,2	27,3	27,0	26,7
Belçika	22,5	21,7	22,3	22,1	22,4	22,6	23,0	23,6	23,1	24,1	24,1	23,6	23,2	22,6	22,4	22,2
Bulgaristan	40,2	40,2	38,6	41,7	44,2	47,5	47,8	41,1	44,6	42,4	45,3	43,6	45,5	44,9	43,6	42,7
Çek Cum.	33,1	32,4	31,6	30,8	34,0	34,0	32,1	31,2	35,7	37,0	37,6	36,8	37,1	37,3	38,7	37,3
Danimarka	20,1	20,6	20,7	20,6	20,4	20,3	21,3	21,7	21,5	21,6	21,1	21,3	21,1	20,1	18,9	20,0
Estonya	42,1	41,7	41,7	40,5	38,0	42,6	44,0	42,3	39,2	39,0	41,7	41,3	41,2	40,1	40,5	41,3
Finlandiya	22,6	23,8	24,4	26,0	26,5	27,0	27,3	26,7	26,8	28,6	28,4	28,8	29,3	30,0	29,7	29,1
Fransa	25,1	24,7	25,4	26,2	26,4	26,4	26,0	26,1	25,9	26,7	26,7	25,5	24,6	23,7	24,0	23,9
Hırvatistan	v.y.	v.y.	48,0	48,5	48,6	48,7	47,7	46,7	47,3	46,4	47,9	48,4	50,7	50,1	50,3	50,7
Hollanda	27,4	28,8	29,1	30,5	30,9	29,2	29,4	29,7	29,5	29,0	29,7	29,6	30,6	30,5	28,9	28,7
İngiltere	20,5	20,9	22,2	23,4	23,5	22,4	21,7	21,8	20,4	20,3	22,4	24,6	25,1	25,3	25,6	25,6
İrlanda	26,0	26,1	28,8	28,1	28,4	29,0	28,2	28,4	29,8	28,4	28,7	25,4	25,4	24,4	24,8	23,6
İspanya	26,1	26,0	25,1	26,3	26,5	26,5	25,7	23,2	23,6	21,2	26,9	26,2	25,7	27,5	28,1	28,8
İsveç	21,4	22,9	24,0	23,6	23,3	23,1	22,8	23,8	24,5	25,1	26,0	25,5	25,2	22,4	22,6	22,4
İtalya	21,1	20,2	21,0	20,0	20,4	21,1	21,0	20,3	19,9	19,2	21,3	21,2	19,7	19,4	19,9	20,5
Kıbrıs	23,4	24,1	27,5	31,2	32,6	33,6	34,1	31,0	33,8	33,9	34,0	31,4	33,6	32,4	34,6	35,1
Letonya	35,9	34,8	35,0	36,7	35,2	37,7	39,5	37,6	31,8	32,8	35,0	35,6	36,4	37,1	37,0	37,3
Litvanya	36,1	36,4	37,1	34,2	32,3	34,9	36,1	38,5	37,8	41,3	47,2	48,9	47,2	46,5	46,3	44,9
Lüksemburg	18,2	19,3	19,7	20,3	22,4	22,4	21,9	21,9	23,1	23,8	23,5	24,5	25,4	27,1	27,8	24,9
Macaristan	33,4	31,7	31,1	32,4	34,8	33,8	30,5	30,1	29,1	31,7	33,7	35,6	36,0	35,7	36,8	37,6
Malta	27,2	27,3	26,1	26,0	28,1	30,2	29,1	26,6	28,2	27,7	28,3	28,8	28,2	28,6	28,4	28,0
Polonya	35,0	35,4	35,7	36,1	36,4	36,7	36,8	36,0	34,5	35,9	37,1	38,0	35,6	35,9	36,3	35,3
Portekiz	32,2	32,2	32,3	33,0	34,6	36,4	35,8	34,6	34,7	32,1	34,5	34,6	36,1	32,1	33,7	33,7
Romanya	33,9	35,4	40,8	39,4	36,9	44,3	42,1	41,7	42,2	37,8	42,0	44,6	43,6	43,6	40,4	40,6
Slovak Cum.	34,9	38,5	38,1	39,1	42,1	42,2	42,5	38,3	40,2	41,5	40,4	42,1	38,5	38,0	37,9	37,8
Slovenya	37,2	35,8	36,1	35,5	35,3	34,9	34,8	35,0	36,3	37,0	37,0	37,1	36,3	38,2	38,1	37,7
Türkiye	31,6	31,3	34,2	32,1	34,0	32,0	33,5	32,4	31,6	30,6	32,1	31,0	29,2	30,9	29,1	29,7
Yunanistan	28,8	32,0	34,0	33,8	33,5	33,0	33,6	34,5	34,5	31,8	35,5	32,8	30,7	28,3	28,1	28,7
AB-28	24,3	24,6	25,2	25,5	25,8	25,8	25,4	25,6	25,5	25,9	27,1	27,1	26,6	26,1	26,2	26,3

Kaynak: ec.europa.eu/eurostat (Eurostat) ve www.gib.gov.tr (Gelir İdaresi Başkanlığı).

KDV’de oran farklılaştırması ve istisnalar AB çerçevesinde gerçekleştirilmesine karşılık ülkelerin özgün koşulları da dikkate alınmaktadır. OECD’deki mevcut 34 üye ülkenin 22’sini AB üyesi ülkeler oluşturduğu için, oran farklılaştırılması konusunda OECD’ye paralellik söz konusu olmaktadır. Bununla birlikte, AB’deki istisna, muafiyet ve oran farklılıklarının hangi alanlarda uygulandığı KDV’nin 2006 yılındaki 112 sayılı direktifinin üçüncü ek maddesinde belirtilmektedir. Uluslararası ve birlik içi ulaşım AB ülkelerinde sıfır orana tabi tutulmaktadır. Bununla birlikte, Türkiye’de sıfır oran uygulamasına başvurulmamaktadır. AB ülkeleri içinde standart oran konusunda en hassas ülkenin Bulgaristan’dır. İndirimli oran sadece konaklama hizmetlerinde söz konusuysen, süper indirimli oran ve istisna gibi uygulamalara rastlanmamaktadır. Bulgaristan’ı Danimarka, Litvanya, Letonya ve Slovak Cumhuriyeti takip etmektedir. Lüksemburg’da indirimli oranlardan ziyade süper indirimli oranlar kullanılmaktadır. Sıfır orana en çok başvuran ülke İngiltere’dir. Sosyal bakım ve koruma hizmetleri gibi dışsalığı son derece yüksek olan alanlar sadece İrlanda ve İtalya’da KDV’den muaf tutulmuşken, Lüksemburg ve Macaristan bu alanda muafiyetlerle birlikte standart oranı da kullanmaktadır. İşin ilginç tarafı, bu alanda birçok AB ülkesinin standart orana başvurmasıdır (European Commission, 2011b:4).

2. KDV Hâsılat Performanslarının Değerlendirilmesi

AB’nin genişleme politikası çerçevesinde vergi uyumunun önem taşıması KDV’nin hâsılat performansını ön plana çıkarmaktadır. KDV sisteminin performansı üç temel faktöre bağlıdır. Bu faktörler;

- (i.) verginin oranı, muafiyet, istisna, matrah ve asgari gelir (eşiği) gibi yapısal özellikler,
- (ii.) etkin bir vergi sistemi için vergi yönetiminin kapasitesi ve
- (iii.) mükelleflerin uyum derecesidir.

Bu üç faktörün optimal bileşimi KDV’nin etkinliği açısından büyük önem taşımaktadır. Düşük standart oranlar yanlış sınıflandırmalara (misc-lassification) yol açarak idari yükler (administrative burdens) ve uyum sorunları oluşturmaktayken; yüksek oranlar vergi kaçırmayı teşvik etmektedir. Faaliyetler üzerindeki muafiyet ve istisnalar vergi sisteminde

bozulmalara yol açtığı gibi vergi kaçakçılığını da arttırabilmektedir. Bu durumda ek idari kapasiteye ihtiyaç duyulmaktadır. Gücsüz vergi yönetimleri, uygulama maliyetleri ve KDV sistemindeki karmaşıklık mükellef uyumunu azaltmaktadır (OECD, 2006:41).

KDV hâsılat performanslarının ölçülmesinde birbirine yakın üç farklı yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemler KDV Etkinlik Oranı (VAT Productivity Ratio), KDV Toplama Etkinliği Oranı (VAT Collection Efficiency Ratio) ve KDV Hâsılat Oranı (VAT Revenue Ratio)'dır. KDV Etkinlik Oranı (KEO) her bir standart KDV oranında GSYİH'nın ne kadarlık bir kısmının toplandığını göstermektedir. Diğer bir anlatımla, KEO'nun yüzde 45'lik bir orana sahip olması, standart KDV oranındaki bir puanlık bir artışın KDV gelirlerinin GSYİH'dan aldığı payın yaklaşık yüzde 0,45 oranında artmasına neden olduğunu göstermektedir (Hybka, 2009:15). Ancak, sistemin tam olarak böyle işlemediği de belirtilmelidir. Çünkü KDV, hem ihracat hem de ithalat değerinden etkilenebilmektedir. İhracat durumunda çifte vergilendirmeyi önlemek için vergi iadesi uygulanması KDV gelirlerini azaltmaktadır. Bununla birlikte, ihracatın artması yurtiçi üretimin artmasıyla paralellik göstermekte ve hanehalkı harcanabilir gelirindeki artışla birlikte yurtiçi talep de yükselmektedir. İthalat, genel itibariyle KDV gelirlerini arttırmakla birlikte, KDV gelirleri üzerinde ters yönlü etkide de bulunabilmektedir. İthalattaki artış yurtiçi ürünlere olan talebi azaltmakta ve bu şekilde KDV hâsılatını düşürebilmektedir (Hybka, 2009:8). İthalat ve ihracatın KDV gelirleri üzerindeki etkisini ölçebilmek için netleştirme yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, diğer hesaplama yöntemlerinde tüketim baz alındığı için böyle bir sorunla karşılaşılmamaktadır. Daha yüksek KEO oranları daha etkili bir KDV sistemine işaret etmektedir. Hesaplama aşağıdaki formülasyon yardımıyla yapılmaktadır (Hybka, 2009:15):

$$KEO = \frac{\frac{\text{KDV Geliri}}{\text{GSYİH}}}{\text{Standart KDV Oranı}} \times 100$$

Bu eşitlik, GSYİH'nın hesaplanmasından kaynaklanan hatalar nedeniyle yanlış değerlendirmelere açıktır. Bu durumda, KDV Toplama Etkinlik Oranı'nın (KTEO, C-Etkinlik) daha doğru sonuç vereceği düşünülmektedir. Çünkü KDV matrahı, yurtiçi üretimden ziyade yurtiçi tüketimle daha

yakın bir ilişki içindedir (Hybka, 2009:16). KTEO; KDV hâsılatının toplam tüketim tutarına oranının standart KDV oranına bölünmesi ile bulunmaktadır. Bir ülkede uygulanan KDV’de herhangi bir muafiyet ve istisna yoksa, vergide tek bir standart oran kullanılıyorsa, vergiden kaçınma/kaçırma oranı ne kadar düşüğe ve vergi tam esnekse KTEO’nun yüzde 100 olacağı iddia edilmektedir. Bununla birlikte, KTEO’nun politik ve yapısal faktörlerden etkilendiği de belirtilmelidir. Politik istikrar, şehirleşme, dış açıklık, denetim ve para cezalarının KTEO’nu artırmaktadır (Aizenman vd., 2008:1). KTEO şu şekilde hesaplanır (OECD, 2006:41):

$$KTEO = \frac{\frac{KDV \text{ Geliri}}{Tüketim}}{\text{Standart KDV Oranı}} \times 100$$

KDV toplama etkinliğinin ölçülmesindeki temel yaklaşım yasal vergi oranıyla efektif vergi oranının (tüketimin bir oranı olarak toplam KDV gelirleri) karşılaştırılmasıdır. Bu metodoloji şunları gerektirmektedir: i) Gelir toplama ölçütü, ii) başarılı bir KDV uygulaması için KDV matrahının doğru tahmini ve iii) yasal ortalama oranın hesaplanmasıdır (IMF, 1996:3). Son olarak, KDV Hâsılat Oranından (KHO) söz edilebilir. Aşağıdaki eşitlikten görüleceği üzere KHO, KTEO’nun bir türevidir. Bu iki yöntem arasındaki temel fark KDV matrahının hesaplanmasından kaynaklanmaktadır. KTEO, KDV matrahı olarak tüketimi baz alırken; KHO, KDV’nin fiyat içerisine gizlenmiş olmasından yola çıkarak KDV hariç tüketimi baz almaktadır:

$$KHO = \frac{\frac{KDV \text{ Geliri}}{Tüketim - KDV \text{ Geliri}}}{\text{Standart KDV Oranı}} \times 100$$

2.1. Türkiye’de KDV Hâsılat Performanslarının Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu bölümünde, yürürlüğe girdiği 1985 yılında 2016 yılının sonuna kadarki dönemi içeren KDV hâsılat performansları yukarıda açıklanan üç yöntem ile hesaplanmıştır. Hesaplamalarda kullanılan üç önemli veri KDV geliri, KDV matrahı ve KDV standart oranıdır. Eurostats’ta yer alan KDV hesabının (Value Added Type Taxes) Türkiye’de dahilde ve ithalde alınan KDV’ye denk olduğu görülmektedir (Eurostats, 1995).

Eurostats'ta Türkiye için KDV'yle ilgili veriler bulunmamasından dolayı Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Muhasebat Genel Müdürlüğü verilerinden yararlanılmaktadır. OECD tarafından yayınlanan Tüketim Vergisi Eğilimleri 2006 (Consumption Tax Trends 2006, TVE), KDV matrahı olarak "ulusal tüketimi" (hanehalkı tüketimi ve hükümet sektörünün tüketimi); TVE 2010 ise, "nihai tüketimi" baz almıştır. Bununla birlikte, TVE 2010 verginin matrahının belirlenmesinin en zor konulardan birisi olduğunu vurgulamıştır. 2006 ve 2010 arasındaki fark bu zorluktan kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte, TVE 2010 nihai tüketim içerisinde hanehalkı tüketimini, kar getirmeyen kuruluşların harcamalarını ve devletin yapmış olduğu harcamaları katmaktadır. Çalışma, TVE 2010'u takip etmektedir. Bununla birlikte, Türkiye'nin nihai tüketim harcamaları içerisinde kar getirmeyen kuruluşların harcamalarının yer almadığını, AB ülkelerinin nihai tüketim harcamalarında ise bu kuruluşların payının önemsenmeyecek kadar düşük olduğu belirtilmelidir. Uluslararası karşılaştırmalara imkan vermesi açısından hesaplamalarda standart oranlar kullanılmaktadır.

Tablo 8'de Türkiye için KDV hâsılat performanslarının hesaplaması yapılmaktayken, **Tablo 9**'da ithalde alınan KDV'nin hâsılat performansı hesaplanmaktadır. Böylelikle KDV hâsılat performansında hangi kaynaktan toplanan KDV'nin belirleyici olduğu tespit edilmeye çalışılmaktadır. KEO hesaplamasının GSYİH değerine bağlı olarak yapılması, ithaldeki KDV performansı hesaplamalarında bu oranın kullanılmasını engellemektedir. İthaldeki KDV hâsılat performansı sadece C-Etkinlik ve KHO için hesaplanmaktadır. 1985-2001 yılları arasındaki dönem, ÖTV'nin çoklu oran yapısını kapsamaması nedeniyle, gerçek anlamda bir KDV performans ölçümünü ve bu dönem içerisinde karşılaştırma yapma imkânını güçleştirmektedir. Bu nedenle dönemler arası bir karşılaştırma yapılsa dahi, bunun 1985-2001 ve 2002-2016 olmak üzere iki alt döneme ayrılması daha doğru olmaktadır. Türkiye'nin KDV hâsılat performanslarının AB ülkeleri ile karşılaştırması da ikinci alt dönem itibarıyla yapılacaktır. 1985-2001 yıllarını içeren ilk dönem itibarıyla KEO'na baktığımızda, 17 yıllık ortalamanın yüzde 29,3 düzeyinde gerçekleştiği görülmektedir. Aynı dönem ortalaması C-Etkinlik oranı için yüzde 37,7, KHO için ise yüzde 39,6'dır. 17 yıllık dönemde, her üç KDV hâsılat performansı ölçümlerine göre en iyi yıllar 1993 ve 1996 iken, en düşük performanslı yıllar 1998 ve 1999'dur.

1985-2001 yıllarına nazaran 2002 sonrası dönemde, hem oran farklılaşmalarının hem de mevzuattaki muafiyet ve istisnaların nispeten daha az değişikliği uğradığı ifade edilebilir. Ayrıca 2002 sonrası dönem, siyasi istikrar ve ekonomik büyüme yönüyle de önceki dönemlerden ayrılmaktadır. 2002-2016 dönemi itibariyle KEO'na baktığımızda 15 yıllık ortalamanın yüzde 33,1 düzeyinde gerçekleştiği görülmektedir. Aynı dönem ortalaması C-Etkinlik oranı için yüzde 43,7, KHO için yüzde 47,5'dir. Son on yıllık dönemde her üç KDV hâsılat performansı ölçülerine göre en iyi yıllar 2006 ve 2013'iken, en düşük performanslı yıllar 2002 ve 2003'tür. KDV hâsılat performanslarının, 1985-2001 yılları arasındaki birinci dönem ile karşılaştırıldığında, üç hesaplama türü için de ciddi artışlar gerçekleştiği görülmektedir.

Tablo 8: Türkiye'nin KDV Hâsılat Performansları (% , 1985-2016)

Yıllar	KDV Etkinlik Oranı	KDV C-Etkinlik Oranı	KDV Hâsılat Oranı
1985	27,0	34,3	35,5
1986	31,0	39,0	38,8
1987	28,3	38,1	39,9
1988	26,7	38,1	39,9
1989	28,0	38,1	39,7
1990	28,2	36,1	37,2
1991	30,0	36,3	38,0
1992	31,7	38,9	40,9
1993	34,2	41,9	44,2
1994	30,7	37,3	39,5
1995	30,7	37,6	39,8
1996	33,3	42,5	45,4
1997	26,7	45,0	48,2
1998	26,0	33,7	35,5
1999	26,7	32,9	34,6
2000	29,4	36,0	38,3
2001	28,9	35,6	38,0
2002	32,2	40,0	43,2
2003	32,8	39,6	42,6
2004	33,9	41,0	44,2
2005	36,1	43,3	47,0
2006	37,2	44,8	48,8
2007	36,7	43,5	47,1

2008	35,0	42,5	46,0
2009	35,0	40,7	43,9
2010	38,3	44,5	48,4
2011	34,2	39,3	42,3
2012	28,9	46,3	50,5
2013	30,9	49,9	54,9
2014	27,9	45,9	50,0
2015	28,8	47,6	52,1
2016	28,0	47,0	51,4

Kaynak: www.muhasabat.gov.tr (Muhasebat Genel Müdürlüğü), www.gib.gov.tr (Gelir İdaresi Başkanlığı) ve www.tcmb.gov.tr (Merkez Bankası).

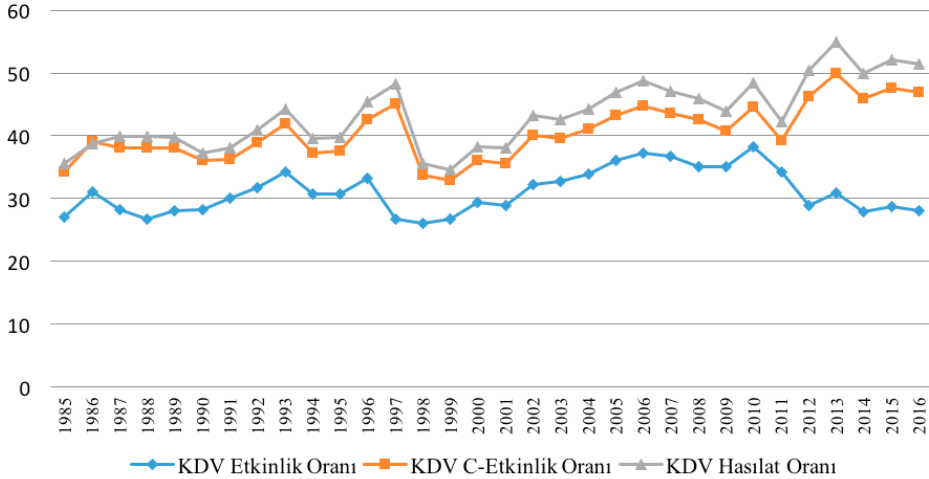
Tablo 10: Türkiye’de İthalatın KDV Hâsılat Performanslarının Ölçülmesi
(%, 1985-2016)

Yıllar	KDV C-Etkinlik Oranı	KDV Hâsılat Oranı	Sabit Oranlar
1985	64,1	68,4	10
1986	69,8	75,1	10
1987	67,7	73,7	12
1988	61,8	66,7	12
1989	67,6	72,4	10
1990	73,0	79,3	11
1991	77,7	85,7	12
1992	78,5	86,7	12
1993	78,5	86,6	12
1994	64,2	71,0	15
1995	57,8	63,2	15
1996	60,7	66,7	15
1997	62,9	69,5	15
1998	63,7	70,4	15
1999	67,2	74,7	15
2000	66,9	75,5	17
2001	56,6	63,0	18
2002	62,8	70,8	18
2003	62,5	70,5	18
2004	62,3	70,1	18
2005	71,3	81,8	18
2006	70,3	80,5	18
2007	66,6	75,6	18

2008	64,4	72,9	18
2009	66,9	76,1	18
2010	69,5	79,4	18
2011	66,8	76,0	18
2012	61,9	69,7	18
2013	68,6	78,2	18
2014	63,3	71,4	18
2015	68,3	77,9	18
2016	65,6	74,4	18

Kaynak: www.ekonomi.gov.tr (Ekonomi Bakanlığı), www.tuik.gov.tr (TÜİK), www.muhasabat.gov.tr (Muhasebat Genel Müdürlüğü) ve www.gib.gov.tr (Gelir Idaresi Başkanlığı).

1985-2001 arası ithalde alınan KDV'nin hâsılat performanslarına baktığımızda C-Etkinlik oranı ortalamasının yüzde 66,9, KHO'nın yüzde 73,4 olduğu görülmektedir. İthaldeki KDV hâsılat performansı yönünden her iki ölçüm türü için en başarılı üç yıl 1991, 1992 ve 1993'iken, en başarısız üç yıl 1995, 1996 ve 2001 olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. İthalde alınan KDV'nin hâsılat performansının en yüksek olduğu dönemler, finansal liberalizasyon sonrası Türk lirasının değerlendirildiği ve cari açığın rekor kırdığı, 1994 krizi öncesi yıllar olduğu ifade edilebilir. Buna karşılık en kötü dönemler ise, genelde kriz sonrası ithal mal ve hizmet talebinin döviz fiyatlarındaki artış nedeniyle azaldığı, cari işlemler fazlası verildiği yıllar olduğu görülmektedir. 1993 yılı toplam KDV hâsılat performansının yüksek çıkması ithalden alınan KDV'den kaynaklanmaktadır. Buna karşılık, 1996 yılındaki yüksek performansın sadece dahilden alınan KDV'den kaynaklandığı görülmektedir. Çünkü bu yıl, ithalde alınan KDV'nin hâsılat performanslarının dönem ortalamasının en düşük olduğu zaman aralığıdır. Hâsılat performans ölçümlerinde C-Etkinlik ve KHO farklı değerlerde gerçekleşse bile, aynı eğilim içerisinde hareket ettikleri gözlenmektedir. KEO ise, dönem içerisinde diğer iki performans ölçümünden farklılaşabilmektedir. Sonuç olarak, 1985-2001 yılları arasında KDV hâsılat performanslarının dalgalı-düzensiz bir seyir izlediği görülmektedir. Bu durumdan ülkedeki siyasal ve sosyal istikrarsızlıkların yanında, ekonomik büyüme ve kamu kesimi finansman açıklarının etkili olduğu belirtilmelidir.

Türkiye'de KDV Hâsılat Performansının Gelişimi, 1985-2016

2002-2016 dönemi ithalde alınan KDV'nin hâsılat performanslarına baktığımızda C-Etkinlik oranı ortalamasının yüzde 66,1, KHO'nun yüzde 75,0 olduğu görülmektedir. İthaldeki KDV hâsılat performansı yönünden, her iki ölçüm türü için, en başarılı üç yıl 2005, 2010 ve 2013'iken, en başarısız üç yıl 2002, 2003 ve 2004 olduğu tespit edilmiştir. İthalde alınan KDV'nin hâsılat performanslarının 1985-2001 yılları arasındaki birinci dönem ile karşılaştırıldığında neredeyse aynı kaldığı gözlenmektedir. Diğer bir ifadeyle, ithalde alınan KDV'nin hâsılat performansları 32 yıllık tüm veri seti boyunca büyük bir gelişim göstermemektedir. Ayrıca, ithalde alınan KDV'nin hâsılat performansları ile ithalat değişim oranı arasında herhangi bir ilişki kurulamamıştır. 2002-2016 döneminde toplam KDV hâsılatlarında gözlenen artış, aynı dönemde ithalde alınan KDV'nin hâsılat performanslarında değişim olmadığı bilgisi altında, bütünüyle dahilde alınan KDV'nin hâsılat performansındaki artıştan kaynaklanmaktadır.

2.2. AB Ülkelerindeki KDV Hâsılat Performanslarının Hesaplanması

AB'ye aday ülkelerin dolaylı vergilerini uyumlaştırması müzakere alanlarından birini oluşturmaktadır. KDV, ortak pazar ve gümrük politikalarının şekillendirilmesinde önemli unsurlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolaylı vergiler başta olmak üzere vergi uyumlaştırılması Türki-

ye'nin AB'ye katılım sürecinde de gündeme gelmektedir. Aşağıda yer alan **Tablo 11**, **Tablo 12** ve **Tablo 13**'de AB üyesi 28 ülkenin ve Türkiye'nin 2002-2015 yılları arasındaki ondört yıllık dönem içerisindeki KDV hâsılat performansları üç farklı etkinlik belirleme yöntemine göre hesaplanmıştır. **Tablo 11**, KEO'nun hesaplanmasından elde edilen veriler ile oluşturulmuştur. Buna göre, dönem içerisinde Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Lüksemburg, Kıbrıs ve Türkiye'de ciddi etkinlik artışları ile karşılaşılmaktadır. Slovenya, Malta, İngiltere, Fransa, Finlandiya, Almanya, Avusturya ve Danimarka'da pek değişiklik olmadığı gözlenmektedir. 2002-2015 yılları arasında KEO kayıplarının yaşandığı ülkeler ise Yunanistan, Romanya, İspanya, Litvanya ve Letonya'dır.

Tablo 12'de ise, C-Etkinlik hesaplamaları gösterilmektedir. Üye ülkeler bazında yıllar itibarıyla etkinlik düzeylerindeki gelişime baktığımızda Tablo 11'den farklı bir eğilim oluşmadığı gözlenmektedir. Etkinlik artışı ve azalışını gösteren ülkeler hemen hemen aynıdır. Aşağıda, **Tablo 13**'de, AB ülkelerindeki etkinlik karşılaştırılması KHO üzerinden yapılmıştır. Yukarıdaki iki tabloya benzer bir eğilimi burada da görmek mümkündür. Tabloda dikkati çeken birkaç unsurdan söz edilebilir. Birincisi, Lüksemburg'da etkinlik düzeyinin yüzde 90 gibi oldukça yüksek bir düzeye ulaştığı gözlenmektedir. Büyük nüfusa sahip ülkelerin (Almanya, Fransa, İtalya, İngiltere, İspanya gibi) KDV etkinlik performanslarının düşük olduğu görülmektedir. Türkiye ise, her üç etkinlik hesaplaması için, 2000'li yılların başında en düşük etkinlik düzeyine sahip ülkelerden biri iken, 2005 yılından itibaren etkinlik düzeyini arttırmış ve düşük etkinlik grubuna dahil ülkeler arasında nispi olarak daha iyi bir konuma yükselmiştir.

Tablo 11: Türkiye ve AB Ülkelerinde KDV'nin Etkinlik Oranları (%; 2002-2015)

Ülkeler	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Almanya	38,8	38,8	38,1	38,8	38,8	36,3	36,8	38,9	37,9	36,7	36,7	36,7	36,6	36,7
Avusturya	39,5	38,5	39,0	39,0	37,5	37,5	38,0	40,0	39,0	37,5	38,2	38,6	38,4	38,6
Belçika	31,9	31,4	32,4	32,9	32,9	33,3	32,4	32,4	33,3	32,1	32,4	33,1	32,7	32,0
Bulgaristan	36,5	43,0	49,5	51,0	53,5	51,0	54,0	44,5	45,5	40,1	43,9	46,4	44,5	44,8
Çek Cumhuriyeti	27,3	27,7	36,3	35,8	32,6	32,6	34,7	35,8	34,5	32,9	33,6	35,3	35,3	34,8
Danimarka	38,4	38,4	39,2	40,4	41,2	41,6	40,4	40,8	39,6	38,5	38,4	37,6	37,6	37,5
Estonya	46,7	45,6	42,2	47,2	49,4	48,3	43,3	43,5	43,5	40,2	41,4	41,2	43,3	46,2
Finlandiya	35,9	37,7	38,2	38,6	38,6	37,3	37,3	38,6	37,7	37,0	37,8	38,7	38,4	37,7
Fransa	34,7	35,2	36,2	36,7	36,7	36,2	35,7	34,7	35,2	34,1	34,1	34,9	34,7	34,8
Hrvatistan	55,7	55,4	54,0	54,3	54,6	53,9	53,6	48,7	50,3	49,3	49,2	50,7	50,0	52,0
Hollanda	36,8	37,4	37,4	37,4	37,9	38,4	37,4	36,8	38,0	33,8	33,8	30,9	30,7	31,6
İngiltere	36,0	37,1	37,7	37,1	36,6	36,6	36,0	37,3	36,6	33,5	33,3	34,0	34,1	34,5
İrlanda	32,4	32,4	34,3	35,2	36,2	35,2	34,3	29,3	30,1	26,3	24,8	25,0	25,9	20,3
İspanya	35,0	35,6	37,5	39,4	40,0	36,3	31,3	25,0	30,0	28,5	29,8	33,6	34,8	36,1
İsveç	34,4	34,4	34,8	35,2	35,2	36,0	36,8	38,4	38,8	36,0	35,6	35,8	35,9	36,2
İtalya	29,5	28,5	28,5	29,0	30,5	30,0	29,0	27,5	30,6	29,5	27,5	27,9	27,2	27,9
Kıbrıs	50,8	52,0	54,0	59,3	62,7	66,7	69,3	59,3	60,1	44,1	46,7	43,0	45,3	45,3
Letonya	37,2	40,0	38,3	42,8	46,7	45,0	36,7	28,1	31,2	30,4	33,7	35,3	36,0	36,7
Litvanya	40,6	37,2	35,6	38,9	41,1	44,4	43,3	37,9	37,1	37,2	36,0	35,5	36,0	36,8
Lüksemburg	36,7	36,7	39,3	40,0	37,3	37,3	38,7	41,3	40,0	42,4	45,6	49,1	49,8	38,6
Macaristan	31,2	32,8	35,2	33,2	37,5	39,5	38,0	33,6	34,3	33,3	33,6	33,1	34,4	36,0
Malta	42,0	42,7	40,0	45,0	43,9	41,7	42,8	42,8	42,2	41,5	40,9	42,4	42,3	41,0
Polonya	32,8	32,8	31,8	34,5	36,4	37,3	35,9	33,2	34,7	33,5	30,5	30,6	31,0	30,4
Portekiz	38,9	39,5	40,0	39,5	40,0	39,5	41,0	35,0	36,7	34,5	35,5	35,0	36,9	37,2
Romanya	37,4	37,9	35,3	42,6	41,6	41,6	41,0	34,2	32,0	35,2	34,5	33,8	31,9	33,7
Slovak Cumhuriyeti	30,4	37,5	40,5	40,5	38,4	34,7	35,8	34,7	33,2	32,9	29,2	31,7	33,1	34,4
Slovenya	42,5	42,5	42,0	42,5	42,0	41,5	41,5	41,5	42,0	39,9	39,4	42,4	38,4	37,9
Türkiye	32,2	32,8	33,9	36,1	37,2	36,7	35,0	35,0	38,3	34,2	28,9	27,9	28,8	28,0
Yunanistan	41,1	37,8	37,2	35,8	36,3	38,4	37,4	33,2	30,6	31,0	30,7	30,3	31,0	31,9

Kaynak: epp.eurostat.ec.europa.eu (Eurostat) ve www.gib.gov.tr (Gelir İdaresi Başkanlığı).

Tablo 12: Türkiye ve AB Ülkelerinde KDV'nin C-Etkinlik Oranları (%; 2002-2015)

Ülkeler	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Almanya	51,8	51,0	50,6	50,7	52,1	50,0	50,3	50,2	49,6	49,5	49,2	49,2	49,6	50,2
Avusturya	55,9	54,0	54,1	53,9	52,6	53,9	54,3	54,3	53,7	51,1	52,1	52,4	52,4	53,1
Belçika	43,9	42,9	44,3	45,2	45,7	46,3	44,2	42,7	44,0	42,5	42,6	43,2	43,0	42,6
Bulgaristan	41,3	48,4	55,6	58,4	62,7	60,5	65,7	56,8	59,9	51,3	54,1	58,7	56,0	57,0
Çek Cumhuriyeti	37,6	37,5	51,1	51,3	48,4	49,4	51,9	50,6	48,7	47,5	48,7	50,7	52,0	52,4
Danimarka	52,3	52,0	52,3	54,2	55,7	55,9	54,0	51,4	50,8	51,7	51,5	51,0	51,5	51,5
Estonya	61,9	61,0	57,7	66,3	70,4	69,7	59,6	58,5	60,2	58,1	59,7	58,5	61,4	63,6
Finlandiya	51,6	52,7	52,6	53,2	53,4	52,9	51,4	49,5	46,5	47,9	47,8	48,7	48,0	47,4
Fransa	45,7	45,3	46,1	46,6	46,6	46,4	45,3	42,5	43,1	43,0	43,0	43,8	43,6	44,0
Hırvatistan	68,0	69,7	68,8	69,5	71,0	69,5	70,0	61,9	63,6	61,8	61,3	63,0	62,9	66,2
Hollanda	51,4	51,5	52,1	52,3	53,8	55,3	53,7	49,5	51,4	47,7	47,4	43,5	43,4	45,2
İngiltere	44,2	45,3	45,3	44,0	44,1	44,1	42,8	43,6	43,0	39,1	38,7	39,7	40,3	40,9
İrlanda	53,3	53,1	55,8	58,0	59,1	55,8	49,9	41,8	43,2	41,3	39,6	40,8	43,8	43,5
İspanya	48,3	49,9	50,9	53,8	54,1	49,3	41,6	33,4	38,8	36,4	37,9	43,1	44,5	46,6
İsveç	46,6	46,5	47,0	48,2	48,9	50,1	50,9	50,3	51,6	50,4	49,1	49,1	49,6	51,0
İtalya	39,7	37,5	37,2	37,5	39,4	39,4	37,6	34,1	37,5	36,4	33,9	34,5	34,0	35,0
Kıbrıs	61,5	62,1	67,4	73,6	77,6	81,0	80,8	71,3	69,3	52,5	54,6	50,6	52,9	53,1
Letonya	44,5	47,8	46,9	53,7	57,9	57,1	45,2	35,2	38,8	38,1	43,0	44,6	45,8	46,4
Litvanya	47,8	44,1	42,2	47,2	50,0	54,9	52,3	42,6	44,4	46,0	45,1	44,7	45,3	45,6
Lüksemburg	65,8	70,0	74,6	78,8	78,8	82,0	84,1	81,5	81,5	88,3	91,9	100,0	105,4	83,1
Macaristan	40,6	41,0	45,6	43,5	49,5	52,5	51,3	44,3	45,7	45,4	45,5	46,0	49,0	51,9
Malta	50,9	50,8	46,8	54,4	52,8	52,7	52,1	50,9	52,0	52,9	52,7	56,5	59,7	60,0
Polonya	38,5	38,7	39,6	43,0	45,8	48,3	45,5	42,4	43,2	42,2	38,4	38,7	39,7	39,8
Portekiz	48,6	49,0	48,5	46,9	47,8	47,3	48,2	40,5	42,2	40,2	41,9	41,5	43,6	44,4
Romanya	44,7	44,3	41,2	48,9	48,7	51,3	50,8	43,3	41,1	45,3	44,2	45,0	42,1	44,6
Slovak Cumhuriyeti	39,0	48,3	53,5	54,6	51,7	48,5	48,6	43,5	42,9	43,4	38,7	42,3	44,2	46,3
Slovenya	57,1	56,7	57,6	58,8	59,5	60,6	59,6	55,6	55,4	52,1	51,1	56,7	52,8	53,6
Türkiye	40,0	39,6	41,0	43,3	44,8	43,5	42,5	40,7	44,5	39,3	46,3	45,9	47,6	47,0
Yunanistan	46,5	44,2	43,1	41,6	43,4	44,7	42,4	36,4	33,0	33,8	33,5	33,2	34,2	35,4

Kaynak: epp.eurostat.ec.europa.eu ve www.gib.gov.tr (Gelir İdaresi Başkanlığı).

Tablo 13: Türkiye ve AB Ülkelerinde KDV Hâsılat Oranları (%; 2002-2015)

Ülkeler	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Almanya	56,5	55,6	55,0	55,1	56,9	55,2	55,6	55,5	54,8	54,6	54,2	54,3	54,7	55,5
Avusturya	63,0	60,6	60,6	60,5	58,8	60,5	60,9	60,9	60,2	57,0	58,1	58,6	58,6	59,5
Belçika	48,3	47,2	48,9	50,0	50,6	51,3	48,7	46,9	48,4	46,7	46,7	47,5	47,3	46,7
Bulgaristan	45,1	53,6	62,5	66,1	71,6	68,9	75,6	64,1	68,0	57,2	60,7	66,5	63,1	64,3
Çek Cumhuriyeti	41,0	40,8	56,5	56,9	53,3	54,5	57,5	56,0	53,9	52,5	54,0	56,8	58,4	58,9
Danimarka	60,2	59,8	60,1	62,7	64,7	65,0	62,4	59,0	58,1	59,4	59,1	58,5	59,1	59,1
Estonya	69,7	68,6	64,3	75,2	80,7	79,7	66,8	66,3	68,5	65,8	67,8	66,3	69,9	72,9
Finlandiya	58,2	59,7	59,5	60,3	60,6	59,8	57,9	55,5	52,0	53,8	53,8	55,2	54,3	53,5
Fransa	50,2	49,7	50,7	51,3	51,3	51,0	49,8	46,3	47,0	46,9	46,9	47,9	47,8	48,2
Hırvatistan	79,9	82,4	81,1	82,0	84,1	82,0	82,7	72,2	74,5	72,0	72,4	74,8	74,6	79,3
Hollanda	56,9	57,1	57,8	58,0	59,9	61,8	59,9	54,7	57,0	52,4	52,1	47,9	47,7	49,9
İngiltere	47,9	49,2	49,1	47,7	47,8	47,8	46,2	46,7	46,5	42,4	42,0	43,2	43,8	44,6
İrlanda	60,0	59,8	63,2	66,1	67,5	63,2	55,7	46,0	47,5	45,1	43,6	45,0	48,8	48,4
İspanya	52,4	54,3	55,4	58,8	59,2	53,6	44,5	35,3	41,7	38,9	40,7	46,7	48,3	51,0
İsviçre	52,7	52,7	53,3	54,9	55,7	57,2	58,3	57,5	59,2	57,6	56,0	56,0	56,7	58,4
İtalya	43,1	40,6	40,2	40,6	42,8	42,7	40,6	37,4	40,5	39,2	36,5	37,2	36,7	37,9
Kıbrıs	66,9	68,5	75,0	82,7	87,8	92,1	91,9	79,9	77,4	57,6	60,2	55,7	58,8	59,1
Letonya	48,3	52,3	51,2	59,5	64,6	63,7	49,2	38,0	42,2	41,6	47,3	49,2	50,6	51,4
Litvanya	52,3	47,9	45,7	51,6	55,0	60,9	57,7	46,3	49,0	51,0	49,9	49,3	50,1	50,5
Lüksemburg	73,0	78,2	84,0	89,4	89,3	93,4	96,2	92,9	92,9	101,8	106,6	118,2	125,3	96,7
Macaristan	45,2	45,7	51,5	48,8	55,0	58,7	57,1	49,8	51,5	51,3	51,9	52,6	56,5	60,4
Malta	55,1	55,0	51,1	59,7	58,4	58,3	57,5	56,1	57,4	58,4	58,2	62,9	66,9	67,2
Polonya	42,1	42,3	43,4	47,5	50,9	54,1	50,1	46,8	47,7	46,7	42,1	42,5	43,6	43,8
Portekiz	53,5	54,0	53,5	52,1	53,1	52,6	53,4	44,1	46,4	44,3	46,4	45,9	48,5	49,5
Romanya	48,8	48,3	44,7	53,9	53,7	56,8	56,3	47,2	45,6	50,9	49,5	50,4	46,8	49,9
Slovak Cumhuriyeti	42,8	53,4	59,5	61,0	57,3	53,4	53,4	47,6	46,7	47,5	42,0	46,2	48,5	51,0
Slovenya	64,4	64,0	65,2	66,6	67,6	69,0	67,6	62,5	62,3	58,2	56,9	64,0	59,8	60,7
Türkiye	43,2	42,6	44,2	47,0	48,8	47,1	46,0	43,9	48,4	42,3	50,5	50,0	52,1	51,4
Yunanistan	50,8	48,0	46,7	45,1	47,3	48,9	46,1	39,1	35,7	36,6	36,3	36,0	37,1	38,6

Kaynak: epp.eurostat.ec.europa.eu (Eurostat) ve www.gib.gov.tr (Gelir İdaresi Başkanlığı).

3. Kümeleme Analizinin AB Ülkeleri ve Türkiye'deki KDV Hâsılat Performanslarına Uygulanması

Kümeleme analizi (cluster analysis) çok değişkenli bir istatistiksel yöntemdir. Bu yöntem grup sayısı bilinmeyen ve gruplandırılmamış verilerin benzerliklerine göre sınıflandırılması amacıyla kullanılmaktadır. Kümeleme analizi, verilerin birimlere veya değişkenlere göre birbirlerine benzerlikleri bakımından ayrı kümelerde toplanmasını sağlayan bir tekniktir. Kümeleme analizi, birbirine benzer olan değişkenlerin aynı gruplarda toplanmasını amaçlaması bakımından diskriminant analiziyle; birbirine benzer değişkenlerin aynı gruplarda toplanmasını amaçlaması nedeniyle de faktör analizi ile benzerlik göstermekte olup veri indirgeme özelliğine sahiptir (Çakmak, 1999:188). Kümeleme analizi, önceden belirlenen seçme kriterlerine göre birbirine çok benzeyen birey ya da nesnelere aynı küme içinde gruplandırır. Analizin sonucunda bir kümeyi oluşturan birey veya nesnelere birbiriyle benzeşirken, diğer kümelerin birey veya nesnelere benzeşmeyecektir. Bu nedenle kümeler kendi içlerinde homojen (türdeş) iken, kümeler arasında heterojenlik söz konusu olacaktır (Kalaycı, 2005:349).

Kümeleme analiz, dört değişik amaca yönelik olarak uygulanmaktadır: i) n sayıda birimi, nesneyi, oluşumu, p değişkene göre saptanan özelliklerine göre olabildiğince kendi içinde türdeş (homojen) ve kendi aralarında farklı (heterojen) alt gruplara (küme) ayırmak, ii) p sayıda değişkeni, n sayıda birimde saptanan değerlere göre ortak özellikleri açıkladığı varsayılan alt kümelere ayırmak ve ortak faktör yapılarını ortaya koymak, iii) hem birimleri hem de değişkenleri birlikte ele alarak ortak n birimi p değişkene göre ortak özellikli alt kümelere ayırmak ve iv) birimleri, p değişkene göre saptanan değerlere göre, izledikleri biyolojik ve tipolojik sınıflamayı ortaya koymak (Özdamar, 1999:257).

Kümeleme analizinde, orijinal değerler ya da standartlaştırılmış değerler kullanılmaktadır. Ayrıca, çok değişkenli istatistik tekniklerde önemli olan verilerin normalliği varsayımı kümeleme analizinde önem taşımamakta ve uzaklık değerlerinin normalliği yeterli sayılmaktadır (Tatlıdil, 2002:329). Kümeleme analizinin uygulama aşamaları şu şekilde belirtilmektedir: i) birim ya da değişkenlerin doğal gruplamaları hakkında kesin

bilgilerin bulunmadığı popülasyonlardan alınan n sayıda birimin p sayıda değişkenine ilişkin gözlemlerin elde edilmesi (veri matrisinin belirlenmesi), ii) birimlerin/değişkenlerin birbirleri ile olan benzerliklerini ya da farklılıklarını gösteren uygun bir benzerlik ölçüsü ile birimlerin/değişkenlerin birbirlerine uzaklıklarının hesaplanması (benzerlik ya da farklılık matrisinin belirlenmesi), iii) uygun kümeleme yönteminin yardımı ile benzerlik/farklılık matrislerine göre birimlerin/değişkenlerin uygun sayıda kümelere ayrılması ve iv) elde edilen kümelerin yorumlanması ve bu kümeleme yapısına dayalı olarak kurulan hipotezlerin doğrulanması için gerekli analitik yöntemlerin uygulanması (Özdamar, 1999:258). Genelde kümeleme analizinde küme sayısı önceden bilinmemektedir. Küme sayılarını analizin her bölümünde birer defa arttırarak ve deneysel bir biçimde en uygun kümelemeyi bulmayı amaçlayarak uygulanabilmektedir. Küme sayısı konusunda araştırmacının herhangi bir öngörüsü var ise, hiyerarşik olmayan kümeleme teknikleri kullanılmaktadır.

AB ülkeleri ve Türkiye'deki KDV hâsılat performansları birbirine benzeşen ülkeler bazında kümelenebilir çalışılmaktadır. Analizin yapılmasında SPSS Paket Programı (Statistical Package for Social Sciences) kullanılmaktadır. Kümelemeye Türkiye ile AB-28 dâhil edilmekte ve KDV hâsılat performansını gösteren üç değişken (KEO, C-Etkinlik oranı ve KHO) analizde kullanılmaktadır. Kümeleme analizi, hem ondört yılın (2002-2015) ortalaması alınarak yapılmakta hem de en son yıl olan 2015 verilerine göre gerçekleştirilmektedir. Böylelikle son yılda görülecek özel durumların yaratacağı sapmaların gözlenebilmesi amaçlanmaktadır. Analizde yöntem olarak hiyerarşik kümeleme yöntemi kullanılmıştır. Çünkü ülke örneklerinden oluşacak küme sayısı konusunda herhangi bir öngöründe bulunulamamaktadır. Bu çerçevede yapılan analizde aşağıdaki ülke kümelerine ulaşılmaktadır:

Tablo 14: 2015 Yılında KDV Hâsılat Performansına Göre Oluşan Kümeler

Küme No	Her Bir Kümenin Kapsadığı Ülke Sayısı	Kümenin Kapsadığı Ülkeler
1	14	Almanya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Finlandiya, Fransa, İngiltere, İrlanda, Litvanya, Macaristan, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovak Cumhuriyeti, Türkiye
2	9	Avusturya, Bulgaristan, Hırvatistan, Danimarka, Estonya, Hollanda, İsveç, Malta, Slovenya
3	4	İspanya, İtalya, Letonya, Yunanistan
4	2	Kıbrıs, Lüksemburg

Tablo 14'de 2015 yılındaki KDV hâsılat performansına göre oluşan dört farklı kümeden söz edilebilir. Bu kümelerden en büyüğü 14 ülkeyi içeren birinci kümedir. Kümeyi oluşturan ülkeler; Almanya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Finlandiya, Fransa, İngiltere, İrlanda, Litvanya, Macaristan, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovak Cumhuriyeti ve Türkiye'dir. İkinci küme; Avusturya, Bulgaristan, Hırvatistan, Danimarka, Estonya, Hollanda, İsveç, Malta ve Slovenya'yı içeren 9 ülkeden meydana gelmektedir. Üçüncü küme 4 ülkeden oluşmakta ve İspanya, İtalya, Letonya ve Yunanistan'ı içermektedir. Son küme, AB'nin küçük iki ülkesi; Kıbrıs ve Lüksemburg'u kapsamaktadır. Bununla birlikte, dördüncü küme KDV hâsılat etkinliğinin en yüksek olduğu kümedir. Bunu etkinlik bakımından sırasıyla ikinci ve üçüncü kümeler takip etmektedir. En az hâsılat etkinliğine sahip ülkeler ise birinci kümede toplanmaktadır. Türkiye, 14 üyeli, bu en büyük kümenin elemanıdır.

Tablo 15: 2002-2015 Yılları Arasında Ortalama KDV Hâsılat Performansına Göre Oluşan Kümeler

Küme No	Her Bir Kümenin Kapsadığı Ülke Sayısı	Kümenin Kapsadığı Ülkeler
1	7	Almanya, Avusturya, Danimarka, Finlandiya, Hollanda, İrlanda, İsveç
2	16	Belçika, Çek Cumhuriyeti, Fransa, İngiltere, İspanya, İtalya, Letonya, Litvanya, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Yunanistan, Türkiye
3	4	Bulgaristan, Hırvatistan, Estonya, Slovakya
4	2	Kıbrıs, Lüksemburg

KDV hâsılat performanslarının 2002-2015 dönemini içeren ondört yıllık ortalaması alındığında küme sayısı bir önceki analiz ile aynı kalmak şartıyla kümelerle dahil olan ülkelerin değiştiği görülmektedir. Buna göre; Almanya, Avusturya, Danimarka, Finlandiya, Hollanda, İrlanda ve İsveç'ten oluşan birinci grubun üye sayısı 7'ye düşmektedir. Buna karşılık Belçika, Çek Cumhuriyeti, Fransa, İngiltere, İspanya, İtalya, Letonya, Litvanya, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Türkiye ve Yunanistan olmak üzere 16 ülkeyi içeren ikinci küme en büyük küme haline gelmektedir. Bulgaristan, Hırvatistan, Estonya ve Slovakya üçüncü kümeyi meydana getirmektedir. Son küme ise, bir önceki tablo ile aynı olarak, Kıbrıs ve Lüksemburg'tan oluşmaktadır. Ondört yıllık KDV hâsılat performanslarının etkinlik ortalamasında, en etkin küme ve bu kümeye dahil ülkeler değişmemektedir. Buna karşılık, üçüncü küme; ikinci en etkin küme haline gelmekte ve üyeleri tamamıyla değiştiği görülmektedir. Birinci küme ise, etkinlik yönüyle üçüncü kümeyi takip etmektedir. En az etkin üyeler ise, ikinci kümede toplanmaktadır. Türkiye de 16 üyeli bu kümenin parçası konumundadır. Sonuç olarak, hem 2015 yılını hem de son ondört yıllık ortalamayı içeren kümeleme analizinde Türkiye, hem yüksek nüfuslu hem de en az etkin ülkeler içerisinde yer almaktadır.

4. KDV Hâsılat Performanslarının İyileştirilmesinde Reform Önerileri

2008 finansal krizini takip eden ekonomik kriz, hükümetlerin iki strateji belirlemelerine neden olmuştur. Bu stratejilerden ilki, kısa dönemde ekonomileri resesyondan çıkartacak ekonomik teşvikleri yürürlüğe koymak; ikincisi ise, ekonomilerin tekrardan krize girmelerini engellemek ve ekonomik istikrarı sağlayacak uzun dönemli politikaları oluşturmaktır (OECD, 2011a:57). Bunun için hükümetler vergi politikalarını ayarlarken, hem verginin getiri potansiyelini göz önünde bulundurmamak hem de büyüme üzerinde bir kısıt oluşturmamasına dikkat etmek durumundadır. OECD'nin son ampirik çalışmaları göstermektedir ki kurumlar vergisi ekonomik büyümeyi sınırlandırıcı bir etki oluşturmaktadır. Kurumlar vergisinin bu etkisini kişisel gelir vergisi, tüketim vergileri ve gayrimenkul üzerinden alınan vergiler takip etmektedir. Mevcut durum, vergilerin birbirinden bağımsız bozucu etkileri olduğuna işaret etmektedir. Bu nedendir ki büyüme odaklı vergi reformu, vergi yükünü; dışallıkların düzeltilmesi ve çevrenin korunmasını amaçlayan vergilerin yanı sıra, tüketim ve/veya emlak üzerine kaydırılması sonucunu doğurmuştur (OECD, 2011b:17).

AB'nin içinde bulunduğu ekonomik durum -mali disiplini sağlamak için- vergi politikalarının yeniden gözden geçirilmesini gerektirmektedir. Bu çerçevede, vergilemenin ekonomik büyüme üzerindeki olumsuz etkisini azaltmak için, vergi toplamının maliyetlerini ve bozulmaları en aza indirecek politik hedeflere yönelmelidir (European Commission, 2011a:47). Vergi reformları, sadece vergi oranlarının değiştirilmesinden oluşmaktan, aynı zamanda çeşitli vergiler için vergi matrahlarının ve vergi oranlarının değişiminin bir kombinasyonundan meydana gelmektedir (European Commission, 2011a:51). Son dönemde, KDV sisteminin etkinliğinin iyileştirilmesine yönelik çalışmaların iki nedeni bulunmaktadır. Bunlar; KDV'nin -son 30 yılda- dünyanın dört bir tarafına büyük bir hızla yayılması ve yaşanan ekonomik krizle birlikte ülkelerin orta vadede mali disiplin stratejilerini uygulamaya başlamalarıdır. Bu bağlamda, vergilemenin bozucu etkisini azaltmak için vergi sisteminin yapısının KDV'ye göre yeniden düzenlenmesi, vergi matrahının genişletilmesi ve oranların düşürülmesi, çevresel vergilerin arttırılması, uyumun sağlanması ve sistemin basitleştirilmesi gibi önerilerde bulunmaktadır (OECD, 2011a:98).

AB'de KDV sisteminin iyileştirilmesi için alınması gereken dört temel önlem mevcut sistemin karmaşıklığının giderilmesi, ortak pazarın daha iyi çalışmasının sağlanması, gelir tahsilatının arttırılması, vergi kaçakçılığına karşı sistemin duyarlılığının yükseltilmesi ve teknolojik ve ekonomik çevrenin değiştirilmesidir (European Commission, 2010a:4). Bu sayılanlara ilave olarak KDV, resesyondan çıkışta ve ülkelerin kamu borç dengesizliklerini giderilmesinde işlev görebilmektedir. KDV'nin hizmetler sektöründe uluslararası düzeyde uygulanması konusunda OECD tarafından yapılan çalışma çifte vergileme ve istenmeyen vergileme riskini asgari düzeye indirilmesine yöneliktir. Ayrıca OECD, KDV kaçakçılığıyla mücadele konusundaki çalışmalarını geliştirmek için teşvik edilmeli ve ülkeler arasındaki hızlı bilgi paylaşımı bu kapsamda değerlendirilmelidir (OECD, 2011a:58).

KDV'de, yükselen piyasa ekonomileri yönetim alanında yapılacak reformlara ihtiyaç duyarken; gelişmiş ülkeler, politika alanındaki reformlara yönelmektedir. Bu çerçevede, zayıf mali yönetimlerin neden olduğu düşük etkinlik düzeyi dışarıda bırakılırsa, istisnaların azaltılması ve düşük oranların bertaraf edilmesi KDV gelirlerinin arttırılmasındaki en iyi yol olarak karşımıza çıkmaktadır. Birçok ülkede sabit oranlar arttırılmadan düzenleme yapabilme imkanı bulunmaktadır. Burada, ülkelere özgü şartlar göz önüne alınmalıdır Örneğin; Meksika'da standart oranın yüzde 10 düşürülmesi çok küçük bir amaca hizmet ederken, Almanya'daki aynı durum GSYİH'nin yüzde 0,8'i kadar maliyet oluşturmaktadır. İstisna oranının yarıya kadar düşürülmesi, hem gelişmekte hem de gelişmiş ülkelerde, GSYİH'nin yüzde 2'sine yakın bir artış sağlamak ve KDV uyum açığının düşürülmesinden önemli bir gelir elde edilmektedir. Letonya uyum açığını azaltarak GSYİH'nin yüzde 1,6'sı kadar bir artış sağlayabilmiştir. Yine, KDV uyum açığının yükselen piyasa ülkelerinde yüzde 15, gelişmiş ülkelerde ise yüzde 7 azaltılması sırasıyla ülkelerde GSYİH'nin -tahminen- yüzde 0,5'i ve yüzde 0,3'ü kadar vergi gelirlerinde artış meydana getirmektedir. Böylelikle, yapısal veya yönetsel sorunlardan ziyade oranlar herhangi bir bozulmaya yol açmadan arttırılmaktadır. Örneğin, Japonya'da C-Etkinlik yüksek; fakat oranlar düşüktür. Burada oranların arttırılması yoluyla, en az refah maliyetine katlanılarak, gelirlerin arttırılması mümkün olmaktadır (IMF, 2010:78).

SONUÇ

KDV, Türkiye ve AB başta olmak üzere dünyada ‘‘para makinesi’’ işlevi itibariyle mali sistemin istikrara kavuşmasında ön plana çıkan önemli bir vergidir. Türkiye’de vergi sistemi içinde dolaylı vergilerin ağırlığı KDV’nin önemini daha da arttırmaktadır. Bundan dolayı, KDV hâsılat performansının iyileştirilmesi kamu bütçesinin istikrarı açısından belirleyici olmaktadır. Çalışmada, Türkiye ve AB üyesi ülkelerde KDV hâsılat performansı KEO, C-Etkinlik ve KHO yaklaşımlarına göre hesaplanmaktadır. Türkiye için 1985-2016 yılları arasındaki dönem 1985-2001 ve 2002-2016 yılları için iki alt dönemde incelenmektedir. 1985-2001 yıllarında KEO ortalaması yüzde 29,3, C-Etkinlik Oranı ortalaması yüzde 37,7 ve KHO ortalaması yüzde 39,6 olarak gerçekleşmiştir. 2002-2016 yıllarını içeren dönemde KEO ortalama yüzde 33,1, C-Etkinlik Oranı ortalaması yüzde 43,7 ve KHO ortalaması ise yüzde 47,5 düzeyinde gerçekleşmiştir. Ülkeimizin genel anlamda KDV hâsılat performansı yüksek olmamasına rağmen, son dönemlerde ciddi artışlar kaydedilmektedir. Türkiye’de KDV hâsılat performansının artmasına siyasi istikrar, ekonomik büyüme ve vergi yönetimindeki olumlu gelişmeler katkı sağlamaktadır.

Türkiye ve AB üyesi ülkelerin KDV hâsılat performansı -eldeki veriler ışığında- 2002-2015 yılları için değerlendirilmektedir. Üç yöntemle göre Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Hırvatistan, İsveç, Lüksemburg ve Kıbrıs’ta ciddi etkinlik artışları gözlenmektedir. Bununla birlikte; Slovenya, Malta, İngiltere, Fransa, Finlandiya, Almanya, Avusturya ve Danimarka’da önemli bir değişiklik göze çarpmamaktadır. 2002-2015 yılları arasında KDV hâsılat performansı düşen ülkeler ise Yunanistan, Romanya, İspanya, Litvanya ve Letonya’dır. Bu ülkeler içinde Litvanya’nın KDV hâsılatının vergi gelirleri içindeki payı 2015 yılı için yaklaşık yüzde 45,0’dır ve Hırvatistan’dan (yüzde 50,7) sonra KDV payı en yüksek olan ülkedir.

AB ülkelerinin KDV hâsılat performansları kümeleme analizine göre 2002-2015 yılları arasında karşılaştırıldığında dört farklı grubun oluştuğu sonucuna varılmaktadır. Buna göre, KDV performansı en yüksek olan ülkeler Kıbrıs ve Lüksemburg’tur. En az performansla sahip ülkeler ise Belçika, Çek Cumhuriyeti, Fransa, İngiltere, İspanya, İtalya, Letonya, Litvanya, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Yunanistan ve Türki-

ye'dir. Türkiye'nin en düşük performansa sahip büyük ülkeler kategorisinde yer aldığı görülmektedir. Türkiye ve AB ülkelerinin KDV performans sonuçları incelendiğinde, KDV etkinliğinin artırılmasının bütçeye ek kaynak sağlayacağı görülmektedir. Gerek Türkiye'de gerekse AB ülkelerinde KDV'nin toplam vergi sistemi içerisindeki ağırlığının yakın gelecekte de devam edeceği öngörülmektedir. Bu bağlamda, kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin sınırlandırılması, kayıp ve kaçakların önlenmesi, sistemin hem uygulama hem de mevzuat yönünden basitleştirilmesi, vergi yönetimi ve denetiminde bilgi işlem teknolojilerinden yoğun olarak yararlanılması KDV hâsılat performansında artış meydana getirecek önlemlerdir.

Kaynakça

Aizenman, Joshua and Yothin Jinjarak. (2008). "The Collection Efficiency of the Value Added Tax: Theory and International Evidence", *The Journal of International Trade & Economic Development*, Vol. 17, No. 3, ss. 391-410.

Batirel, Ömer Faruk. (2007). *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, No: 24.

Çakmak, Zeki. (1999). "Kümeleme Analizinde Geçerlilik Problemi ve Kümeleme Sonuçlarının Değerlendirilmesi", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:3, ss.187-205.

DPT. (1967). *2. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1968-1972)*, Ankara.

European Commission. (2011a). *Tax Reforms in the EU Member States*, 2011 Edition: Luxembourg: Publications Office of The European Union, http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2011/pdf/ee-2011-5_en.pdf, (10.08.2011).

European Commission. (2011b). *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, Belgium, http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf, (10.08.2011).

European Commission. (2017). *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, Belgium, http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf, (15.05.2017).

European Commission.(2010a), *Green Paper On The Future of VAT*, Brussels, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:EN:PDF>, (10.12.2011).

European Commission. (2010b), *Monitoring Tax Revenues and Tax Reforms in EU Member States 2010 Tax Policy After the Crisis*, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2010/pdf/ee-2010-6_en.pdf, (10.08.2011).

Hybka, Malgorzata Magdalena. (2009) “VAT Collection Efficiency in Poland Before and After Accession To The European Union – A Comparative Analysis”, *Ekonomika*, Vol. 85, <http://www.leidykla.vu.lt/fileadmin/Ekonomika/85/7-18.pdf>, (20.07.2011), ss. 7-18.

IMF. (1996). *The Efficiency Of VAT Implementation: A Comparative Study Of Central And Eastern European Countries In Transition*, WP/96/79, Washington, <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.aspx?sk=1940.0>, (20.07.2011).

IMF. (2010). *From Stimulus To Consolidation: Revenue and Expenditure Policies in Advanced and Emerging Economies*, <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2010/043010a.pdf>, (15.04.2011).

Kalaycı, Şeref. (2005). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

Keen, Micheal and Ben Lockwood. (2006). “Is The VAT A Money Machine”, *National Tax Journal*, Vol. LIX, No. 4, ss. 905-928.

Keen, Michael and Stephen Smith. (2007). “VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?”, *IMF Working Paper*, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>, (12.04.2011), ss. 1-27.

OECD. (2006). *Consumption Tax Trends VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, <http://lysander.sourceoecd.org/vl=20142246/cl=15/nw=1/rpsv/cgi-bin/fulltextew.pl?prpsv=/ij/oecdthemes/99980169/v2006n4/s1/p11.idx>, (25.04.2011).

OECD. (2008). *Consumption Tax Trends 2008 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, http://www.oecd.org/document/20/0,3343,en_2649_33739_41751636_1_1_1_1,00.html, (28.11.2011).

OECD. (2011a), *Consumption Tax Trends 2010 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2010_ctt-2010-en, (05.10.2011).

OECD. (2011b), *OECD's Current Tax Agenda 2011*, <http://www.oecd.org/dataoecd/38/17/1909369.pdf>, (02.09.2011).

OECD. (2016), *Consumption Tax Trends 2016 VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, <http://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm>, (15.5.2017).

Özdamar, Kazım. (1999). *Paket Programlar İle İstatistiksel Veri Analizi*, Kaan Kitabevi: Eskişehir.

Tatlıldil, Hüseyin. (2002). *Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Analiz*, Ankara: Akademi Matbaası.

Turhan, Salih. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi.

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
60. Seri / Yıl 2016 - [2]

TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA EMSAL TESPİTİNE İLİŞKİN YENİ YÖNTEMLER

Ar. Gör. Zinnur BÖBEK

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü

ÖZET

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş olan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını konusu niteliği itibariyle sürekli değişime açık bir konudur. Özellikle OECD düzenlemelerine paralel olarak matrah aşındırması ve kâr aktarımının önüne geçmek amacıyla sürdürülen çalışmalar transfer fiyatlandırması konusunun gelişimine katkı sağlamaktadır. Temelini, OECD tarafından yayımlanan Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin oluşturduğu emsallere uygunluk ilkesi ve bu ilkenin uygulanması için gerekli olan yöntemler, 09/08/2016 tarihinde 6728 sayılı Kanun ile genişletilmiştir. Bu kapsamda, geleneksel yöntemler olarak kabul edilen, Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi ve Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi'ne ek olarak kanun maddesine, İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi ve Kâr Bölüşüm Yöntemi eklenmiştir. Bu düzenleme ile birlikte daha önce kanunda bulunmayan yöntemlerin tercih edilmesinden kaynaklı yaşanan tartışmaların önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Transfer Fiyatlandırması, İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi, Kâr Bölüşüm Yöntemi

ABSTRACT

Hidden Profit Distribution Through Transfer Pricing regulated in Corporate Tax Law No: 5520 is a subject open to changes according to its nature. In parallel with the OECD regulations in particular, the studies carried out in order to prevent the transfer of the tax base and profit transfer contribute to the development of transfer pricing. Arm's length principle based on OECD Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administration. Methods necessary for the implementation of the arm's length principle are expanded by Code No:6728 dated 09/08/2016. Within this framework, in addition to the Comparable Price Method, Cost Plus Method and Resale Price Method which are accepted as traditional methods; Transactional Net Margin Method and Profit Split Method is added to Corporate Tax Law. Along with this arrangement, debates arising from the preference of methods not previously found in the code has been prevented.

Keywords: Transfer Pricing, Transactional Net Margin Method, Transactional Profit Split Method

GİRİŞ

Küreselleşmenin Türk vergi sistemine modern anlamda nüfuz etmeye başlamasından önce, temelleri 1949'da atılmış olan vergi reformuna dayanan Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yaşanan değişimler günümüzde de devam etmektedir. Ekonominin dinamik yapısından kaynaklı bu değişim süreci, her aşamada yenilikçi ve çözüm odaklı girişimlerle desteklenirken aynı zamanda açıklanması gereken yeni alanların varlığını da beraberinde getirmiştir.

90'lı yıllarda başlayan ve daha çok ekonomideki değişimlere paralel olarak gelişen küreselleşme kavramı, uluslararası platformda gerek ekonomik gerekse sosyal anlamda birçok dönüşüme konu olmuştur. Bu durum, başta büyük ölçekli şirketler olmak üzere ekonomideki tüm aktörleri etkilemiştir. Sonuçta ise sermaye birikiminin hızlanması ve emek mobilitelerinin artması, şirketlerin kuruldukları ülke dışına yayılmasını kolaylaştırmıştır. Birden fazla ülkede ticari hayatlarını sürdürme olanağı bulan şirketler, piyasada işlemlerini yaparken farklı mevzuatlara tabi olmak zorunda kalınca bunu avantaja çevirmek için bir takım matrah aşındırıcı faaliyetlere yol açmışlardır. Nitekim birçok ülkenin mevzuatını bu duruma göre düzenlemesi, matrah aşındırıcı faaliyetlerin istenmeyen bir uygulama olduğunu kanıtlar niteliktedir.

Matrah aşındırıcı faaliyetlerden biri olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, Türk vergi sisteminde birçok düzenlemeye konu olmuştur. Bu kapsamda transfer fiyatlandırması kavramının neleri kapsadığı, objektif unsurlarından biri olan emsallere uygunluk ilkesinin anlamı ve bu ilke doğrultusunda kullanılması öngörülen geleneksel yöntemlerin neler olduğu ve 5520 sayılı KVK'ya 6728 sayılı Kanun'un 59. maddesi ile eklenen yeni yöntemlerin (İşleme Dayalı Net Kâr Marjı ve Kâr Bölüşüm Yöntemi) uygulama alanları öncelik arz eden konuların başında gelmektedir.

1. Transfer Fiyatlandırması ve Emsallere Uygunluk

Bir işletme ile o işletmeye bağlı bulunan tüm ilişkili kişi ağının, söz konusu ülke sınırlarını aşan mal ve hizmet alım satımlarında kullandıkları fiyatlama biçimi olan transfer fiyatlandırması, sadece uluslararası düzeyde değil aynı zamanda ulusal boyutta da kullanılan bir kavramdır. Bu kapsamda bir işletmenin aynı ülkede bulunan bir bölümü ya da bir holdingin bağlı şirketleri ile gerçekleştirdiği işlemlerinde kullandığı fiyat da transfer fiyatlandırması kapsamına girmektedir.

Bu açıdan bakıldığında transfer fiyatlandırması tek başına herhangi bir olumsuz anlam içermemekle birlikte transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kavramından ayrılması gerekmektedir. Çünkü ilişkili şirketlerin transferlerinde uyguladığı tutar anlamına gelen transfer fiyatı, özü itibariyle bir iktisadi terim niteliğinde iken¹; bu yolla yapılan örtülü kazanç dağıtımı ise, aynı ilişkili şirketlerin transfer fiyatlarını emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlemeleri sonucunda kazancın örtülü olarak dağıtılması anlamına gelmektedir.

Örtülü kazanç aktarımının varlığından bahsedilebilmesi için işleme konu olan taraflar arasında kanun ile belirlenmiş bir ilişki bulunması ve aynı zamanda bu işleme istinaden kullanılan fiyat ve bedelin piyasaya oranla hissedilir derecede farklı olması gerekmektedir. Yani ilişkili kişilerle sınırsız sayıda ve emsallere uygunluk ilkesi baz alınarak yapılan işlemler için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır. Bu doğrultuda gerek uluslararası kuruluşlar gerekse vergi otoriteleri tarafından istenmeyen durum; esasen transfer fiyatlandırması uygulaması değil, bu yolla yapılan matrah aşındırmalarıdır.

Bir örnek ile açıklamak gerekirse; iki farklı ülkede bağlı şirketi bulunan bir ana işletme, vergi oranı diğerine göre daha düşük olan ülkede bulunan bağlı şirketi (X)'e, ana şirket karını aktarmak istemektedir. Bunu yapmak için şirket bünyesindeki malları ya da hizmetleri daha düşük fiyat kullanarak (X)'e satarken, bu şirket de satın aldığı malı veya hizmeti yüksek vergi oranı uygulayan ülkedeki diğer bağlı şirkete yüksek fiyattan satarsa ana şirketin matrahı olması gerekenden daha düşük beyan edildiği için vergi yükü azalacaktır. Buna paralel olarak, yüksek fiyata maruz bırakılan bağlı şirket ise yüksek vergi oranlarına rağmen giderlerini yapay olarak yükselttiği için yine vergi yükünü olmasından gerektiğinden daha az taşıyacaktır.²

Vergisel çıkar sağlamak uğruna özel hukuka ait düzenlemelerin kötüye kullanılması anlamında gelen peçeleme;³ yukarıdaki örnekte de görüldüğü üzere matrah aşındırıcı faaliyetler söz konusu olduğunda akla gelen ilk kavramlardan biridir. Peçeleme işlemlerinin çok sık karşılaşılan bazı

¹ Ufuk Olcay Tokay Acar, **Transfer Fiyatlandırması**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, Haziran 2013, s:33.

² Tokay Acar, **a.g.e.**, s:33.

³ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s:98.

özel türleri vergi kanunlarında da tanımlanmıştır. Bu kapsamda, peçeleme işlemlerinin kurumlar vergisindeki uzantılarından biri olan, KVK'nın "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13'üncü maddesi ve bu maddeye taban oluşturan OECD düzenlemeleri önem arz etmektedir.⁴

1.1. OECD Düzenlemelerinde Emsallere Uygunluk

5520 sayılı KVK'daki düzenlemelere yol gösterici olması bakımından OECD yaklaşımları mevzuatımız açısından büyük önem taşımaktadır. Zira dünya ticaret hacminin artmasına paralel olarak çalışmalarını şekillendiren OECD'nin bu ilgisi, üye ülkelerdeki çok uluslu şirketlerin sayılarının yüksek olmasından kaynaklanmaktadır.⁵ Ayrıca OECD'nin küreselleşmeyle birlikte her geçen gün yeni düzenlemelere gitmesinin temeli, mevcut kurallardaki zayıflığın matrah aşındırmasına fırsat yaratması ve sisteme olan güvenin canlı tutulmasında cesur hamlelere olan ihtiyaca dayanmaktadır. Bu kapsamda OECD ilk olarak 1979 yılında yayımladığı çok uluslu işletmelere yönelik olan transfer fiyatlandırması rehberinde⁶ ülkeler için tavsiye niteliğinde olan ve yerel mevzuatlarca detaylandırılması gereken önerilere yer vermiştir. Daha sonra 1995 yılında vergi idarelerinin de eklenmesi ile güncellenen rehberi⁷, 1999 ve 2010 yıllarındaki revizyonlar takip etmiştir. Özellikle 2015 yılında G20 ülkeleri ve OECD ortaklığı ile son halini alan BEPS Eylem Planı⁸ gibi birtakım yenilikler sayesinde güncelliğini korumaya devam eden çalışmalar, bizim de dahil olduğumuz pek çok ülke mevzuatına taban oluşturan bir kaynak halini almıştır.⁹

Ayrıca OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9'uncu maddesinde, transfer fiyatlandırması açısından emsallere uygunluk; belirli bir platformda karşılaştırılabilir işlemler için bağımsız işletmeler arasında var olan piyasa fiyatının baz alınması suretiyle kârların yeniden ayarlanması anlamına

⁴ S. Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 12. Baskı, İstanbul 2017, s:61.

⁵ Tokay Acar, **a.g.e.**, s:57.

⁶ "OECD Report Transfer Pricing and Multinational Enterprises"

⁷ "Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises And Tax Administration"

⁸ Base Erosion and Profit Shifting Project

⁹ OECD, G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country, Reporting, Action-13, 2015 Final Reporting. <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm> Çevrimiçi (16.03.2017).

gelmektedir.¹⁰ Aynı anlaşmanın ilk paragrafında iki ilişkili şirketin piyasada belirlenenden farklı bir fiyat uygulanması sonucunda azalan kâr kadar tutarın ilgili kuruluşun kârına eklenmesi ve bu kapsamda vergilendirilmesi öngörülmüştür.¹¹

Söz konusu maddede direkt olarak emsal kavramına değinilmemesiyle birlikte anlaşmanın model şerhinde, ilişkili sayılan teşebbüsler arasında gerçekleştirilen işlemlerin, emsallerine göre farklı olması durumunda maddenin geçerli olacağı belirtilmiş. Ayrıca aynı şerhte transfer fiyatlandırması rehberine atıfta bulunularak; uluslararası düzeyde kabul edilen bir ilke olduğuna ve emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında kılavuz işlevi gördüğüne değinilmiştir.¹²

Bu sebeple gerek OECD gerek Birleşmiş Milletler gibi kuruluşlar çeşitli kılavuz niteliğindeki düzenlemeler ile yerel mevzuatlarda birlik sağlama yolunda adımlar atmışlardır. Bu öncü kuruluşlar dışında güncel olarak her yıl düzenlemeleri karşılaştırmalı olarak inceleyerek transfer fiyatlandırması yoluyla gerçekleştirilecek olası matrah aşındırmalarının önüne geçmek için çalışmalar yapan bir çok kurum ve kuruluş bulunmaktadır.¹³

1.2. Türk Vergi Sisteminde Emsallere Uygunluk

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenlemelerde, uluslararası gelişmeler ile uyumluluk anlamında OECD düzenlemeleri baz alınmıştır. Bu kapsamda 5520 sayılı KVK'nın¹⁴ 13'üncü maddesindeki; *“Kurumlar, ilişkili kişilerle **emsallere uygunluk ilkesine aykırı** olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.”* ibaresinde de an-

¹⁰ Billur Yaltı, “Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi”, **Vergi Sorunları**, Nisan 1996, Sayı:91, s:109.

¹¹ OECD, Model Tax Convention (2014 Update), <http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-update-model-tax-convention.pdf> Çevrimiçi (16.03.2017).

¹² Billur Yaltı, “Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız ve Açık Emsal”, **Vergi Sorunları**, Ağustos 2011, S:275, s:11.

¹³ Geniş detay için bkz: PWC, International Transfer Pricing 2015/16, <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2015-2016-final.pdf>

¹⁴ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 26205 Sayılı ve 21.06.2006 Tarihli Resmi Gazete.

laşıldığı üzere; elde edilen bir gelirin, örtülü kazanç kapsamında sayılması için her şeyden önce bu kazançta konu olan işlemin, ilişkili kişilerle ve emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Buna göre örtülü kazancın objektif unsurlarından biri olan emsallere uygunluk ilkesi, tanımlardaki benzerlik itibarıyla, OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"¹⁵ esas alınarak düzenlenmiştir.

Türk vergi sistemine göre emsallere uygunluk ilkesi; kanunun ilişkili¹⁶ saydığı kurum ya da gerçek kişilerle yapılan işlemlere konu olacak bedelin aralarında mevzuat çerçevesinde sayılan bir bağ bulunmayan kişilerce kullanılan ve işlemin gerçekleştiği zaman koşullarında oluşan piyasa fiyatına uygunluğunu öngören bir ilkedir. Aralarında ilişki bulunmayan işletmeler için fiyat, piyasa mekanizması tarafından otomatik olarak oluşmasından dolayı, bağlı bulunan şirketler için de aynı durum söz konusudur. Yani taraflarca kullanılan fiyat ya da bedellerde aralarındaki ilişkiye istinaden bir sapma oluşmamalıdır. Eğer böyle bir sapma oluşursa bu durumda işlemin, emsallere uygunluk ilkesine aykırılık olduğu varsayılacak ve bu doğrultudaki hükümlere konu olacaktır.¹⁷

Burada kanun koyucu, benzer olması gereken tutarlara karşın, ilişkili kişi lehine farklılaştırılan işlemler için temelde sözleşmeler aracılığıyla vergiden kaçınılmasını bir karine olarak kabul etmektedir. Yani emsallik kavramı hukuki bir karşılaştırma ölçütü niteliğinde iken; karineye bağlanan kısım, emsal dışı tutarların sebep olduğu hukuki sonuçtur. Karinenin sonucu ise, örtülü olarak dağıtılan kazançların kanunen kabul edilmeyen giderler olarak vergilendirmeye tabi olmasıdır.¹⁸

¹⁵ Yazının devamında OECD Rehberi olarak anılacaktır.

¹⁶ "... kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır." KVK m:13/2

¹⁷ 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, 26704 Sayılı ve 18.11.2007 Tarihli Resmi Gazete. (Makalenin devamında 1nolu tebliğ olarak anılacaktır)

¹⁸ Buradaki karine; KVK m:13 "...kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır." ibaresinden kaynaklanan Örtülü Kazanç Kari-

2. Emsallere Uygunluk İlkesi ve Karşılaştırılabilirlik Analizi

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilirliği, kanunen ilişkili kişi sınırına alınan kişilerle yine kanunen bu sınır dışında bırakılan kişilerin aralarındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına bağlıdır bu durum bizi doğrudan “*Karşılaştırılabilirlik Analizi*” kavramına götürmektedir.

Bu kapsamda karşılaştırılabilirlik analizi genel anlamı itibariyle, kanunun belirlediği ilişkili kişilerin birbirleri ile gerçekleştirdikleri işlemlerde var olan koşulların, aralarında herhangi bir bağ bulunmayan kişi veya kurumların koşulları ile işlem bazında karşılaştırılabilmesini esas almaktadır. Böyle bir karşılaştırmada güven oranı yüksek sonuçların alınması, söz konusu işlemlerde oluşabilecek farklılıkların minimum düzeye indirilmesine bağlıdır.¹⁹ Örneğin, sigorta ve nakliye bedellerinin satış tutarında hesaba katıldığı kontrol altındaki işlemlere karşın, satış fiyatının bu bedeller hariç belirlendiği kontrol dışı işlemlerde ilgili düzeltmelerin yapılması karşılaştırılabilirlik analizinin konusuna girmektedir.²⁰ Ancak bu düzeltmelerin saptanması her zaman kolay hesaplanabilir değildir. Bu kapsamda olası ihtilafların önüne geçmek adına analizin detaylandırılması gerekmektedir.

Analizin detaylandırılabilmesi için dikkate alınması gereken başlıca unsurlar; işlemin yapıldığı döneme ilişkin ekonomik koşullar, mal ve hizmetlerin nitelikleri, işlev analizi ve çalışma stratejileridir.²¹

2.1. Emsallere Uygunluk İlkesinin Uygulanmasında Gerekli Koşullar

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında etkin ve verimli sonuçlara ulaşmak için bazı koşulların varlığı gerekmektedir. Örneğin, gizli emsallerin uygulanabilir olmaması açısından uluslararası platformda birliğe varılan şekliyle, transfer fiyatlandırmasında kullanılan emsal bedeller **karşılaştırmaya uygun, şeffaf ve bağımsız** olmak zorundadırlar. Buradaki

nesi’dir. Bkz:Billur Yaltı, “Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal”, **Vergi Sorunları**, Ağustos 2009, S:251, s:16.

¹⁹ 1 Seri Nolu Tebliğ

²⁰ Gökçe Taşkoparan, “İnceleme Elemanlarının Transfer Fiyatlandırması Denetimlerindeki Yaklaşımı ve Karşılaştırılabilir Fiyat Yönteminin Uygulanmasındaki Güçlükler”, **Vergide Gündem**, E&Y Transfer Fiyatlandırması Özel Sayısı, Mart 2013, s:24.

²¹ B.K.K. No: 2007/12888, 26722 Sayılı ve 06/12/2007 Tarihli Resmi Gazete, Madde:5.

bağımsızlıktan kasıt; serbest piyasa mekanizmasının hakim olduğu koşullardaki kontrol dışı durumdur. Yani holding bünyesindeki bağımlı birimler arasında gerçekleştirilmiş ve piyasadan farklı belirlenen fiyatlar emsal olarak nitelendirilemez.

Kısacası; “kontrol altındaki bir işlemin bir başka kontrol altındaki işlemlerle kıyaslanması mümkün değildir.”²² Kontrol altındaki işlemlerin kontrol dışı işlemlerle karşılaştırılabilirliği için ise bazı unsurların mevcut olması gerekmektedir. Buna göre; karşılaştırılması gereken ürünün veya hizmetin nitelikleri, özellikle marka değeri, know-how, kalite ve güvenilirlik açısından göz önünde bulundurulması gereken kriterlerdendir. Yani Forbes verilerine göre şu an Amerika’nın 586 Milyar \$²³ ile en değerli şirketi olarak gösterilen Apple’ın ürettiği bir telefonun piyasada yeni yer bulmuş bir telefon ile karşılaştırılarak emsal fiyat belirlenmesi bu koşula istinaden rasyonel olmamaktadır.

Ayrıca mal ve hizmetlerin girdi maliyetlerini, bu girdilerin tabi olduğu işlemleri ve maliyetlerdeki dalgalanmalarını içeren riskler anlamına gelen işlev analizi unsuru da karşılaştırılabilirlik açısından diğer bir önemlidir. Buna ek olarak iş stratejileri ve piyasa koşulları da emsal fiyat belirlerken göz önünde bulundurulmalıdır.²⁴ Zira piyasaya girmeyi hedefleyen bir şirket ile piyasadaki varlığının devamlılığını hedefleyen bir şirketin çalışma prensipleri ve stratejileri farklı olacağı için fiyatlarının da farklı olması beklenen bir durumdur bu kapsamda söz konusu iki şirketin mal ve hizmet fiyatları (gerekli düzeltmeler yapılmadıkça) bu bağlamda birbirine emsal teşkil etmeyecektir.

2.2. İç Emsal-Dış Emsal

Emsallere uygunluk çerçevesinde doğru fiyat ya da bedelin bulunması için kanun öncelikle iç emsali uygun görmüştür. Dış emsal ise ancak iç emsal ile ilgili tespit yapılamaması durumunda mümkün kılınmıştır.²⁵

²² Billur Yaltı, “Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız ve Açık Emsal”, **Vergi Sorunları**, Ağustos 2011, S:275, s:11.

²³ İlgili veriler için bkz: <https://www.forbes.com/companies/apple>

²⁴ 1 Seri Nolu Tebliğ

²⁵ Şimdilerde hakim olan bu uygulama geçmişte farklı tartışmalara neden olmuştur. Ör-

Emsal karşılaştırması yapılırken birimlerin işlem hacimleri ve karşılaştırılan mal veya hizmetin niteliğinin kesin olarak belirtilmesi ve uygunluklarının da karşılaştırılabilirlik analizinde dikkate alınması gerekmektedir.²⁶

Özellikle farklı ülkelerde faaliyet gösteren büyük ölçekli firmalar için, iç emsal tespit yöntemlerinin yetersiz kalmasından dolayı dış emsal karşılaştırmaları, transfer fiyatının belirlenmesi açısından etkin bir rol üstlenmektedir. Ancak işleme konu olan ürün veya hizmetin herhangi bir borsa fiyatının bulunmaması durumu uygulamada sorun yaratabilmektedir. İşlemlere yönelik kâr marjlarının ve dolayısıyla satış fiyatlarının ticari sır olarak kabul görmesi sebebiyle özellikle gayri maddi haklar için dış emsal fiyatında “emsalsizlik” probleminin doğmasına neden olmaktadır. Ülkemiz açısından, karşılaştırma kapsamında Türkiye için erişilebilir tabloların büyük kısmı Borsa İstanbul’da işlem gören kurumlar olduğu için bazı nitelikli fiyatlamalara ilişkin emsal kullanılabilecek bilgi alanı daralmaktadır. İç emsalin yeterli olmadığı durumlarda bu şekilde kısıtlamalarla karşılaşıldığında uluslararası veri tabanları bakımından dış emsale yönelik yaklaşımlar oldukça önem taşımaktadır. Türkiye de dahil olmak üzere özellikle Avrupa’da en çok tercih edilen Amadeus²⁷ veri tabanının dış emsal tespitindeki önemli yeri yadsınamaz bir gerçektir.²⁸

Ancak, Türkiye açısından duruma bakıldığında, özellikle fiyat/kârlılık karşılaştırması yapan bir idareye sahip olmamıza karşın dış emsal belirlenmesi konusunda Amadeus veya benzeri veri tabanlarına başvurulması bazı sorunları beraberinde getirmektedir. Bu durumu İstanbul 11. Vergi Mahkemesi’ne açılan ve 2010’da karara bağlanan bir inceleme ile açıklayacak olursak: araç ve yedek parça ticarinde bulunan bir firmanın vergi inceleme raporunda örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu tespit edilmiştir.

neğın Hamaekers, dış emsal kullanımının emsallere uygunluk ilkesi ile örtüşmediği için transfer fiyatlandırmasında sağlıklı sonuçlar vermeyeceğini bu yüzden emsallere uygunluk ilkesi için ticaret hukuku kapsamında basiretli bir iş adamı yükümlülüklerinin geçerli olması gerektiğini savunmuştur. Bkz: Andreas Bullen, **Arm’s Lenght Transaction Structures Recognizing And Restructuring Controlled Transactions in Transfer Pricing**, IBFD Doctoral Series, Part I, Chapter II, 2011.

²⁶ Danıştay 4. Daire, Esas: 2003/245, Karar: 2004/59. (bkz: <http://www.lexpera.com.tr>)

²⁷ “Analyze Major Databases from European Sources”

²⁸ Dilşad Sorkut, Dilara Kızılyalın, “Türkiye’de Dış Emsallerin Tespitinde Uluslararası Veri Tabanlarının Kullanımı”, **Vergide Gündem**, Ernst&Young, Mart 2013, s:15.

Firmanın kâr marjları Amadeus veri tabanındaki farklı 14 şirketin satış bedelleri ile karşılaştırılmış ve yedek parça satışı için belirlenen tutarın iç emsallere uygun olduğu kabul edilmiştir. Ancak araç satışı için aynı karşılaştırma yapıldığında araç satışlarında emsallerden farklı olduğu ileri sürülerek ceza kesilmiştir. Bu duruma istinaden mahkeme, Türkiye'deki verilerin baz alınması gerekirken yabancı ülkelere göre hazırlanmış Amadeus verilerinin temel alınmasında hukuki açıdan isabet görmemiştir. Ancak karşı oy gerekçesinde ise, Amadeus'un kullanılmasına ilişkin üretici ve satıcı ana şirketlerin uluslararası kuruluş olmaları satış politikalarında Türkiye dikkate alınmıyorsa da asıl olarak uluslararası satış politikaları doğrultusunda emsal tespitinde Amadeus verilerinin baz alınmasında herhangi bir hukuka aykırılık bulunmamıştır. Burada karşı oy gerekçesine göre, mahkemenin cezayı hukuken uygun bulmasının temel nedeni söz konusu veri tabanındaki 14 şirketin kâr marjı ortalamasının da altında kalmasıdır.²⁹ Görüldüğü üzere Amadeus veri tabanının kullanılması konusunda idare ve mahkeme kararlarında farklı yaklaşımlar görülebilmektedir. Bu da başta söylediğimiz emsal fiyat belirleme konusunda belirsizlik ortamını oluşturan en önemli etkenlerden biridir.

2.3. Gizli Emsal

Dış emsal belirlenirken, Amadeus veri tabanı tek kriter olmamakla birlikte buna benzer Bankscope, Bloomberg, Moody's gibi veri tabanları, finans analistlerince sağlanan veriler, kanun gereği kurumların hazırlamak zorunda olduğu çeşitli raporlar ve vergi idaresince ulaşılmış gizli verilere dayanan emsaller de karşılaştırma yapılırken kullanılabilir.³⁰ Bu kapsamda gizli emsal, emsal fiyat belirlerken vergi idarelerince inceleme yapılan taraflar dışındaki üçüncü kişilerin kullandıkları ancak söz konusu vergi mükellefine açıklanmayan ve tarhiyat işleminin dayanağını oluşturan tutardır.

Bu tür bir emsalin kullanılması birtakım sorunları gündeme getirmektedir. Zira, gizli emsal ile karşılaştırmaya maruz kalacak mükellef, transfer

²⁹ T.C. İstanbul 11. Vergi Mahkemesi, Esas No: 2009/3169, Karar No: 2010/2091. (Ernst&Young, Vergide Gündem, Mart 2013)

³⁰ Billur Yaltı, "Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal", **Vergi Sorunları**, Ağustos 2009, S:251, s:11.

fiyatlandırmasına yönelik herhangi bir koşul bilgisine sahip olmamakla birlikte sektöre girmek için indirim uygulayan bir işletmeyle karşılaştırılıp karşılaştırılmadığına ikna olamaması da mükellef açısından idareye karşı güven sarsıcı bir takım soru işaretlerini beraberinde getirmektedir.

İnceleme ile gizli emsale dayalı olarak belirlenen matrah Vergi Usul Kanunu (VUK) m:30'da Re'sen vergi tarihi hükümlerine de ters düşmektedir. Çünkü re'sen tarhiyat söz konusu olduğunda vergi matrahının belgelere ve kayıtlara dayanılarak tespitinin mümkün olmaması sonucu takdir edilen matraha ulaşılması gerekmektedir. Eğer bu takdir esnasında vergi elemanlarınca gizli emsal kullanılırsa re'sen vergi tarhiyatındaki tespit sürecine şeffaflık açısından gölge düşürmektedir.³¹ Bunun sonucu olarak da vergi incelemesi yapan kişilerce gizli emsale göre tespit edilen fiyatlar re'sen vergi tarihi nedenlerine uygun düşmemektedir. Gizli emsal kullanımına ilişkin diğer ihtilafli durumların başında, kanunda açık bir hüküm bulunmamasına rağmen vergilemede eşitlik ve adaleti bozucu etkisi ve vergi mahremiyetinin ihlali sorunları da gündeme gelmektedir.³²

Vergi mahremiyeti söz konusu olduğunda gizli emsal kullanımı ile ilgili olarak VUK uyarınca, ticari sırların gizliliği, söz konusu bilgilerin paylaşılmamasında gerekçe olarak gösterilse de idare tarafından amaç-araç dengesi kurularak anonim ve sınırlı kapsamda verilen bilgiler ticari sırların suiistimalini önlerken aynı zamanda gizli emsale getirilen olumsuz eleştirileri de ortadan kaldıracaktır. Aksi takdirde re'sen tarhiyatta takdir somut delillere değil kanaatlere dayalı belirlenmiş olacaktır. Ayrıca gizli emsalın ispatlanmasındaki sıkıntılardan dolayı kazancın örtülü olarak dağıtılmasında delil niteliğinin bulunmadığı ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve İdari Yargılama Usulü Kanunu açısından silahların eşitliğini engelleyici rol üstlenmesi de diğer eleştiriler arasındadır.³³

Gizli emsal kullanımı giderek artan bir seyir izlerken bu konuya yönelik eleştiriler de paralel olarak daha çok karşılaşılan bir durum haline gelmiştir. Esasen vergi mahremiyeti kavramı öne sürülerek karşılaştırılan

³¹ Yaltı, **a.g.m.**, s:21.

³² Yasemin Taşkın, **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012, s:202.

³³ Yaltı, **a.g.m.**, s:30.

ürün veya hizmetlerinin niteliğini gizlemek yerine bilgilerin ölçülülük ilkesine uygun olarak anonimleştirerek paylaşılması en azından işleme taraf olanlar açısından transfer fiyatlandırmasında tartışmaları önleyici bir boyut kazandıracaktır.³⁴

3. EMSAL FİYAT BELİRLEME YÖNTEMLERİ

1972 yılında Danimarkalı Vergi Hukuku profesörü Thoger Nielsen -şimdilerde çok aşına olduğumuz- bir varsayımda bulunarak, transfer fiyatlandırmasının yapay olarak işletmelere kâr sağlayan yasal ve anlaşmalara dayalı yetkiler çerçevesinde ülkelerin vergi makamları için geçerli olmasını ve bu durumun uluslararası vergileme alanında belki de en ciddi problem olabileceğini belirtmiştir.³⁵ 90'ların ortalarına gelindiğinde OECD ve Amerika vergi otoriteleri transfer fiyatlandırması için yeni düzenlemeler üzerine eğilerek özellikle çok uluslu şirketler açısından ortaya çıkan ve istenmeyen durumları önlemeye çalışmışlardır. Özellikle fiyatlamalarda kullanılacak emsal yöntemlerin belirlenmesi uygulamada çıkan veya çıkabilecek sorunların çözümü için birlik sağlanması adına önemli adımlar olarak değerlendirilmektedir. Ülkemiz açısından yöntemlerin belirlenmesi, güncel hali ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sayılmıştır. Bu kapsamda geleneksel yöntemler ve yeni yöntemler olarak ikili bir ayırmda incelemek doğru olacaktır.

3.1. Geleneksel Yöntemler

“Emsal” kavramı, piyasa koşulları altında “muadil” sayılabilecek örnekleri temsil etmektedir ve sadece Kurumlar Vergisi Kanunu'nda değil, aynı zamanda Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Vergi Usul Kanunu'nda da belirleme ölçütü olarak kullanılmaktadır. Transfer fiyatlandırması açısından baktığımızda; emsallere uygun fiyatın belirlenmesinde kullanılan bir takım yöntemler söz konusudur. Bu kapsamda, kurumlar vergisi mevzuatında OECD Rehberi'ndeki geleneksel işlem yöntemlerinin yan-

³⁴ Yasemin Taşkın, “Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsalin Açıklanmamasının Vergi Mahremiyeti İle İlişkisi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, 59. Seri, 2016 [I], s:46.

³⁵ Jens Wittendorff, **Transfer Pricing And The Arm's Length Principle in International Tax Law**, Kluwer Law International, 2010, Part I, Chapter I.

sımlarını görmekteyiz. Buna göre işletmeler ilişkili sayılan kişilerle mal veya hizmet alım satımından, imalat, inşaat veya kiralama faaliyetlerine kadar herhangi bir işlemi yapmaları durumunda kullanmaları gereken fiyatları, kanunda yazılı ölçütler çerçevesinde hesaplamaları gerekmektedir.

Hesaplamalardan önce doğru yöntemin seçilmesi için üç önemli nokta üzerinde durulmalıdır;³⁶

- Transfer fiyatlandırması işlemine konu olan ürünler piyasada satılıyor mu? Satılıyorsa aralarındaki farklılıklara ilişkin düzeltme yapılabiliyor mu?
- Ürünlerin niteliksel özelliklerinden ziyade üstlenilen riskler dikkate alınarak brüt kâr marjları üzerinden karşılaştırma yapılması mümkün mü?
- Geleneksel yöntemlerin seçilmesine yönelik herhangi bir engel veya belirsizlik durumu var mı?

Bu sorulardan sonra geleneksel olarak kabul edilen yöntemlerin mahiyetine uygun işlemlerin yapılmasında ve ürünler arası maddi farklılıkları giderilmesinde bir sorun yaşanmıyorsa; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminden birinin seçilmesi gerekmektedir. KVK m:13/4 kapsamında emsal fiyat belirlerken kullanılacak geleneksel yöntemlerin detayları aşağıda sayılmıştır.

3.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, OECD tarafından “*Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi*”³⁷ olarak anılan geleneksel yöntemlerden biridir. Mal ve hizmetlere ait emsal bedel tespiti için aralarında kanunun saydığı ilişkili kişi çerçevesinde bir bağ bulunmayan tarafların birbirleriyle gerçekleştirdikleri işlemlerde kullandıkları fiyat veya bedellere dayalı bir hesaplama yöntemidir.

³⁶ Tunç Köse ve Emrah Ferhatoğlu, **Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Uygulama)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2008, Ankara, s:95.

³⁷ “Comparable Uncontrolled Price Method” bkz: OECD, **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**, 22.07.2010, Cahpter II(II-B), s:63.

Bu yöntemde önemli olan işlemlerin karşılaştırılabilir olmasıdır. Maliyetin fiyata dahil edildiği bir durumda karşılaştırma yapılırken belirlenecek fiyatta tüm maliyet unsurları parametre olarak kabul edilmelidir. Bu şekilde belirlenmemiş fiyatlar kullanılacaksa bile karşılaştırılacak fiyatta da durumu eşitlemeye yönelik düzeltmeler yapılmalıdır. Örneğin nakliye ve montaj ücretinin dahil edilmediği bir tutarın, söz konusu maliyet unsurlarını içinde barındıran kontrol dışı bir tutar ile karşılaştırılması bu anlamda verimli sonuçlar doğurmayacaktır.

Eğer ilişkili sayılan kişiler için belirlenen tutar piyasadaki herhangi ilişkisiz kişilerce belirlenen tutardan hissedilir derecede farklı ise ilişkili kişiler arasındaki işlemin emsallere uygun nitelikte olmadığı gerekçesi ile ilişkisiz kişiler arasındaki tutar kullanılmalıdır. Çünkü başta da belirtildiği üzere bu yöntemde en önemli nokta karşılaştırılabilir mal ve hizmetlerin işleme konu olmasıdır. Zira mal ve hizmetler arasındaki fark ölçme sırasında düzeltme yapamayacak kadar büyük ise bu yöntemin kullanılması doğru olmayacaktır. Esasen emsallere uygunluk ilkesi söz konusu olduğunda bizi doğrudan sonuçlara götürebilecek niteliklere sahip olması sebebiyle KVK 13'üncü maddede ilk sırada sayılmıştır.³⁸

Örneğin, Merkezi İstanbul'da bulunan bir şirket bünyesinde aynı paya sahip, kendi ülke mevzuatlarında emsallere uygunluk ilkesine yer veren³⁹, biri Viyana'da diğeri Budapeşte'de faaliyet gösteren iki bağlı şirketin işlemlerini ele alalım. Türkiye'de yerleşik Mavi A.Ş., hem Türkiye'de ilişkisiz kişilere hem de Viyana'daki bağlı şirketi olan Kırmızı A.Ş.'ye ve Budapeşte'deki Yeşil A.Ş.'ye fotokopi makinesi satmaktadır. Böylece aynı ürün hem kontrol dışı hem de ilişkili kişi işlemlerine aynı anda konu olmaktadır.

Bu işlem ağı içerisinde karşılaştırılabilirlik analizi yapıldığında emsal fiyata ilişkin aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkacaktır;

³⁸ 1 Seri Nolu tebliğ

³⁹ Söz konusu ülke mevzuatlarına ilişkin güncel düzenlemeler için bkz: PWC, **International Transfer Pricing 2015/16**, Avusturya s: 219- Macaristan s:511, (Çevrimiçi 09.05.2017)

<http://www.pwc.com/gr/en/publications/assets/international-transfer-pricing-guide-2015-2016.pdf>

- Mavi A.Ş.'nin Viyana'daki şirketi ile yaptığı işlemlerde kullanacağı emsal fiyat, aynı ülkedeki ilişkisiz kişilere fotokopi makinesi satışı yapması durumunda kullanacağı fiyata uygun olarak hesaplanmalıdır.
- Aynı ülkede ilişkisiz kişilere satışı yok ise bu yöntem kapsamında, benzer yapıdaki diğer bir ülkede kullandığı fiyatı emsal olarak belirleyebilecektir. Ancak burada önemli olan nokta; Budapeşte'deki bağlı şirketi Yeşil A.Ş. ile satışlarında kullanılan fiyatın parametre olarak kabul edilmemesidir. Zira ikisi de Avrupa Birliği'nde bulunan ve emsallere uygunluk ilkesini benimsemiş ülkeler olmasına rağmen benzer nitelikte sayılsalar da söz konusu iki şirketin ilişkili kişi sınırı içinde olması nedeniyle bu durum karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanmasına engel teşkil etmektedir.

Eğer yukardaki yollar ile yöntemin uygulanması mümkün olmuyorsa Türkiye'de üretilen aynı niteliğe sahip başka bir kurum var ise bu kurumun ilgili ülkelerdeki ilişkisiz şirketlere satışı emsal tutar olarak baz alınmalıdır aksi halde yöntemin uygulanışındaki hatalar nedeniyle kullanılan fiyat kanuni kriterleri taşımayacaktır.

3.1.2. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yönteminde⁴⁰ emsallere uygun tutar bulunurken, işleme konu olan mal veya hizmetin maliyetlerine eklenecek makul derecedeki brüt kâr oranı etkili olmaktadır. Burada eklenecek kâr mükellef tarafından herhangi bir tutar olarak değil, ilişkisiz kişilere uyguladığı brüt kâr oranına uygun bir oran olarak hesaplanmalıdır. Eğer bu şekilde bir kâr marjı söz konusu değilse ya da var olanlar yetersizse, aynı koşullarda karşılaştırılmak suretiyle dış emsale yönelik hesaplama yapılabilir.⁴¹

Bu yöntem maliyet temelli olması nedeniyle hesaplamada kullanılacak maliyet unsurlarının nitelikleri önem arz etmektedir. Zira maliyet kabul edilecek verilerin söz konusu mal ve hizmetin üretimi için dolaylı da olsa

⁴⁰ "Cost Plus Method" bkz: OECD, **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**, 22.07.2010, Chapter II(II-D), s:70.

⁴¹ Köse ve Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s:72.

bir şekilde katkıda bulunması gerekmektedir. Kontrol altındaki bir işlem ile kontrol dışı bir işlemin riskleri ve maliyetleri arasında fark var ise maddi etkileri ortadan kaldırılmalıdır. Buna kullanılacak muhasebe kayıtları arasındaki farklılık da dahildir eğer hesaplama bakımından farklı muhasebe düzeni seçilmişse birlik sağlayıcı düzeltme işlemi yapılmalıdır.⁴²

Temelinde, ürün farklılıklarına ağırlık veren karşılaştırılabilir fiyat yönteminden farklı olarak maliyet artı yöntemi ağırlıklı olarak hammaddelerde ve hizmet tedariklerinde kullanılmaktadır.

Örneğin, yerel olarak elektrikli bisikletler için tekerlek üreten Turuncu A.Ş., bu ürünleri İtalya’da bulunan ve bağlı şirketi olan Beyaz A.Ş.’ye satmaktadır. Turuncu A.Ş. bu satıştan %23 brüt kâr payı sağlamaktadır. Buna karşın, piyasada faaliyet gösteren ve birbirleriyle herhangi bir bağlantısı bulunmayan iki şirketin yurtdışı satışındaki benzer işlemleri için kullandıkları kâr payı brüt olarak %15-%19 aralığındadır. Turuncu A.Ş.’nin maliyet hesabı detaylandırıldığında, yönetim ve genel giderleri faaliyet giderleri kaleminde gösterirken bahsi geçen bağımsız şirketlerin ise brüt kâr payı hesaplarken yönetim ve genel giderleri, satışı olan ürünün maliyet unsurları arasında göstermektedir. Böyle bir durumda şirketler arası karşılaştırma yapmak için maliyet unsurlarında birlik sağlanması gerekmektedir. Bunun için de genel olarak emsal kurumlardaki farklılıklar giderilmeye çalışılmaktadır. Bu örnekte düzeltme işleminin piyasadan seçilen bağımsız şirkete yapıldığı varsayılın ve brüt kâr payında maliyet düzeltilmesi yapıldıktan sonra söz konusu pay %20’ye çıkartılsın. Bu durumda Turuncu A.Ş.’nin emsal tespitinde maliyet artı yöntemi piyasada işlem gören bu oran üzerinden tespit edilmesi uygun olacaktır.

3.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yönteminde⁴³ ilişkili kurum ve kişilerden alınan bir ürünün herhangi bir bağı bulunmayan kişiye yeniden satılması durumu söz konusudur. Maliyet artı yöntemindeki brüt kâr ekleme durumundan farklı olarak burada satış fiyatından makul bir brüt kâr düşülmektedir. Düşülecek

⁴² 1 seri nolu tebliğ (5.2)

⁴³ “Resale Price Method” bkz: OECD, **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**, 22.07.2010, Cahpter II(II-C), s:65.

olan tutar hesaplanırken yeniden satma işlemini yapacak tarafın faaliyet giderleri ve üstlendiği riskler göz önünde bulundurulacaktır.⁴⁴

Yeniden satış fiyatı yönteminde emsal tespit edilirken kullanılması gereken formül, ilgili Bakanlar Kurulu Kararı'nda⁴⁵ gösterilmiştir;

Yeniden Satış Fiyatı

1+Brüt Satış Kâr Oranı

Bu yöntemin uygulandığı işlemlerde ürünü satmak üzere alan kişinin herhangi bir katma değer yaratmaksızın aynen yaptığı satışlarda sorun çıkmazken, yeniden satıştan önce mal veya hizmetin değerini arttırıcı bir katkıda bulunması veya başka bir ürün ile birlikte sunulması durumunda bu yöntemin kullanılması mümkün olmayacaktır.⁴⁶ Bu sebeple farklı ürünlerin karşılaştırılmasında kullanılabilen bu emsal fiyat belirleme yöntemi, en çok pazarlama ve lojistik giderlerine katlanılarak ilişkili kişilerden alınıp ilişkisiz kişilere satılan mal ve hizmetler için güvenilir sonuçlar vermektedir.⁴⁷

Örneğin Hollanda'da bulunan bir şirket, Türkiye'deki bağlı (M) şirketine yat satmaktadır. Türkiye'de fiyatı 40 Bin Lira olan bu yatların satışında görevli, Hollandalı şirketin (M)'den başka dağıtıcısı yoktur. Mevcut koşullarda benzer yatları ithal eden bağımsız şirketler reklam giderleri hariç olarak %10 kâr marjı ile piyasada faaliyet göstermektedir.

Türkiye'de Hollandalı bağlı şirketinden aldığı malların satışını yapan (M), reklam giderleri için 1500 TL harcadığı varsayılırsa;

Yukarıda verilen formül kapsamında emsal fiyatın aşağıdaki şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

$$\left(\frac{40.000}{1+0.10} \right) - 1.500 = 34.864 \text{ TL}$$

⁴⁴ Mehmet Akif Özmen, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s:300.

⁴⁵ 2007/12888 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 26722 Sayılı ve 06.12.2007 tarihli Resmi Gazete, m:10.

⁴⁶ Tokay Acar, **a.g.e.**, s: 217.

⁴⁷ 1 Seri Nolu Tebliğ, Kısım:(5.3)

Bu şekilde hesaplanan fiyatlar KVK m:13 uyarınca ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde kullanılsa dahi kanuni ölçütler içerisinde kalması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilmeyecektir.

3.2. Yeni Yöntemler

Emsallere uygun fiyatın belirlenmesi için kullanılan geleneksel yöntemlerin, bazı işlemlerin karmaşık yapısından dolayı yetersiz kaldığı durumlarda uygulama bakımından birtakım sorunlar çıkmaktadır.⁴⁸ Bu zorlukları aşmak adına “diğer” olarak sınıflandırılan, işlemsel veya işleme dayalı kâr yöntemleri⁴⁹ olarak da bilinen bu yöntemler, 2016 yılındaki son düzenlemeden önce de gerek vergi idareleri gerekse mükellefler tarafından kullanılan yöntemlerdi ancak kanun maddesinde direkt yazmadığı için bazı durumlarda matraha ilişkin ihtilaflı durumların oluşmasına neden oluyordu. İncelemeler sırasında vergi idaresi mükellefin kullandığı yöntemle karşılık mükellefe göre vergi matrahını daha fazla gösterecek olan alternatif bir yöntem öngörebilmekteydi. Örneğin, mükellef tarafından kullanılan maliyet artı yönteminin reddedilip işleme dayalı net kâr marjı yönteminin kullanılması gerekliliğini savunması sonrası mükellefin kanun metninde görmediği bir yöntemle direnmesi şeklinde sorunlar ortaya çıkmaktaydı.⁵⁰

Hatta kanun lafzında yer verilmemiş yöntemlerin, (Bakanlar Kurulu’na sadece usuli düzenleme yapma yetkisi verilmiş olmasına karşın) “ihdas yetkisi” olarak düşünülmesi işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemini kullanmayan mükelleflerin inceleme sonucu ceza almaları yetki unsuru açısından hukuka aykırı olarak değerlendirilip yargı kararıyla iptal edilinceye kadar idari işlem niteliğinde olduğu eleştirilmekteydi.⁵¹ Söz konusu iki yöntemin kanun lafzına alınması, bu açıdan uygulama anlamında çok köklü bir yenilik getirmemekle birlikte ihtilaflı durumların varlığı açısından ciddi bir çözüm unsuru niteliğindedir.

⁴⁸ Yasemin Taşkın, **a.g.e.**, s:122.

⁴⁹ KVK m:13’de İşlemsel Kâr Yöntemi, B.K.K. 2007/12888 m:11’de ise İşleme Dayalı Kâr Yöntemi olarak geçmektedir.

⁵⁰ Deloitte, Transfer Fiyatlandırması Alanında En Sık Karşılaşılan Uyuşmazlık Konuları, s:5. (çevrimiçi:18.05.2017)<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/transfer-fiyatlandirmasi-alaninda-en-sik-karsilasilan-uyusmazlik-konular.pdf>

⁵¹ Tokay Acar, **a.g.e.**, s:479.

Esasen 1 nolu tebliğde geleneksel yöntemler ile emsal fiyata ulaşılabilmesi durumunda başvurulacak yöntemler kapsamında sayılıyorlardı ancak mevzuat açısından baz aldığımız OECD rehberinde olduğu halde KVK'da direkt olarak bulunmayan bu iki yöntem ve detaylı tespiti kanun maddesine alınarak olası genişletici yoruma bağlı belirsizliklerin ve mükellef itirazlarının önüne geçilmiş oldu. Zira OECD'nin 2010 yılında transfer fiyatlandırması rehberi üzerinde yaptığı güncellemede, yöntemler arasındaki tercih üstünlüğü kaldırılmış ve en uygun yöntemin herhangi bir hiyerarşik sıralamadan uzak olarak seçilmesi esası getirilmiştir.⁵²

Bu kapsamda 6728 sayılı Kanun⁵³ ile ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerdeki kârı baz alan işlemsel kâr yöntemleri olarak adlandırılan, “*İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi*” ve “*Kâr Bölüşüm Yöntemi*” kanun maddesine 09.08.2016 tarihinde eklenmiştir.

3.2.1. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi⁵⁴ KVK m:3 uyarınca; kurumlar vergisi mükelleflerinin satışları, maliyetleri ya da varlıkları bağlamında, kontrol altındaki bir işlemde tespit edilen net kâr marjına bakılması esasına dayanmaktadır.

Yöntem temel olarak maliyetler düşüldükten sonra kalan faaliyet kârının mali göstergelere oranlanması sonucu ortaya çıkan kârı baz almaktadır.⁵⁵ Bu kapsamda yeniden satış fiyatı ve maliyet artı yöntemlerinden farklı olarak hesaba katılan kâr, brüt değil net faaliyet kâr marjı üzerinden hesaplanmaktadır.⁵⁶ Bu yüzden kâr düzeyi işlem farklılıklarından, özellikle karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre daha az etkilenmektedir. Ayrıca

⁵² Ceyhan Deniz, “Emsallere Uygunluk İlkesinin Tarihsel Gelişimi” **Vergi Dünyası**, Ocak 2016, S:413, s:106.

⁵³ 6728 Sayılı Yatırım Ortamlarının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 29796 Sayılı Ve 09.08.2016 Tarihli Resmi Gazete.

⁵⁴ “Transactional Net Margin Method” bkz: OECD, **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**, 22.07.2010, Cahpter II(III-B), s:77.

⁵⁵ Ömer Güzeldal, “Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler”, **Vergi Dünyası**, Ocak 2008, S:317, s:170.

⁵⁶ Cevdet Okan Bahar, “Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**, Ağustos 2007, S:232, s:134.

bu yöntemde işlemin sorumluluğunun her bir bağlı işletme için ayrı ayrı ele alınmasına gerek olmamaktadır. Bu yönüyle taraflardan biri açısından karmaşık işlemlerin varlığı veya güvenilir bilgiye ulaşmadaki sıkıntılar söz konusu olduğunda; yöntem, uygulanış biçimi itibariyle avantaj sağlamaktadır. Ancak bu avantajının yanında yöntemin olumsuz tarafları da bulunmaktadır. Özellikle transfer fiyatlandırmasına konu olan bir işlemde mükelleflerin brüt kâr üzerinde etkisi olmayan bazı unsurların varlığı, yöntemin doğru uygulanmasına gölge düşürecek etkiler yaratabilmektedir.⁵⁷ Ayrıca diğer bir olumsuz yönü ise; işlemin yapıldığı dönem itibariyle ulaşımı zor olan bilgilerin kontrol dışı işlemler bakımından ulaşılmasını zorunlu kabul etmesidir. Ancak bu sorunu aşmak için OECD tarafından hazırlanan rehberde yıllara sari verilerin kullanılması ön görülmüştür.⁵⁸ Ülke uygulamalarında bu detay henüz genişletilmemiş olsa da son yıllarda yapılan ve yapılması planlanan çalışmalar doğrultusunda ilgili verilerin ulaşılabilirliğinin artırılması beklenmektedir. Zira mükellefe açık olmayan bazı bilgiler sadece işleme dayalı net kâr marjı yönteminde değil genel olarak transfer fiyatlandırması uygulamasında tartışılan konuların başında gelmektedir.

Bu yöntem uygulanırken transfer fiyatlandırmasının tarafları arasındaki fonksiyonel farklılıklar genel itibariyle faaliyet giderlerinde kendini göstermektedir. Bu kapsamda karşılaştırılabilir fiyat ve maliyet artı yöntemleri, faaliyet giderlerini dışlayan brüt kârlılığı esas alsa da net kârlılığı benimsemesi yönüyle işleme dayalı net kâr marjı hesaplamaları, ticari hayatın gerçekliğine daha uygun veriler sunmaktadır. Ancak fonksiyonların diğer faaliyet giderleri içinde belirgin olması buradaki ön koşuldur. Örneğin, lojistik fonksiyonunu yerine getiren bir şirket için emsal fiyat belirlenirken işleme dayalı net kâr marjından hareket ediliyorsa da imalat işi ile uğraşan bir şirket söz konusu olduğunda bu yöntemin kullanılması hatalı sonuçlar ortaya çıkarabilecektir.⁵⁹ Bu kapsamda daha önce tebliğler ve OECD rehberi sayesinde bildiğimiz fakat kanun maddesinde kendine yeni yer bulan bu yöntem seçilirken brüt kâr marjını içermeyen işlemlerin varlığına dikkat edilmelidir.

⁵⁷ Ersin Nazalı, “Transfer Fiyatlandırması II”, **Yaklaşım**, Eylül 2007, S:177, s:148.

⁵⁸ Nadir Gülhan, “İşleme Dayalı Net Kâr Marjı (İDNKM) Yönteminde Kullanılacak Kâr Göstergesinin Seçimi”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2016, S: 421, s:132.

⁵⁹ Gülhan, **a.g.m.**, s:132.

3.2.2. Kâr Bölüşüm Yöntemi

Kâr bölüşüm yönteminde KVK'nın 13. maddesi uyarınca; ilişkili kişilerin birbirleriyle olan ve kontrol altındaki tüm işlemlerinde oluşan kâr ya da zararın, söz konusu ilişkili kişiler arasında yüklenilen risk ve işlevler bazında emsale uygun olarak bölüştürülmesi esas alınır. Bu yönteme, geleneksel yöntemler olarak kabul gören; karşılaştırılabilir fiyat, maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemlerinin kullanılmadığı durumlarda başvurulmaktadır.

Örneğin⁶⁰, Belçika'da kurulan Mavi A.Ş., Türkiye'de bulunan ilişkili şirketine bilgisayar işlemcisi satmaktadır. İşlemcinin birim fiyatı ise 300 TL olarak belirlenmiştir. İncelemeye konu olan yılda bu ilişki ağına dahil toplam 1.000 adet işlemci satılmış ve elde edilen gelir 300.000 TL olarak hesaplanmıştır. Satış maliyeti 260.000 TL faaliyet gideri ise 10.000 TL'dir. Bu kapsamda faaliyet kârı $300.000 - 260.000 - 10.000 = 30.000$ TL olacaktır. Bilgisayar işlemcisi başına elde edilen kâr $30.000 / 1.000 = 30$ TL'dir. Bu işlemler için şirket 600.000 TL'lik duran ve dönen varlık kullanmıştır. Söz konusu varlıkların getiri oranı $30.000 / 600.000 = 0,05$ yani %5'tir. Mavi A.Ş.'nin Türkiye'deki ilişkili şirketi aldığı her işlemci başına %20 brüt kâr ekleyerek (360 TL'den) satışa sunmaktadır. Satış gideri için üstlendiği ek maliyet bilgisayar işlemcisi başına 20 TL'dir bu durumda Türkiye'deki şirketin toplam geliri $1.000 \times 360 = 360.000$ TL ve ürünün maliyeti ise 300.000 TL'ye ek olarak satış gideri bazında $(20 \times 1.000) = 20.000$ TL olacaktır. Bu veriler sonucu faaliyet kârının $360.000 - 300.000 - 20.000 = 40.000$ TL olduğu bilinmektedir. Buna ek olarak ilişkili şirket bilgisayar işlemcisinin ticareti için toplamda 400.000 TL'lik duran ve dönen varlık kullanmıştır. Bu varlıkların getirisi $40.000 / 400.000 = 0,10$ yani %10'dur. Bu ilişkili şirketlerin toplam kârı $30.000 + 40.000 = 70.000$ TL olup, bu tutarı elde etmek için kullanılan toplam varlık büyüklüğü ise; $600.000 + 400.000 = 1.000.000$ TL'dir. Barlıkların getirisi bu kapsamda $70.000 / 1.000.000 = 0,07$ yani %7 olacaktır.

Eğer toplam getiri her bir şirketin kullandığı varlıklara göre bölüştürülürse Belçika'daki şirketin payı $(600.000 / 1.000.000) = 60\%$ olacaktır ve toplam kâr bu orana göre dağıtıldığında $70.000 \times 0,60 = 42.000$ TL'lik bir tutar elde edecektir. Bu kârın sağlanması için Mavi A.Ş. satış fiyatını 312 TL yapması

⁶⁰ Bu örnek, Hüseyin Işık, **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, T.C. Maliye Bakanlığı, Yayın No:2005/370, Ankara, 2005, s:131'den türetilmiştir.

gerekir. Bu durumda 1.000 satış için kârı $312.000 - 260.000 - 10.000 = 42.000$ olacaktır. Ve varlıkların getiri oranı ise, $42.000 / 600.000 = 0,07$ yani %7 olacaktır. Türkiye’de bulunan bağlı şirketin faaliyet kârı ise bu yöntem kapsamında $360.000 - 312.000 - 20.000 = 28.000$ TL ve varlıkların getiri oranı da $28.000 / 400.000 = 0,07$ yani %7 olarak hesaplanmalıdır.

Yöntemin sürecine bakıldığında, bölüştürülecek kâra ilişkin belirleme çalışmaları yapılır ve bağlı şirketlere, ‘emsallere uygunluk’ kriterlerine göre haklı gerekçelerle bölüştürülür. Bu noktada bölüştürme işi iki aşamalı olarak yapılır. İlk olarak, piyasada herhangi bir bağlantısı olmaksızın faaliyet gösteren benzer şirketlerin kâr marjlarına bakılarak yöntemi uygulayacak olan şirketin ve bağlı şirketlerinin toplam kârdan alacakları tutar belirlenir. Sonraki aşamada ise, bahsi geçen şekilde dağıtım yapıldıktan sonra geriye kalan bir bakiye var ise üstlenilen risk ve işlemler bazında yeniden dağıtım yapılır. Burada diğer yöntemlerden farklı olarak tüm koşullar kendi içinde hesaba katılarak kârın bölüşülmesi sürecinde taraflara verilecek payların matematiksel olarak kesinlik arz etmesi gerekmektedir.⁶¹ Bölüştürülecek olan kâr, bir işletmenin her zaman gerçekleştirdiği faaliyetlerinden ve gayri maddi varlıklarından dolayı elde ettiği kârların toplamından kaynaklanan artık kârdır (residual profit). Eğer kurum piyasadaki benzer şirketlere oranla hissedilir derecede yüksek bir kârlılık oranına sahipse işlemde elde edilen kâr ile olağan kâr arasındaki farkın, bağlı iki şirket arasında nasıl paylaşılacağı OECD’ye göre öncelikli olarak belirlenmesi gereken konulardan biridir.⁶²

Örneğin, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanışında en sık sorun yaşanan royalty ödemeleri için OECD’nin önerisi kâr bölüşüm yönteminde yeni olmuştur. Bu kapsamda iç ve dış emsallerin yetersiz olduğu veya hiç bulunmadığı durumlarda kâr bölüşüm yöntemi bu bedellerin hesaplanmasında en uygun yöntem olacaktır.⁶³ Zira bu yöntem en çok, işlemlerin karışık ve iç içe olduğu durumlarda tercih edilmelidir. Özellikle gayri maddi varlıkların transferlerinde, sermayenin bağlı şirketlere dağılımı ve

⁶¹ 1 Seri Nolu Tebliğ

⁶² “Profit Split Method” bkz: OECD, **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**, 22.07.2010, Chapter II(III-C), s:93.

⁶³ Serdar Sumay ve Eda Değirmenci, “Royalty Ödemelerinin Emsale Uygunluğunun Test Edilmesinde Kâr Bölüşüm Yönteminin Kullanılması”, **Vergide Gündem**, Ernst&Young, Mart 2013, s:4.

risk transferi açısından özellikle 2016'daki son düzenleme ile kâr bölüşüm yönteminin kanun maddesine doğrudan alınması ile bu yönteme ilişkin verilerin daha kontrol edilebilir olması açısından yeni gelen düzenlemenin sadece tebliğlerde bahsedilen bir yöntem olmaktan çıkması da önem arz etmektedir.

İlişkili kişiler arasında yapılacak olan transfer fiyatlandırması itibariyle eğer benzer koşullarda farklı fiyat uygulanıyorsa yani emsallere aykırı bir durumun varlığı, özdeş koşullar altında oluşuyorsa bu durumu önlemek için yukarıda kanun tarafından sayılan yöntemlerin kullanılması gerekmektedir.⁶⁴ Ancak geleneksel yöntemlerle veya yeni eklenen yöntemlerle emsal fiyata ulaşamıyorsa bu durumda vergi mükellefi yaptığı faaliyetin niteliği ile ilişkili olmak şartıyla kendi belirleyeceği bir yöntemi kullanabilir. Elbette ki kullanılacak tüm yöntemler Maliye Bakanlığı ile mükellefin anlaşması sonrasında resmîyet kazanacaktır. Ancak kanun, Bakanlık ile anlaşarak belirlenecek yöntemler için de bazı sınırlar çizmiştir. Bu kapsamda söz konusu yöntem, üç yılı aşmamak şartıyla sadece belirlenen koşullarda ve sürelerde geçerlidir. 6728 sayılı Kanun ile birlikte gelen son düzenlemede süre ve şart sınırına ek olarak; Maliye Bakanlığı, mükellef ile birlikte belirlediği yöntemin geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanmasını (zaman aşımına uğramaması şartıyla) anlaşma kapsamına almasının önu açılmıştır. Ancak bunun için, kanunen pişmanlık hükümlerinden faydalanmanın mümkün olması ve anlaşma koşullarının bu dönemde varlığını sürdürmesi gerekmektedir. Eğer bu şekilde bir işlem yapılırsa belirlenen emsal fiyat yöntemine ait anlaşma haber verme dilekçesi gibi muamele görecektir.⁶⁵

SONUÇ

Küreselleşmenin etkisiyle çok uluslu şirketlerin sayısı hızla artmaktadır. Özellikle ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde kullanılan fiyatların ne olması gerektiği, faaliyette bulunulan ülkelerin mevzuatları açısından oldukça önemlidir. Zira ülke düzenlemeleriyle kontrol altına alınmayan işlemler ve bu işlemlerde kullanılan fiyatlar; şirketlerce vergi yüklerini azalt-

⁶⁴ Billur Yaltı, "Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız ve Açık Emsal", **Vergi Sorunları**, Ağustos 2011, S:275, s:12.

⁶⁵ 6728 Sayılı Kanun'un 59. maddesi ile 5520 Sayılı KVK m:13'e eklenmiştir.

mak için kullanılan bir araç haline dönüşmektedir. Gelirlerini daha düşük vergi oranı uygulayan ülkelerdeki bağlı şirketlerine aktarmak için, kullanılan fiyatları manipüle etme yoluna giden işletmeler literatürde “yapay” olarak adlandırılan transfer fiyatlandırması aracılığıyla kârlılıklarını, yüksek vergi oranı uygulayan ülkelerin aleyhine olacak şekilde saptırmaktadırlar.

Faaliyet gösterdikleri çeşitli ülkelerde kâr aktarımları yapmak suretiyle aşındırılan matrahlar, uluslararası platformda tartışılan ortak sorunlardan biridir. Bu doğrultuda başta OECD olmak üzere çeşitli kuruluşlar haksız vergi rekabetine yol açan kâr aktarımlarını engellemek için önlem almaktadır. Bu önlemlerden biri olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusu mevzuatımızda bir kontrol mekanizması görevi görmektedir. İlişkili kişi ve emsallere uygunluk ilkesinin sınırlarına yönelik kurullarla desteklenen bu kontrol mekanizmasının en iyi biçimde çalışması; mükellefler ve vergi idareleri arasında ihtilafa yol açmayacak şekilde düzenlenmesine bağlıdır.

Bu kapsamda emsallere uygunluk ilkesi esas olarak, ilişkili kurum veya gerçek kişiler arasındaki işlemlerin piyasa koşullarından sapmaksızın belirlenmesini temel almaktadır ve kontrol altındaki işlemlerle kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilir olması oldukça önem taşımaktadır. Burada kontrol dışı işlem ile kastedilenin, kanunen ilişkili kişi kapsamına alınmayan bağımsız kurumlar olduğu düşünülürse iç ve dış emsalin tespiti taraflar açısından yaşanabilecek belirsizlikleri önlenmesi bakımından bir gereklilik unsurudur.

Kurumlar vergisi alanında 6728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler, belli bir strateji kapsamında getirilen kurulların bütünlüğü açısından önem arz etmektedir. Özellikle geleneksel yöntemler olarak anılan karşılaştırılabilir fiyat, maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemlerine kanun lafzı bakımından yeni eklenen ve diğerlerinden farklı olarak ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde kârı baz alan; işleme dayalı net kâr ve kâr bölüşüm yöntemleri sayesinde emsal tutarlar artık daha güvenilir parametrelere göre belirlenmektedir.

Vergi gelirlerinin mükellefler tarafından yapay yollarla azaltılması ülkemiz açısından uzun vadede çeşitli sorunlara neden olacaktır. Bunu önlemek amacıyla yapılan mevzuat değişiklikleri sayesinde mükelleflerin

gönüllü uyumları arttırılarak olası matrah aşındırmalarını engellemek hedeflenmiştir.

Ticaret hacmindeki öngörülemez büyüme eğilimine bağlı olarak, oluşabilecek boşlukların sürekli doldurulması kapsamında başta OECD olmak üzere bu konuda ülkelere rehberlik eden sistemlerin gelişmelerine kayıtsız kalmamak gerekmektedir.

Günümüzdeki mevcut sistem yabancı sermayenin günlük kararlarla yönetilmesini olanaksız kılmıştır buna paralel olarak ülkeler belli bir alt yapı çalışması gerektiren durumlarda ihtiyacı karşılayacak düzenlemelere yer vermelidir.

Yabancı sermaye çekerek uluslararası düzeyde işlem hacmine sahip bir ülke konumuna gelebilmek adına yatırım yapacak şirketlerin küresel gelişmelere paralel uygulamalarla karşılanması ülkemiz açısından da oldukça önemlidir. Bu kapsamda 5520 sayılı KVK'nın 13'üncü maddesinde belirtilen emsal fiyat belirleme yöntemlerinin doğru ve yerinde kullanılması uluslararası işlemler aracılığıyla manipüle edilen transfer fiyatlandırmalarının bozucu etkisini ortadan kaldıracaktır. Aksi takdirde teknolojinin öngörülemez biçimde gelişiyor olması, emsal bedel tespiti için karşılaştırılabilirlik analizlerinde yaşanan zorlukları beraberinde getirecektir. Teknolojik gelişmelere duyarsız kalınması hem mükellefler hem de idareler açısından belirsizlik yaratarak transfer fiyatlandırması yöntemlerini ve buna bağlı denetimleri aksatıcı etkilere neden olabilecektir. Bu durumun önüne geçilmesi adına sürdürülen en güncel çalışma üzerinden gitmek gerekirse 2013 yılında açıklanan ve 2015 yılında Türkiye'nin de içinde bulunduğu G20 ülkeleri ve OECD iş birliği ile son halini alan BEPS eylem planı gibi birtakım yenilikler, hedeflenen düzenlemelerin zeminini oluşturmaktadır. Bu planın ülkemizce benimsenerek gerekli özveri ile yönetilmesi beklenmektedir. Zira kontrollü yapılan işlemler, yöntemlerin uygulamasında ortaya çıkan sorunların çözümünü kolaylaştıracaktır.

KAYNAKÇA

Akkaya, Mustafa: **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara 2002.

Bahar, Cevdet Okan: “Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi ve Muhasebe-
ciyle Diyalog**, Ağustos 2007, Sayı:232.

Bullen, Andreas: **Arm’s Lenght Transaction Structures Recognizing
And Restructuring Controlled Transactions in Transfer Pricing**, IBFD
Doctoral Series, Part I, Chapter II, 2011.

Deloitte: Transfer Fiyatlandırması Alanında En Sık Karşılaşılan Uyuş-
mazlık Konuları. (çevrimiçi:18.05.2017)[https://www2.deloitte.com/
content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/transfer-fiyatlandirmasi-alanin-
da-en-sik-karsilasilan-uyusmazlik-konular.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/transfer-fiyatlandirmasi-alanin-da-en-sik-karsilasilan-uyusmazlik-konular.pdf)

Deniz, Ceyhun: “Emsallere Uygunluk İlkesinin Tarihsel Gelişimi” **Ver-
gi Dünyası**, Ocak 2016, Sayı:413.

Gülhan, Nadir: “İşleme Dayalı Net Kâr Marjı (İDNKM) Yöntemin-
de Kullanılacak Kâr Göstergesinin Seçimi”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2016,
Sayı: 421.

Güzeldal, Ömer: “Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntem-
ler”, **Vergi Dünyası**, Ocak 2008, Sayı:317.

Işık, Hüseyin; **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Ser-
maye**, T.C. Maliye Bakanlığı, Yayın No:2005/370, Ankara, 2005.

Köse, Tunç; Ferhatoğlu, Emrah: **Transfer Fiyatlandırması (Üretim
İşletmelerinde Uygulama)**, Turhan Kitabevi-Maliye ve Hukuk Yayınları,
Ankara, 2008.

Nazalı, Ersin: “Transfer Fiyatlandırması II”, **Yaklaşım**, Eylül 2007,
Sayı:177.

OECD: **G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, Transfer
Pricing Documentation and Country-by-Country, Reporting, Action-13,
2015 Final Reporting. [http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing-docu-
mentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-re-
port-9789264241480-en.htm](http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing-docu-mentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-re-
port-9789264241480-en.htm) Çevrimiçi (16.03.2017).

OECD: Model Tax Convention (2014 Update), <http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-update-model-tax-convention.pdf> Çevrimiçi (16.03.2017).

OECD: **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**, 22.07.2010, Chapter II(II-B).

Oktar, S. Ateş: **Türk Vergi Sistemi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2016.

Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 12. Baskı, İstanbul 2017.

Özmen, Mehmet Akif: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

PWC: **International Transfer Pricing Guide 2015/16**, (Çevrimiçi 09.05.2017) <http://www.pwc.com/gr/en/publications/assets/international-transfer-pricing-guide-2015-2016.pdf>

Sorkut, Dilşad; Kızıyalın, Dilara: “Türkiye’de Dış Emsallerin Tespitinde Uluslararası Veri Tabanlarının Kullanımı”, **Vergide Gündem**, Ernst&Young, Mart 2013.

Sumay, Serdar; Değirmenci, Eda: “Royalty Ödemelerinin Emsale Uygunluğunun Test Edilmesinde Kâr Bölüşüm Yönteminin Kullanılması”, **Vergide Gündem**, Ernst&Young, Mart 2013.

Taşkın, Yasemin: **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012.

Taşkın, Yasemin: “Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsalin Açıklanmamasının Vergi Mahremiyeti İle İlişkisi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, 59. Seri, 2016 [I].

Taşkoparan, Gökçe: “İnceleme Elemanlarının Transfer Fiyatlandırması Denetimlerindeki Yaklaşımı ve Karşılaştırılabilir Fiyat Yönteminin Uygulanmasındaki Güçlükler ”, **Vergide Gündem**, E&Y Transfer Fiyatlandırması Özel Sayısı, Mart 2013.

Tokay Acar, Ufuk Olcay: **Transfer Fiyatlandırması**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, Haziran 2013.

Wittendorff, Jens: **Transfer Pricing And The Arm's Length Principle in International Tax Law**, Kluwer Law International, 2010, Part I, Chapter I.

Yaltı, Billur: “Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi”, **Vergi Sorunları**, Nisan 1996, Sayı:91.

Yaltı, Billur: “Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız ve Açık Emsal”, **Vergi Sorunları**, Ağustos 2011, Sayı:275.

Yaltı, Billur: “Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal”, **Vergi Sorunları**, Ağustos 2009, Sayı:251.

