

ABD PERAKENDE SATIŞ VERGİSİ ve KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞILAŞTIRMASI

COMPARISON OF U.S. RETAIL SALES TAX AND VALUE ADDED TAX



Birol UBAY*

ÖZ

Perakende Satış Vergisi (PSV), Katma Değer Vergisi (KDV) gibi genel tüketim vergileri, yerel vergiler olup ülke ya da eyalet sınırları içindeki genel tüketim harcamalarını vergilemeyi amaçlar. Diğer yandan genel tüketim vergileri, varış ülkesinde vergileme ilkesi nedeniyle, uluslararası mal ve hizmet ticareti üzerinde etkisi olan vergilerdir. Son yıllarda küreselleşmenin etkisi ile uluslararası mal ve hizmet ticareti yöntemleri de farklılaşmaktadır. Bu nedenle farklı tüketim vergisi sistemlerinin birbiriyle çatışması ve vergi kayıplarına neden olması kaçınılmazdır. OECD'ye üye ülkeler arasında PSV sistemine sahip tek ülke olan Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ile Türkiye'nin de dâhil olduğu KDV sistemine sahip ülkeler arasında bu iki vergi sisteminin mal ve hizmet ticaretinin vergilendirilmesi ile ilgili yaklaşım ve vergi oranları gibi birtakım farklılıklar

ABSTRACT

General consumption taxes such as retail sales tax (RSV) and value added tax (VAT) are local taxes and aim to tax general consumption expenses in a territory of a country or state. On the other hand those have significant impact on international goods and services trade. Recently, with the effect of globalisation taxes on international goods and service trade methods are changed. As a result of these, tax disputes and tax loses have become inevitable. Differences such as taxation of goods and services and rates between these tax systems could cause taxation problems between USA which has RSV and the other OECD countries including Turkey which uses VAT system

Keywords: Retail sale tax, use tax, VAT, consumption taxes, nexus principle

Jel Classification Codes: H20, H22, H25, H26

* Dr., Gelir Uzmanı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, bir.ubay@gmail.com, ORC-ID: 0000-0001-8855-3897.

Ubay, B. (Mart 2020). ABD Perakende Satış Vergisi ve Katma Değer Vergisi Karşılaştırması, *Vergi Raporu*, 246, (56-76).

Makale Türü: Derleme Makalesi

rından kaynaklanan bazı vergilendirme sorunları ortaya çıkarmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Perakende Satış Vergisi, Kullanım Vergisi, KDV, Tüketim Vergileri, Bağlantı Prensibi

Jel Sınıflandırması Kodları: H20, H22, H25, H26

GİRİŞ

Tüketim üzerinden alınan vergiler, üreticilerin, mülk sahiplerinin ya da gelir sahiplerinin gelirleri üzerinden değil, müstakil tüketim üzerinden alınan vergilerdir. Ayrıca bu vergiler, tüketici harcamalarının türüne ve boyutuna göre çeşitlendirilebilir. Tüketim vergileri, bireylerin sadece tüketim için harcadıkları tutar üzerinden alınan vergiler olması bakımından tassarruf edilen gelir tutarını doğrudan etkilemez. Bununla birlikte, tüketim üzerinden alınan vergiler, vergi oranlarındaki artış ve azalışlar yoluyla tüketime harcanan gelirden bir artışa veya azalışa neden olurken tassarruf edilen geliri de dolaylı olarak etkiler. Diğer yandan, tüketim vergileri dolaylı vergilerdir yani verginin asıl yüklenicisi ile verginin tahsilinden ve devlete ödenmesinden sorumlu olan kişiler farklılaşmaktadır. Bu sorumluluk genel olarak satıcılara yüklenmekle birlikte bazı durumlarda alıcıya aktarılmaktadır.

Tüketim konu olan işlemler üzerinden alınan vergiler farklı isimler altında farklı uygulamalara konu olmakla birlikte, genel olarak amaç tüketimin vergilendirilmesidir. Dünya üzerinde en yaygın olarak kullanılan genel tüketim vergisi türü “Katma Değer Vergisi” (KDV)’dir. Bugün dünya ülkelerinin büyük çoğunluğu KDV sistemine sahiptir. Bununla birlikte vergi oranları, istisna-muafiyetler ve bazı özellikli konularda büyük farklılaşmalar vardır. Kısacası, dünya üzerinde tek tip bir KDV sistemi yoktur. Tek tip KDV uygu-

lamasına en yakın örnek Birlik düzeyinde ortak KDV mevzuatına sahip AB uygulamasıdır.

Aynı şekilde, Perakende Satış Vergisi (PSV) yaygın olarak Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) uygulanan bir eyalet vergisidir. PSV, federal bir vergi değildir ve eyaletten eyalete hatta eyalet içindeki yerel yönetimlerde bile değişiklik göstermektedir.

Çalışma, bu nedenle ABD PSV ve KDV gibi genel tüketim vergilerinin farklılıklarının neden olduğu vergisel sorunlara yönelik bir değerlendirme sağlayacaktır.

Çalışmada öncelikle gelir ve tüketim üzerinden alınan vergiler karşılaştırılarak tüketim vergilerinin genel özellikleri tespit edilecektir. Daha sonra, ABD PSV ve kullanım vergisi sisteminin ana özellikleri ve bunu takiben KDV sistemi incelenecektir. Çalışma son bölümde her iki sistemin farklılıkları üzerine bir değerlendirme sağlayacaktır.

1- GELİR ve TÜKETİM VERGİLERİ FARKLIlaşMASI

Ülke yönetimi ulusal savunma, kamu güvenliği, eğitim, kanun yaptırımı ve sosyal sigorta dâhil olmak üzere vatandaşlarına sağlayacağı kamu mal ve hizmetlerinin kapsamını ve ölçeğini belirlemek zorundadır.¹ Diğer yandan, bu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların nasıl toplanacağına, vergi türlerine ve vergi oranlarına da karar vermelidir. Vergi politikası ile ilgili verilecek kararlar; iş yaratmayı, kaynakların tahsisini, eko-

¹ Avi-Yonah, R.S. (2006), The Three Goals of Taxation, *Tax L. Rev.* 60, no. 1, ss. 1-28.

nomik verimliliği, ekonomik büyümeyi ve vatandaşların yaşam standartlarını etkileyecektir.²

Kamu harcamaları finanse edilirken farklı kaynaklar kullanılabilir. Bu kaynakların içinde en önemlisi vergi geliridir. Bu nedenle, güçlü bir vergi sistemi devlet bütçesinin temel taşıdır.³

Vergi sistemi iki önemli faktör ile tarif edilir. Bunlar; vergi matrahı ile vergi oranıdır. Matrah vergilendirilecek değeri tanımlarken oran ise matrah üzerinden ne kadar vergi alınacağını belirler. En yaygın olarak kullanılan vergi matrahı türleri gelir ve tüketim üzerine odaklanmaktadır.⁴

Gelir üzerinden alınan vergiler tüketim vergilerine kıyasla tasarruf sahipleri üzerine daha ağır bir vergi yükü yükler çünkü yeni tasarruflar bir indirim olmadan vergilendirilebilir gelirin içine dâhil edilmektedir. Yeni tasarruflardan elde edilen sermaye geliri, gelecek zaman dilimi içinde, mevcut sermaye gelirinin bir bölümü olarak vergilendirilecektir. Gelir bazlı sistemlerde, bireyler ya da hane halkları sermaye kazancı bakımından yüksek vergi yüküne maruz kalırken yeni tasarrufları açısından daha düşük teşvikler sağlarlar.⁵

Diğer yandan, tüketim vergisinden kaçınmak oldukça zordur. Bireyler ya da hane halkları günümüzde yapmış oldukları tasarruf birikimi üzerinden vergi ödemeseler bile gelecekte kendileri ya da mirasçıları servetin tüketim için kullanılması halinde kaçınılmaz şekilde tüketim vergisi

ödeyecektir. Tasarruf edenlerin varlıkları zaman içinde bir getiri sağlayacaktır; buda gelecekte daha fazla harcanacak servet ve daha fazla tüketim vergisi demektir.⁶

Tüketim vergilerinin ekonomik büyüme ve verimlilik üzerindeki göreceli faydaları ve yükleri üzerine tartışmalar uzun bir geçmişe sahiptir. Bu tartışmaların büyük çoğunluğunda tüketim kaynaklı vergiler birkaç nedenden ötürü gelir vergisi sistemlerine göre avantajlı kabul edilmektedir.⁷

Ülkeye göre değişmekle birlikte genelde gelir vergisi, sermaye gelirleri ve ücret gelirleri üzerinden alınması nedeniyle bireysel tasarrufu cezalandıran bir yapıya sahiptir. Bu ceza, kişileri daha az tasarrufa yöneltirken verimliliğin azalmasına ve ekonomik büyümenin yavaşlamasına neden olmaktadır.⁸ Öte yandan, KDV gibi tüketim vergileri genellikle ara-satıcı işletme girdilerine tanıdığı indirim veya istisna hakkı sayesinde nihai kişisel tüketimin geniş çaplı olarak vergilendirilmesini sağlar. Bu nedenle, tüketim vergileri ekonomi üzerindeki etkileri bakımından gelir vergilerine göre daha tarafsızdır; yani tasarruf, yatırım veya harcama gibi ekonomik kararlar üzerinde daha az bir etkiye sahiptir.⁹ Verginin yansımaları, üretim yerine göre değil de tüketicinin bulunduğu yere göredir. Bundan dolayı, iyi tasarlanmış bir tüketim vergisi sistemi uluslararası vergi rekabetini güçlendirirken yerel yatırımları ve istihdamı olumsuz şekilde etkilemez.¹⁰

² Christoph WATRIN ve Robert ULLMANN, (2008), Comparing Direct and Indirect Taxation: The Influence of Framing on Tax Compliance, *The European Journal of Comparative Economics*, Vol. 5, n. 1, ss. 33-56.

³ C. Alan GARNER, (2005), Consumption Taxes: Macroeconomic Effects and Policy Issues, *Economic Review* • Second Quarter 2005, s. 10.

⁴ C. Alan Garner, (2005), *a.g.e.*, s.10.

⁵ Mark RIDER, (2006), The Effect of Personal Income Tax Rates on Individual and Business Decisions – A Review of the Evidence, *International Studies Program Working Paper* 06-15, April 2006, s.5.

⁶ C. Alan GARNER, (2005), *a.g.e.*, s.10.

⁷ Gian Maria MILESI-Ferretti ve Nouriel ROUBINI, (1998), Growth Effects of Income and Consumption Taxes, *Journal of Money, Credit and Banking*, Blackwell Publishing, vol. 30(4), ss 721-744.

⁸ Gian Maria MILESI-Ferretti ve Nouriel ROUBINI, (1998), *a.g.e.*, ss. 721-744.

⁹ Douglas L. LINDHOLM ve Karl A. FRIEDEN, (2018), After Wayfair; Modernizing State Sales Tax Systems, *State Tax Notes*, May 14, 2018, s.670.

¹⁰ Douglas L. LINDHOLM ve Karl A. FRIEDEN, (2018), *a.g.e.*, s.670.

1.1- Genel Tüketim Vergileri

Tüketim vergisi mal ve hizmetin nihai tüketimine yönelik olarak genel olarak tüketimin yapıldığı ülkede ödenen bir vergidir. Bunun bir istisnası ihracat vergileridir. Nihai mal ve hizmet tüketimi üzerinden alınan vergiler; belirli ürünler ve hizmetler üzerinden alınan özel tüketim vergisi, üreticiden toptancıya yapılan satışlar üzerinden alınan, toptancıdan perakendeciye yapılan satışlar üzerinden alınan veya perakendeciden tüketiciye yapılan satışlar üzerinden alınan tek aşamalı satış vergileri ile genel tüketim vergileri ve çok aşamalı vergilerdir.

Tüketim bazlı vergiler, kişisel (doğrudan) veya kişisel olmayan (dolaylı) vergiler olarak iki şekilde uygulanır. Perakende satış vergisi (PSV) ve KDV gibi dolaylı vergiler vergi mükellefinin medeni durumu, çocuk sayısı ve diğer kişisel faktörlerden veya yıllık bireysel toplam tüketim tutarından bağımsız olarak tüketim harcamaları üzerine uygulanır.¹¹ Bunun aksine kişisel tüketim vergileri ise bu tür kişiselleştirilmiş özellikleri dikkate alır.¹² Totolojik bir tanımlama gibi görünse de tüketim vergileri tüketim üzerinden alınan vergilerdir; ancak yürürlükteki hiçbir vergi basit tanımıyla tüketim vergisi olarak önerilmemiştir.¹³

Genel tüketim vergisi çeşitli şekillerde uygulanabilir. Yaygın olarak uygulanan üç türü; PSV, KDV ve düz oranlı vergidir. Her bir vergi türü birçok değişken içerdiğinden sadece geniş koşullara göre değerlendirilebilir. Bununla birlikte, üç tüketim vergisi türü arasındaki temel fark verginin hesaplanması ve tahsili ile alakalıdır.¹⁴

Yukarıda bahsi geçen üç çeşit genel tüketim vergisinden ilki ABD’nde en bilinen tüketim vergisi olan ve eyaletlerin çoğu tarafından kullanılan PSV’dir. Kavram olarak PSV hane halkının tüketim amaçlı mal ve hizmet satın alımlarına uygulanmalıdır. Bununla birlikte, PSV uygulamada genellikle nispeten daha dar bir mal ve hizmet grubuna uygulanmaktadır ve vergi kaçırma elverişlidir. PSV ayrıca çok aşamalı olmaya meyillidir. Bu durum, aynı malların çifte vergilendirilmesine neden olur; çünkü işletmeler girdi olarak aldıkları mal ve hizmetler üzerinden PSV öderken bu girdiler nihai ürünün bir parçası olarak ikinci kez PSV’ye tabi olmaktadır.

KDV, üretim süreci boyunca daha küçük artışlarla toplanan bir PSV’dir. Ancak PSV’ye kıyasla KDV vergi kaçırma oranını daha düşüktür; çünkü kontrol mekanizması daha güçlüdür. Daha geniş bir ürün ve hizmet yelpazesi verginin kapsamındadır. Ayrıca, PSV’de ortaya çıkan “çok aşamada vergi alınması” sorununu sistematik olarak önlenmiştir.

Düz oranlı vergi ve X-vergisi ise işçiliğe atfedilebilen bir ürünün katma değerinin bir kısmını bireysel düzeyde artan oranlı vergi yapısı kullanılarak toplayan tüketim vergileridir. Bu kademeli oranlar tüketimi artan oranlı olarak vergilendirmektedir.¹⁵ Hem düz oranlı vergi hem de X-vergisi KDV’nin farklı bir türüdür. Ancak bu vergiler hem çıkarma yöntemini hem de işçiliğe atfedilecek katma değer için kademeli vergi oranları kullanarak KDV’nin yapısını değiştirir.¹⁶

¹¹ Alan J. AUERBACH, (2006), The Choice between Income and Consumption Taxes: A Primer, Conference on Key Issues in Public Finance, held at NYU, s.2.

¹² John K. MCNULTY, (2000), Flat Tax, Consumption Tax, Consumption-Type Income Tax Proposals in the United States: A Tax Policy Discussion of Fundamental Tax Reform, California Law Review, Volume 88 | Issue 6 Article 8, s.2019.

¹³ Alan J. AUERBACH, (2006), *a.g.e.*, s.2.

¹⁴ C. Alan GARNER, (2005), *a.g.e.*, s.11.

¹⁵ Itai GRINBERG, (2006), Implementing a Progressive Consumption Tax: Advantages of Adopting the VAT Credit-Method System, National Tax Journal, Vol. LIX, No. 4, December 2006, s.931.

¹⁶ Itai GRINBERG, (2006), *a.g.e.*, s.931.

1.2- Genel Tüketim Vergilerinin Etkileri

Vergiler yerel piyasa ve işgücü piyasası üzerinde potansiyel saptırıcı etkilere sahip olmanın ötesinde uluslararası rekabetçiliği de olumsuz etkileyebilir. Şöyle ki rekabetçi olmayan vergi sistemleri sermayenin ve insan kaynaklarının yurt dışına kaçışını hızlandıran önemli bir sorundur. Bu açıdan bakıldığında tüketim vergilerinin; sosyal güvenlik primleri ve kişisel gelir vergilerine kıyasla, sermaye göçüne olan etkisi daha azdır.¹⁷

Tüketim vergileri prensip olarak ithal edilen mallar üzerinden alınırken ihraç edilen mallar üzerinden alınmaz. Böyle bir vergi kayması ihracatçı firmaların maliyetinde düşüş sağlar. Eğer yerel üreticiler bu düşüş nispetindeki fiyatlarında bir indirim yaparsa piyasada bir canlanma yaşanacaktır. Bu durum, en azından kısa süreliğine büyüme ve istihdamı teşvik edecektir. Bununla birlikte, uluslararası ticaret literatürünün standart öngörüsüne göre tüketim vergileri çok kısa dönem haricinde ne ihracatı ne de ithalatı etkiler. Bunun en önemli nedeni; reel döviz kuru ayarlamalarının tüketim vergilerinin yerel ve yabancı malların nispi fiyatları üzerindeki etkisini dengeleme eğiliminde olmasıdır.¹⁸

Vergiler ülke bütçesinin en önemli gelir kalemidir. Vergi, toplumu oluşturan bireyler, şirketler ve yatırımcılar gibi gelir yaratıcı faaliyette bulunan

ekonomik unsurların gelirleri ve tüketim harcamaları üzerinden alınır. Vergi, olumlu ve olumsuz olmak üzere ekonomik büyüme üzerinde çeşitli etkilere sahiptir.¹⁹ Verginin en önemli işlevi kamu harcamalarının finansmanını sağlamasıdır. Ancak, uluslararası vergi rekabeti vergi matrahının içinde yer alan hareketli varlıkların ya daha düşük vergi oranları ya da yüksek vergi avantajları sağlayan ülkelere doğru kaymasına neden olur. Bu durum, küreselleşmenin vergilendirme üzerine olan bir yan etkisidir. Aynı şekilde, vergi oranlarındaki değişiklikler açık ekonomiler üzerinde de farklı etkilere sahiptir.²⁰

Tablo 1’de 1975-2018 yılları arasında belli dönemlerde GSYH ve toplam vergi gelirleri içinde OECD’ye üye ülkelerdekigenel tüketim vergisi payları görülmektedir. Tablo 1’e göre 2018 yılında genel tüketim vergilerinin GSYH içindeki payı OECD ortalamasında %11,1 iken toplam vergi gelirleri içindeki payı OECD ortalamasında %32,5’dir. Vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahip olan genel tüketim vergilerinin bileşimi zaman içerisinde değişiklik gösterse de vergi gelirleri içindeki ağırlığı artmaya devam etmiştir.

Günümüze gelindiğinde genel tüketim vergisi denildiğinde artık akla ilk gelen vergi türü KDV’dir. 36 OECD üye ülkesi içinde ABD hariç hepsinde genel tüketim vergisi, KDV ya da genel tüketim vergisi (GSV) adıyla uygulanmaktadır.²¹

¹⁷ OECD, (2007), Employment Outlook – ISBN 978-92-64-03303-0, OECD Publications Service, Paris, s.188.

¹⁸ OECD, (2007), *a.g.e.*, s.188.

¹⁹ Taufik Abdul HAKİM ve Imbarine BUJANG, (2012), The Impact and Consequences of Tax Revenues’ Components on Economic Indicators: Evidence from Panel Groups Data, International Trade from Economic and Policy Perspective, s.100.

²⁰ Taufik Abdul HAKİM ve Imbarine BUJANG, (2012), *a.g.e.*, s.100.

²¹ OECD, (2019), Revenue Statistic 1965-2017, OECD Publications Service, Paris, s.28.

Tablo 1. OECD'ye Üye Ülkelerde Genel Tüketim Vergisi Yüzdelik Payları (1975-2016)

Ülkeler	Vergi Gelirleri (% GSYH)					Vergi Gelirleri (% Top.Ver.Gel.)				
	1975	2005	2010	2015	2018	1975	2005	2010	2015	2018
Avustralya	6,6	7,6	6,5	6,6	.	25,8	25,4	25,7	23,8	.
Avusturya	12,3	11,0	10,7	10,8	11,6	33,9	26,8	26,2	25,1	27,5
Belçika	10,1	10,1	10,1	10,1	10,9	26,0	23,3	23,8	22,5	24,4
Kanada	8,1	7,8	7,0	7,0	7,7	26,0	23,7	22,5	21,5	23,4
Şili	..	10,1	9,4	10,3	11,2	..	48,7	48,2	50,8	53,3
Çekya	..	10,0	10,1	10,6	11,3	..	29,0	31,2	31,8	32,1
Danimarka	12,0	15,1	13,8	13,3	14,7	32,6	31,4	30,8	28,8	32,7
Estonya	..	12,0	13,0	13,5	13,7	..	40,0	39,1	40,6	41,3
Finlandiya	11,4	12,9	12,6	13,7	14,4	31,6	30,6	30,8	31,2	33,6
Fransa	11,3	10,6	10,2	10,7	11,5	32,4	24,8	24,1	23,5	25
Almanya	8,7	9,5	10,0	9,7	10	25,4	27,9	28,4	26,1	26,2
Yunanistan	7,9	9,9	11,2	12,1	15,1	42,2	31,9	34,9	33,0	39
Macaristan	..	14,2	15,6	16,6	16,1	..	38,8	41,8	42,9	44
İzlanda	18,6	15,0	11,0	11,2	12	62,2	37,8	33,1	30,8	32,6
İrlanda	12,4	10,6	9,0	6,8	6,7	44,4	36,2	33,3	29,4	30
İsrail	..	11,1	11,2	11,0	11,3	..	32,8	36,5	35,2	36,5
İtalya	6,9	9,3	9,9	10,4	11,9	28,3	23,8	23,6	24,2	28,3
Japonya	3,0	4,5	4,4	6,0	6,2	15,1	17,2	16,7	19,5	.
Kore	8,9	7,5	7,6	6,6	7,5	60,0	33,3	32,6	26,2	26,3
Letonya	..	11,2	10,6	11,5	13,7	..	39,9	37,7	39,2	44,5
Litvanya	..	10,7	11,2	11,2	11,4	..	36,5	39,7	38,6	37,5
Lüksemburg	6,5	10,7	10,0	9,3	9,6	20,6	28,4	26,8	25,2	24,1
Meksika	..	4,2	4,7	6,0	.	..	37,1	36,7	37,9	.
Hollanda	8,5	10,0	9,8	9,7	11,3	22,5	28,6	27,4	26,3	29,3
Yeni Zelanda	6,8	10,8	11,2	11,5	12,6	22,8	30,0	37,1	36,3	38,5
Norveç	14,2	11,1	11,0	11,0	11,7	36,6	26,1	26,2	28,6	30,1
Polonya	..	12,1	12,1	11,2	12,3	..	36,8	38,6	34,6	35,1
Portekiz	7,6	13,2	11,8	12,7	14	40,1	42,7	38,8	36,9	39,6
Slovakya	..	11,4	9,3	9,9	10,9	..	36,5	33,0	30,9	33,1
Slovenya	..	12,5	13,2	13,6	13,8	..	33,1	35,7	37,4	38
İspanya	4,3	9,1	7,7	9,2	10	24,0	25,8	24,7	27,3	29,1
İsveç	8,8	11,8	12,2	11,7	12,3	22,7	25,3	28,2	27,1	28
İsviçre	4,6	5,4	5,3	5,1	5,8	20,6	20,3	19,9	18,7	20,8
Türkiye	4,8	11,1	11,4	10,7	9,9	40,9	47,4	45,8	42,7	40,5
Birleşik Krallık	8,1	9,4	9,5	10,2	10,7	23,7	28,8	29,4	31,8	32
ABD	4,2	3,8	3,6	3,8	4,3	17,1	14,8	15,4	14,4	17,6
OECD ağırlıksız ortalama	8,7	10,2	9,9	10,1	11,1	31,1	31,2	31,2	30,6	32,5

Kaynak: OECD, (2018b), Revenue Statistic 1965-2017, OECD Publications Service, Paris,s.38. ve OECD, (2019), Revenue Statistic 1965-2017, OECD Publications Service, Paris, s.65.

(*) 2018 yılı rakamları ilgili kaynakta tahmini olarak verilmiştir.

2- ABD PERAKENDE SATIŞ VERGİSİ

OECD'ye üye diğer ülkelerde olduğu gibi ABD'de de vergi geliri kamu harcamalarının en önemli kaynağıdır. ABD, vergi gelirlerini arttırmak için genellikle gelir, ücretler ve tüketim harcamalarını vergilemektedir.

Gelir üzerinden alınan verginin matrahı hem emekten hem de sermayeden elde edilen tüm geliri içerir. ABD'de gelir kazançları, emek ve sermayeden elde edilen gelire farklı vergi oranları uygulayan federal bir gelir vergisi sistemine göre vergilendirilir. İkinci vergi matrahı türü olan ücret gelirleri, emekten elde edilen tüm gelirleri içerir. Sosyal güvenlik programını kısmen finanse eden bordro vergisi bir tür ücret vergisi olarak buna örnek gösterilebilir.²²

Üçüncü ve çalışmamızın konusunu teşkil eden vergi matrahı ise mal ve hizmet satın alımı nedeniyle yapılan tüketim harcamalarını içerir. Federal düzeyde yakıt tüketim vergisi gibi daha dar kapsamlı tüketim vergileri bulunmakla birlikte daha geniş kapsamlı tüketim vergileri satış vergisi şeklinde eyaletler düzeyinde alınmaktadır. Eyalet satış vergileri ABD'de yaygın bir tüketim vergisidir. Ancak, ABD eyaletleri arasında bu satış vergisinin uygulaması ve kapsamına yönelik farklılıklar mevcuttur. Örneğin birçok eyalette temel bazı gereksinimler vergiden istisna tutulurken bazılarında ise verginin konusuna girmektedir.²³

Geniş ve kapsamlı bir tüketim vergisi mal ve hizmetlerin nihai tüketimi için harcanan tüm paraya uygulanabilir. Türkiye'nde dâhil olduğu birçok OECD ülkesinde geniş kapsamlı tüketim vergisi olarak KDV uygulanmaktadır. ABD PSV'si,

KDV'den daha geniş istisnalar içerir; bu nedenle KDV, PSV'ye göre daha geniş kapsamlı bir tüketim vergisidir.

Geniş kapsamlı vergi matrahı, diğer şartlar eşit olduğunda, düşük vergi oranları ile daha yüksek vergi toplanmasına olanak sağlar. Geniş tabanlı olarak uygulanan tüketim ve gelir vergisi, bireyin tasarruf davranışına bağlı olarak benzerlik gösterebilir. Herhangi bir tasarrufta bulunmayan kişi bakımından gelir ve tüketim vergisi arasında bir fark yoktur; çünkü tasarruf olmadan gelir tüketime eşittir. Tüketim vergisi, bir kişi gelirin bir kısmını tasarrufa ayırdığında gelir vergisinden farklılaşmaktadır.²⁴ Örneğin 100.000 Dolar kazanan bir kişi bu gelirin 10.000 Dolarını tasarrufa ayırıyorsa, mal ve hizmet alımına harcadığı kalan 90.000 Doları için tüketim vergisi ödeyecektir. Ancak gelir vergisi bakımından durum farklıdır. Kişi harcasın ya da tasarruf etsin toplam 100.000 Dolar üzerinden gelir vergisi ödeyecektir.²⁵

Satış vergisi ABD'de eyalet vergi sistemlerinin en önemli bileşenlerinden biridir ve zaman içerisinde eyaletlerin önemli bir gelir kaynağı haline dönüşmüştür. Satış vergisinin sadece eyaletler düzeyinde değil ayrıca yerel yönetimler arasında da yaygınlaşması birbirinden farklı birçok uygulamanın varlığına neden olmuştur.²⁶ ABD'de eyalet yönetimleri, satış vergilerini eyalet fonlarını yerel yönetimlere yeniden dağıtmak için kullanırken yerel yönetimler de bu vergileri yerel bazda sağlanan hizmetleri finanse etmek için kullanmaktadır. Bu durum, kurumlar vergisi kadar olmasa da satış vergilerini yerel politika konusu haline getirmektedir.²⁷

²² Jeffrey M. STUPAK ve Donald J. MARPLES, (2016), Consumption Taxes: An Overview, Congressional Research Service, s.5

²³ Jeffrey M. STUPAK ve Donald J. MARPLES, (2016), *a.g.e.*, s.5.

²⁴ Jeffrey M. STUPAK ve Donald J. MARPLES, (2016), *a.g.e.*, s.5.

²⁵ Jeffrey M. STUPAK ve Donald J. MARPLES, (2016), *a.g.e.*, s.5.

²⁶ Nicholas SAXON ve diğerleri, (2015), State and Local Sales Taxes and Business Activity in the United States, Discussion Paper No. 9413 October 2015, s.1.

²⁷ Nicholas SAXON ve diğerleri, (2015), *a.g.e.*, s.1.

Satış vergisi ya da yaygın kullanımı ile PSV, OECD üyesi ülkelerin diğerlerinde uygulanan KDV'ye alternatif olarak ABD'nin tüketim vergisi yaklaşımı olarak ön plana çıkmaktadır. Her iki tüketim vergisi türü temelde aynı vergi matrahlarına uygulanmakta ve aynı türden hanehalkı harcamalarını vergilemektedir.²⁸ Bununla birlikte, her iki vergi uygulamada farklılaşan özelliklere sahiptir.

2.1- Perakende Satış Vergisi

ABD PSV'sinin modern uygulaması, Mississippi'de Büyük Buhran döneminde ortaya çıkmıştır. O dönemde eyaletin en önemli vergi geliri kaynağı olan emlak vergisi, 1927'den 1932'ye kadar %11,4 oranında, 1932'den 1934'e kadar da %16,8 oranında düşüş yaşamıştır. Eyalet ne kendi hizmet yükümlülüklerini ne de yerel yönetimlere karşı sorumluluklarını yerine getirebilmiştir.²⁹ Mississippi ve ardından Batı Virginia eyaleti PSV'yi uygulamaya koyarak bu vergiyle düşük gelirli bölgelerde bile acil nakit tahsilatı

yapılabileceğini göstermiştir. Bunu diğer ABD eyaletleri takip ederken 1933'te PSV uygulanan eyalet sayısı 11, 1938 yılına gelindiğinde ise 22 olmuştur.³⁰

PSV daha önce belirtildiği üzere federal bir vergi değildir, daha çok bir eyalet vergisidir. ABD içinde her bir eyalet farklı PSV oranı uygulamaya hakkına sahiptir. Ayrıca, her eyalete göre mal ve hizmet tanımı farklılaşmakta, bu da verginin farklı ürünler üzerinden alınmasına neden olmaktadır.³¹ Ayrıca, eyaletler arasında verginin tahsil ve beyan uygulamaları da farklılaşmaktadır. Hâlihazırda ABD içinde eyaletler ve yerel yönetimlerde uygulanan yaklaşık 7500'den fazla farklı kural mevcuttur.³²

ABD'de 52 eyalet içinde 45 eyalet perakende satışlar üzerine çeşitli türlerde satış vergisi uygulamaktadır. 30'dan fazla eyalet ise yerel yönetimleri PSV toplama konusunda yetkilendirmiştir.³³ Tablo 2'de ABD'de PSV uygulayan eyaletler ve geçerli vergi oranları gösterilmektedir.

²⁸ John L. MIKESELL, (2012), Comparing Operations of Retail Sales and Value-Added Taxes, *TaxNotes*, October 8, s. 188.

²⁹ John L. MIKESELL ve Sharon N. KIOKO, (2018), The Retail Sales Tax In A New Economy, Municipal Finance Conference, July 16-17, ss.16-17.

³⁰ John L. MIKESELL ve Sharon N. KIOKO, (2018), *a.g.e.*, ss.16-17.

³¹ PWC, (2014), Doing business in the United States A guide to the key tax issues, s. 41, <https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/assets/doing-business-in-the-us2014.pdf>

³² PWC, (2014), *a.g.e.*, s.41.

³³ Birol UBAY, (2018), E-Hizmet Ticaretinde KDV Sorunları ve Çözüm Önerileri, Gazi Yayınevi, Ankara, s.106.

Tablo 2: ABD eyaletleri 2018 yılı PSV oranları (%)

Eyaletler	Eyalet Vergi Oranı	Maksimum Yerel Vergi Oranı	Eyaletler	Eyalet Vergi Oranı	Maksimum Yerel Vergi Oranı
Alabama	4	7,5	Nebraska	5,5	2
Alaska	0	7,5	Nevada	6,85	1,42
Arizona	5,6	5,3	New Hampshire	0	0
Arkansas	6,5	5,12	New Jersey	6,62	3,31
California	7,25	2,5	New Mexico	5,12	4,12
Colorado	2,9	8,3	New York	4	4,87
Connecticut	6,35	0	North Carolina	4,75	2,75
Delaware	0	0	North Dakota	5	3,5
Florida	6	2	Ohio	5,75	2,25
Georgia	4	4,9	Oklahoma	4,5	6,5
Hawaii	4	0,5	Oregon	0	0
Idaho	6	3	Pennsylvania	6	2
Illinois	6,25	4,75	Rhode Island	7	0
Indiana	7	0	Shouth Carolina	6	3
Iowa	6	1	South Dakota	4,5	4,5
Kansas	6,5	4	Tennessee	7	2,75
Kentucky	6	0	Texas	6,25	2
Louisiana	5	7	Utah	5,95	2,65
Maine	5,5	0	Vermont	6	1
Maryland	6	0	Virginia	5,3	0,7
Massachusetts	6,25	0	Washington	6,5	3,9
Michigan	6	0	West Virginia	6	1
Minnesota	6,87	2	Wisconsin	5	1,75
Mississippi	7	1	Wyoming	4	2
Missouri	4,22	5,39	D.C.	5,75	0
Montana	0	0			

Kaynak: Walczak, J. ve Drenkard, S., (2018), State and Local Sales Tax Rates 2018, Tax Foundation Fiscal Act No:572, s.5

Satış vergileri, KDV uygulaması birçok ülke tarafından benimsenip uygulanmadan önce yaygın bir şekilde kullanılmaktaydı. Ancak günümüzde sadece ABD ve bazı ülkelerde satış vergisi kullanılmaya devam edilmektedir. Bununla bir-

likte hiçbir gelişmiş ülke satış vergisini ABD'deki gibi geniş ölçüde uygulamamaktadır.³⁴

PSV, vergilendirilebilir bir mal veya hizmetin satışı, devri veya değiş tokuşu üzerinden alınan vergi olarak tanımlanır. PSV genellikle son kul-

³⁴ Jared WALCZAK ve Scott DRENKARD, (2018), *a.g.e.*, s.5.

lanıcıya veya nihai tüketiciye yapılan satışlara uygulanır. Vergi genellikle satış fiyatına eklenir ve alıcıdan tahsil edilir.³⁵

PSV en doğru tanımıyla sadece satıcı ve alıcının aynı eyalette bulunduğu eyalet içi satışlara uygulanır. PSV, satıcının müşteriye vergiyi tahsil ettiği ve tahsil edilen vergiyi yetkili vergi idaresine ödediği “güven vergileri” olarak kabul edilir.³⁶

ABD eyaletleri ve yerel yönetimleri PSV mevzuatları dikkate alındığında, bu verginin diğer tüketim vergilerine göre önemli farklılıklar sergilediği görülmektedir. İlk olarak PSV matrahı tüketime göre çok dardır; çünkü Hawaii eyaleti hariç hemen hemen tüm eyaletler tüketime geniş çaplı vergi istisnaları uygulamaktadır.³⁷

Bu vergi istisnalarının uygulanmasının birçok nedeni vardır. Bunlar arasında; adaletle ilgili endişeler, tahsilattaki idari zorluklar ve diğer eyaletlerin aynı mal veya hizmeti vergilendirmediği durumlarda vergi matrahının bu eyaletlere kayacağı endişesi yer almaktadır. Vergi istisnası uygulaması farklı geçerlilik derecesine sahiptir; ancak nihayetinde bu vergi istisnaları vergi matrahının daralmasına neden olmaktadır.³⁸ Bu vergi istisnaları, eyaletlerdeki vergi matrahı ortalamasının kişisel gelirin yaklaşık %42'sine tekabül etmesine neden olmaktadır. Tüm tüketim harcamalarının vergilendirilmesine engel olan vergi istisnaları arasında yiyecek, giyim, reçeteli ilaçlar, eşitlik kaygılarıyla vergilendirilmeyen işlemler, birçok eyalet bakımından hizmetler, eyalet yönetimleri ve kâr amacı gütmeyen işletmeler gibi tacirler tarafından yapılan satışlar sayılabilir.³⁹

İkinci olarak, eyaletlerde işletmeler arası satışlar üzerine uygulanan satış vergisinin, mal ve hizmetin nihai tüketiciye satışının yapıldığı durumlarda KDV uygulamasında olduğu gibi indirimine izin verilmez. Eyaletlerin gelir departmanları ve yasama organları çoğunlukla üretilen malların ayrılmaz bir parçası haline gelen ara alımları ve diğer ara malların alımlarını birbirinden ayırır. Bu nedenle eyaletlerin birçoğunda, yeniden satış, üretim ekipmanı, imal edilmiş bir ürünün parçası olan ilk parçalar ve diğer seçili işletmeden işletmeye işlemler için vergi istisnaları uygulanır.⁴⁰ Eyaletlerin satış vergisi sistemlerinde genel olarak, işletmenin üretim çıktısının bir parçası olmayan kalemler bile işletme bakımından vergi istisnasına konu olmaktadır. Büro masaları, muhasebe bilgisayarları, bir işletmeyi yürütmek, mal ve hizmet üretmek için gerekli sabit ticari alımlar dâhil olmak üzere tüm ticari alımlar PSV'den istisna tutulabilir.⁴¹

Üçüncü olarak, malların içerdiği toplam vergi yükü ara basamakların sayısına bağlıdır. Diğer bir ifadeyle, ara ürün basamakları üzerindeki vergiler kaç adet ara işlemin vergilendirildiğine bağlı olarak nihai ürün fiyatına yansıtılmaktadır. Değişen vergilendirme dereceleri, dikey ve yatay eşitliği sağlaması gibi önemli konularda sapmalara neden olur. Teoride, PSV vergi istisna sertifikaları yoluyla tüm işletmeler arası işlemlerin vergi dışı tutulmasının sağlayarak tüketim vergisine uygun şekilde yapılandırılabilir. Bununla birlikte, vergi istisna sertifikalarının yalnızca ticari alımlar için kullanılmasını sağlamak zordur. Çünkü bu uy-

³⁵ Sales Tax Institute, (2019), What is the difference between a sales tax and use tax?, (https://www.salestaxinstitute.com/sales_tax_faqs/the_difference_between_sales_tax_and_use_tax) adresinden alınmıştır. Erişim tarihi: 05 Mart 2019.

³⁶ Sales Tax Institute, (2019), e.t. 05.03.2019

³⁷ William F. FOX, (2004), History and Economic Impact of the Sales Tax,” in Sales Taxation, Edited by Jerry Janata, Institute for Professionals in Taxation, ss.7-8.

³⁸ William F. FOX, (2004), a.g.e., ss.7-8.

³⁹ William F. FOX, (2004), a.g.e., ss.7-8.

⁴⁰ William F. FOX, (2004), a.g.e., ss.7-8.

⁴¹ William F. FOX, (2004), a.g.e., ss.7-8.

gula PSV istisnalarından faydalanmak için işletmeler oluşturulmasını veya meşru işletmeler aracılığıyla hane halkı ihtiyaçlarının satın alınmasını teşvik edebilecek yasal boşlukları içerebilir.⁴²

Ayrıca, bu kadar geniş çaplı vergi istisnası uygulanması, aynı vergi geliri düzeyini elde etmek için daha yüksek yasal vergi oranlarını gerektirir. Bunu gerçekleştirmek seçilmiş yöneticiler için önemli bir politik zorluklar yaratır. Ayrıca, PSV sistemi birçok eyalette efektif vergi oranlarının yasal vergi oranlarından daha yüksek olmasına neden olur.⁴³

2.2- Kullanım Vergisi

ABD eyaletlerinde uygulanan satış vergi sistemleri birbirinden farklı özellikler içerebilmektedir. Bazı ABD eyaletleri satıcı öncelikli satış vergisi uygularken bazıları ise tüketici öncelikli satış vergileri uygulamaktadır. Bu durum, verginin vergi idaresine ödemesinden kimin sorumlu olduğunu belirler.⁴⁴

Satıcı öncelikli vergi uygulayan eyaletlerde, satıcı verginin tahsili ve ödenmesinde öncelikli sorumluluğa sahiptir. Satıcı, alıcıdan tahsil edilmediğine bakmaksızın, vergiyi vergi idaresine ödemek zorundadır. Bu vergi, genel olarak eyalet içinde iş yapma ayrıcalığına göre uygulanmaktadır, sadece satıcıdan alınmaktadır. Tüketici öncelikli vergi uygulayan eyaletlerde ise alıcıya uygulanan vergiyi tahsil etme sorumluluğu satıcıya yüklenmiştir.⁴⁵ Satıcı bu sistemde de alıcıdan tahsil edilmese bile vergiyi idareye ödemek zorundadır; ancak burada verginin alıcıdan tahsili

daha kolaydır. Vergi, genellikle satın alınan ürün veya hizmetleri kullanma veya tüketme imtiyazı üzerine uygulanır. Eyaletvergi denetimi neticesinde verginin ödenmesini satıcıdan veya alıcıdan talep edebilir. Eyaletlerin büyük çoğunluğu tüketici öncelikli vergi uygulamaktadır.⁴⁶

Kullanım vergisi, tüketici öncelikli vergi sistemine sahip eyaletlerde yaygın olarak kullanılan tamamlayıcı bir vergidir. Kullanım vergisi daha önce hiç PSV ödenmeden elde edilen vergilendirilebilir malların ve hizmetlerin saklanması, kullanılması veya tüketilmesi üzerinden alınan bir vergi olarak tanımlanır.⁴⁷ Kullanım vergisi, PSV'yi tamamlayıcı ya da dengeleyici bir vergidir ve PSV'nin uygulandığı durumlarda alınması söz konusu değildir. Kullanım vergisi, vergilendirme yetkisi dışında kalan yerlerde yapılan ancak eyalet içinde kullanılan alımlara uygulanır. Vergi ayrıca vergiden istisna olan ancak devamında vergilendirilebilir tarzda kullanılan mal alımlarına da uygulanır.⁴⁸

İki tür kullanım vergisi vardır. Bunlar; tüketici kullanım vergisi ve satıcı / perakendeci kullanım vergisidir. Tüketici kullanım vergisi alıcıya yönelik bir vergidir. Satıcının satış üzerinden kullanım vergisi almadığı durumlarda satın alınan vergilendirilebilir kalemler üzerinden alıcı tarafından kendiliğinden tarh edilir. Alıcı bu vergiyi doğrudan vergi idaresine öder. Satıcı/perakendeci kullanım vergisi, satıcı tarafından satıcının bulunduğu eyalet dışındaki bir müşteriye yapılan satışlara veya eğer satıcı teslimat eyaletine kayıtlı ise eyaletler arası ticaretteki satışlara uygulanır.⁴⁹ Normalde

⁴² William F. FOX, (2004), *a.g.e.*, ss.7-8.

⁴³ William F. FOX, (2004), *a.g.e.*, ss.7-8.

⁴⁴ Sales Tax Institute, (2019), What is the difference between sales tax and use tax?, (https://www.salestaxinstitute.com/sales_tax_faqs/the_difference_between_sales_tax_and_use_tax) adresinden alınmıştır Erişim tarihi: 05 Mart 2019.

⁴⁵ Sales Tax Institute, (2019), *a.g.e.*, e.t.05.03.2019

⁴⁶ Sales Tax Institute, (2019), *a.g.e.*, e.t.05.03.2019

⁴⁷ Elaine MARMELE, (2015), *Sales & Use Tax For Dummies*, Avalara Special Edition, Published by John Wiley&Sons, Inc., s.7.

⁴⁸ Elaine MARMELE, (2015), *a.g.e.*, s.7.

⁴⁹ Elaine MARMELE, (2015), *a.g.e.*, s.7.

alıcı kendi eyaletinde bir satın alma işlemi yaparsa satın alma işlemini yaptığı anda PSV ödemek durumundadır. Ancak bir şey satın alır ve PSV ödemezse kullanım vergisi devreye girer. Kullanım vergisi, PSV'ye tabi olmayan maddi kişisel mülklerin kullanımına ilişkin bir vergidir. Kullanım vergisi, yukarıda bahsedildiği üzere ABD'deki çoğu eyalet tarafından hem bireylere hem de işletmelere yönelik olarak uygulanmaktadır. Ancak PSV kuralları gibi, kullanım vergisi kuralları da eyaletlere göre değişiklik göstermektedir.⁵⁰

Genel olarak bakıldığında bir alıcı, satıcının PSV ödemediği ya da geçerli vergi oranlarından daha düşük vergi aldığı durumlarda kullanım vergisi ödemek zorunda kalır. Bu vergide, PSV'den farklı olarak, verginin idareye ödenmesinde sorumluluk birey ya da şirket olarak tüketiciye aittir. Birey ve şirketlerin her ikisi birden, kendi eyaletlerinde PSV ödmeden bir malı kullanmak, vermek, saklamak veya tüketmek için alırsa kullanım vergisi ödemekle yükümlü olacaktır. Kullanım vergisi özellikle şu durumlarda ortaya çıkacaktır:⁵¹

- Başka bir eyalette satın alınan vergilendirilebilir mal, alıcı tarafından kendi eyaletine getirilirse,
- PSV tahsil etmeye yetkisi olmayan birinden vergilendirilebilir bir mal alınırsa (örneğin gazeteden koltuk alınması),
- Vergilendirilebilir bir mal PSV ödenmeden, telefonla, üyelikle veya katalog şirketinden posta siparişiyle alınırsa,
- İnternet üzerinden PSV ödenmeden yapılan satın alımlarda kullanım vergisi alıcı tarafından ödenmek zorundadır.

Kullanım vergisi genel olarak PSV ile aynı vergi oranlarına sahiptir. Ancak daha öncede belirtildiği üzere verginin tarhi ile eyalet ya da yerel vergi dairesine ödenmesi sorumluluğu birey veya şirket olarak alıcıya aittir.

2.3- Bağlantı (Nexus)Prensibi

Bağlantı ilkesi; bir verginin uygulanmasında vergiyi doğuran olay ile verginin uygulanacağı yetki alanı arasında güçlü bağlantı olması gerektiğini ifade eden bir kavramdır. Kısacası bağlantı ilkesi, bir eyalet içinde gerçekleşen alım satım işlemine satış vergisinin uygulanıp uygulanmayacağını ve verginin satıcı tarafından tahsil edilip edilmeyeceğini belirleyen kriterdir. Bu ilkeye göre bir şirket, satış yaptığı eyaletle arasında güçlü bir bağa sahip değilse satış vergisinin tahsilinden sorumlu tutulamaz.⁵²

Genel kural olarak, eyalet dışı bir satıcı çoğunlukla çalışanları, acenteleri veya mülkleri vasıtasıyla bu eyaletle düzenli ve sistematik bir bağlantıya sahipse PSV ve kullanım vergisi bakımından eyalet bağlantısı olduğu kabul edilir. Bunun anlamı, posta siparişi ile iş yapan ya da internet üzerinden satış yapan bir şirketin satış yaptığı eyaletlerde ofis, depo veya antrepo gibi mülkleri ya da çalışanları bulunduğu takdirde bağlantı ilkesini sağlamasıdır.⁵³ Bir şirketin bulunduğu eyaletteki kuruluş statüsü ile PSV ve kullanım vergisi bakımından vergi kaydı ayrıca şirketin bu vergileri hesaplama ve tahsil etme durumunu etkileyecektir. PSV ve kullanım vergisi için bağlantı ilkesi, gelir vergisi için uygulanan ilkedен farklıdır. Bu durumda bir şirket PSV ve kullanım vergisi bakımından bağlantı ilkesine sa-

⁵⁰ Elaine MARMEL, (2015), *a.g.e.*, s.7.

⁵¹ Elaine MARMEL, (2015), *a.g.e.*, s.7.

⁵² AICPA, (2018), 2018 State tax nexus guide, s.5. (<https://www.wp-ra-usa.com/fileadmin/documents/nexus-guides/State-Nexus-Guide.pdf>) adresinden alınmıştır. Erişim tarihi: 05 Mart 2019.

⁵³ AICPA, (2018), *a.g.e.*, s.5.

hip olması bu durumun gelir vergisi bakımından geçerli olacağı anlamına gelmez.⁵⁴

Bağlantı ilkesi, bir şirketin PSV ve kullanım vergisini hesaplama ve tahsil etmede kendi sorumluluğunu belirlemek için önemli bir faktördür. Eyalet dışı bir tacirin malların teslim edildiği eyaletle bir bağlantısı yoksa yukarıda belirtildiği üzere bu eyalette vergileri tahsil etme yükümlülüğü olmayacaktır. Aksine, tüketim vergisini hesaplamak ve beyan etmek alıcının sorumluluğunda olacaktır.⁵⁵

Bağlantı prensibinin işleyişini bir örnekle açıklamak gerekirse, Teksas merkezli WWW Şirketi, ürettiği ofis ekipmanları ile ilgili Illinois ve Kaliforniya'da bulunan iki farklı müşteriden sipariş almıştır. WWW Şirketinin Kaliforniya'da bir dağıtım merkezi ve satış ofisi bulunurken Illinois eyaletinde herhangi bir bağlantıya sahip değildir. Bu durumda şirketin yapmış olduğu perakende mal teslimlerinde iki farklı durum söz konusu olacaktır:⁵⁶

- Şirketin Kaliforniya'da bağlantı ilkesi gereği PSV hesaplama ve tahsil etme yükümlülüğü bulunurken,
- Illinois'de bağlantı ilkesini sağlamadığından PSV tahsil etme yükümlülüğü olmayacaktır. Bununla birlikte Illinois'de bulunan müşteri, eğer bir vergi istisnası söz konusu değilse almış olduğu bu ofis ekipmanları ile ilgili kullanım vergisini kendisi hesaplayıp beyan edecektir.

Bağlantı ilkesi, vergi mükellefinin bir eyaletin vergilendirme alanı ya da vergi yetkisi kapsamına giren ticari faaliyetlerinin miktarını ve derecesini belirlemektedir. Başka bir ifadeyle, eğer bir ver-

gi mükellefi bir eyalette gelir vergisi bakımından bir bağlantıya sahipse bu eyalette gelir vergisi beyannamesi doldurmak ve beyan etmek zorundadır. Aynı şekilde PSV ve kullanım vergisi bağlantısı varsa bu eyalette satış yaptığı alıcılardan bu vergileri tahsil etme yükümlülüğü vardır.⁵⁷

Eyaletlerin vergileme yetkilerinin genel çerçevesi vergi uygulama tüzükleri ile belirlenmektedir. Ancak eyalet içinde beyanname verme ve vergi ödeme yükümlülüğüne neden olacak vergi doğuran olay ya da bağlantı noktası ile ilgili kurallar, eyaletten eyalete farklılaşan şekilde kanun, tüzük ve mahkeme içtihatları ile tanımlanmaktadır. Genel olarak, eyalet uygulama tüzükleri "iş yapma" ya da "gelir elde etme" durumlarını kapsayacak şekilde bağlantı ilkesinin geniş tanımını ortaya koymaktadır.⁵⁸

Eyalet yasalarından bağımsız olarak eyaletlerin vergileme yetkisi üzerinde federal anayasa ve federal tüzük tarafından getirilen federal kısıtlamalar bulunmaktadır. Eyaletlerin vergileme yetkisi üzerindeki kısıtlamalar, federal ve eyalet mahkemesi içtihatları yoluyla yorumlanmaktadır.⁵⁹

Birden çok eyalette varlığa sahip bir şirketin bağlantısının hangi eyaletle olduğuna karar vermek zor olabilir. Vergi uygulamasında, ABD Anayasası ile 86-272 sayılı Kamu Hukukuna aykırı olmadıkça, bir şirketin genellikle üretim faaliyetinin, ofislerinin, çalışanlarının, tesislerinin ve maddi varlıklarının bulunduğu eyaletle gelir vergisi bağlantısı olduğu kabul edilir. Buna ek olarak işletme, ekonomik bağlantı ilkesini kabul eden bir eyaletin politika eşiklerini karşılar ya da aşarsa, bu eyalette bağı olduğu kabul edilir.⁶⁰

⁵⁴ AICPA, (2018), *a.g.e.*, s.5.

⁵⁵ Matthew A. MORRIS, (2018), Sales Tax and Corporate Income Tax Compliance After Wayfair, State Tax Notes, ss.1083-1086.

⁵⁶ Matthew A. MORRIS, (2018), *a.g.e.*, ss.1083-1086.

⁵⁷ Matthew A. MORRIS, (2018), *a.g.e.*, ss.1083-1086.

⁵⁸ Pennsylvania The Department of Revenue, (2019), Maintaining a Place of Business in the Commonwealth, Sales And Use Tax Bulletin 2019-01, Issued: January 8, 2019, Revised: January 11, 2019 Effective July 1, 2019, ss 1-3.

⁵⁹ Pennsylvania The Department of Revenue, (2019), *a.g.e.*, ss.1-3.

⁶⁰ KPMG, (2018), The US sales and use tax landscape- Why Non-US businesses need to care, KPMG International Cooperative, s. 3.

Güney Dakota eyaleti 2016 yılında PSV ve kullanım vergisi bakımından ekonomik bağlantı ilkesini kabul eden ilk eyalet olmuştur. Güney Dakota yasalarına göre bir takvim yılı içerisinde 200'den fazla ayrı işlemi olan ve yıllık hasılatı 100.000 \$'ı aşan işletmelerin eyalette PSV ve kullanım vergisi tahsil ve beyanı bakımından vergi kaydı yaptırmaları şarttır. Ancak Güney Dakota Yüksek Mahkemesi bu uygulamanın anayasaya aykırı olduğuna karar verirken, eyalet yönetimi bu kararının tekrar gözden geçirilmesi için ABD Temyiz Mahkemesine başvurmuştur.⁶¹

ABD Temyiz Mahkemesinin Güney Dakota Eyaletinin bu başvurusunu haklı bulması durumunda, PSV ve kullanım vergisi bakımından fiziksel bağlantı ilkesi uygulaması eyaletler bakımından önemini yitirecektir ve bu ilke arkasına saklanan şirketlere önemli etkileri olacaktır. Bu şekilde alınacak bir karar ABD dışı uzaktan satıcılara başlıca üç nedenden ötürü etki edecektir. Bunlar:⁶²

- PSV ve kullanım vergisi, KDV'den çok farklıdır ve bu nedenle ABD dışı uzak satıcılar, ABD PSV ve kullanım vergisi hakkında bilgi sahibi olmayabilir,
- ABD dışı işletmeler eyalet içinde fiziksel bir varlığa sahip değilse, PSV tahsili ve beyanı yapma konusunda bir kaygı duymayacaklardır ve ayrıca
- ABD-dışı işletmeler böyle bir kararın kabulü neticesinde satış yaptıkları tüm eyaletlerde PSV ve tüketim vergisi tahsil ve beyan

etmek için vergi kaydı yaptırmak durumunda kalacaktır.

3- KATMA DEĞER VERGİSİ

KDV genel anlamda mal ve hizmetlerin tüketimi aşamasında ortaya çıkan katma değer üzerinden alınan çok aşamalı ve yayılı satış vergisi niteliğindedir.⁶³ Üreticiden tüketiciye doğru mal veya hizmetin her el değiştirilmesi aşamasında eklenen değer üzerinden tarh edilir. Bir satış vergisi olan KDV bununla birlikte sadece ülke içinde gerçekleşen ticari işlemlere uygulanmakta, ihracata veya yurt dışındaki tüketicilere sağlanan hizmetlere uygulanmamaktadır.

KDV, 1954 yılında ilk kez Fransa'da uygulanmıştır. 1960 yılında Fransa'nın kurucu üye olduğu altı üyeli Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) içinde dolaylı vergilendirmede iki farklı sistem uygulanmaktaydı.⁶⁴ Şu anda geçerli olan AB KDV sistemi 1 Ocak 1993 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Tek pazarın 1993 yılında oluşturulması ile birlikte AB Üyesi ülkelerin sınırlarında mevcut olan mali gümrük kontrolleri, Birlik içi ticareti kontrol için getirilen yeni KDV sisteminin lehine yürürlükten kaldırılmıştır.⁶⁵

Türkiye'nin de içinde olduğu birçok gelişmekte olan ülke son otuz yıllık dönemde ticaret serbestleşmelerini takiben ticaret vergilerinden kaynaklanan gelir düşüşlerini telafi etmek için KDV sistemini uygulamaya başlamıştır. 2016 yılı itibarıyla dünya üzerinde 166 ülke KDV sistemine sahipken⁶⁶ 2019 yılında bu sayı 168'e yükselmiştir.⁶⁷

⁶¹ KPMG, (2018), *a.g.e.*, s.3.

⁶² KPMG, (2018), *a.g.e.*, s.3.

⁶³ Fatih SARAÇOĞLU, (2006), Katma Değer Vergisinde Oransal Yapı Ve Vergi Oranlarında Yapılan Değişikliklerin Tüketim Ve Tasarruflar Üzerindeki Etkileri, *Sayıştay Dergisi*, 62.sayı, ISSN: 1300 – 1981, ss.67-81.

⁶⁴ PraxityGlobalAlliance of IndependentFirms, (2013), European VAT - Business and Taxation Guide, MazarsPaardekooperHoffman N.V., TheNetherlands, s.6.

⁶⁵ Praxity Global Alliance of IndependentFirms, (2013), *a.g.e.*, s.6.

⁶⁶ OECD, (2016), ConsumptionTaxTrends 2016, OECD Publications Service, Paris, s.14.

⁶⁷ Lachlan WOLFERS, (2019), Future of VAT: Continued evolution and increasing significance, KPGM, (<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1j8ycnj2st8h7/future-of-vat-continued-evolution-and-increasing-significance>) adresinden alınmıştır. Erişim tarihi: 04 Şubat 2020.

KDV'nin genel amacı tüketim harcamaları üzerine geniş tabanlı bir vergi uygulamaktır. Bunun anlamı hane halklarının nihai tüketimlerinin verginin konusuna girmesidir. Prensipde, şirketlerden farklı olarak tüketim faaliyetinde bulunan gerçek kişilerin harcamaları KDV'nin hedefinde yer almaktadır. Uygulamada ise birçok KDV sistemi, KDV yükünü sadece gerçek kişilerin tüketimleri üzerine değil, ticari faaliyette bulunmayan çeşitli kurumların harcamalarının üzerine de yüklemektedir.⁶⁸

Geniş tabanlı bir vergi olarak KDV, benzin ve alkol satın alımı gibi tüketimin belirli bir türünü hedef alan Özel Tüketim Vergisinden (ÖTV) farklılaşmaktadır. KDV ile ilgili temel gerçeklik KDV'nin hane halkları tarafından yapılan nihai tüketimi vergilendirmeyi amaçladığı ve bu sebepten ötürü vergi yükünün nihai tüketimden önceki aşamalarda yer alan işletmeler üzerinde kalmayacağıdır. Bununla birlikte uygulamada bir şirket, tamamen ya da kısmen şirket sahiplerinin özel tüketimi için mal, hizmet ve gayri maddi varlıklar satın alırsa KDV rejimi bu satın alımların ticari amaçlı tüketim mi yoksa özel amaçlı tüketim mi olduğunu tespit etmelidir.

KDV, üretim ve dağıtım zincirinin her bir aşamasında açığa çıkan katma değer üzerinden alınmaktadır. Bu şekilde tedarik zincirinde yer alan her bir işletme, işi ile ilgili alışları üzerinden ödediği KDV'yi satışları dolayısıyla hesaplayıp tahsil ettiği KDV'den indirecektir. İndirilebilecek KDV ve hesaplanan KDV arasındaki olumlu fark vergi idaresine beyan edilip ödenirken olumsuz fark ise sonraki dönemde tahakkuk edecek KDV'den indirilmek üzere beyanname üzerine devir edilecektir. Bu şekilde vergi üretim ve dağıtım zincirinin her bir aşamasında ortaya çıkan katma değer üzerinden hesaplanarak tahsil edilecek ve indirim mekanizmasından faydalandıktan sonra kalan KDV vergi dairesine beyan edilip ödenecektir. Sonuç olarak üretimden tüketime giden süreçte vergi yükü araçların üzerinde kalmayacak ve nihai tüketici üzerine yüklenecektir.

Genel olarak OECD'ye üye ülkelerde KDV ekonomik sürecin her bir aşamasında uygulanmakta ve nihai tüketici haricindeki tüm ticari aktörlerin satın alımlarında ödedikleri verginin indirimine izin verilmektedir. KDV'nin bu önemli özelliği yerel ticaret için önemlidir; çünkü verginin ekonomik olarak tarafsız olmasını sağlamaktadır.⁶⁹

⁶⁸ OECD, (2015), International VAT/GST Guidelines, OECD Publications Service, Paris, s.15.

⁶⁹ OECD, (2015), *a.g.e.*, s.11.

Tablo 3: OECD ülkelerinde KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki yüzdelik payı

	Toplam Vergi Geliri (%)					Fark 2010-2016
	1990	2000	2010	2015	2016	
Avustralya	0,0	11,1	13,4	13,0	12,9	-0,6
Avusturya	20,8	18,7	18,7	17,7	18,3	-0,438
Belçika	16,4	16,1	16,2	15,0	15,4	-0,819
Kanada	0,0	9,2	13,7	13,2	13,5	-0,185
Şili	37,4	41,8	38,5	40,8	41,2	2,784
Çekya	..	18,3	20,5	21,7	21,7	1,207
Danimarka	18,8	19,5	21,0	19,8	20,4	-0,597
Estonya	..	27,1	25,7	27,2	27,0	1,303
Finlandiya	19,3	17,4	20,4	20,6	20,7	0,349
Fransa	18,4	16,7	16,1	15,2	15,2	-0,867
Almanya	16,6	18,4	20,0	18,8	18,5	-1,462
Yunanistan	24,6	20,9	22,0	20,0	21,2	-0,864
Macaristan	..	22,4	22,9	24,9	23,7	0,818
İzlanda	28,5	28,5	22,7	22,6	16,2	-6,422
İrlanda	20,4	22,9	22,2	19,7	20,1	-2,1
İsrail	..	21,1	24,4	25,0	24,1	-0,3
İtalya	14,7	15,4	14,5	14,2	14,4	-0,155
Japonya	4,4	9,1	9,6	13,7	13,3	3,728
Kore	18,7	17,0	17,5	15,3	15,8	-1,662
Letonya	..	23,9	23,7	26,4	26,8	3,093
Litvanya	..	24,4	27,5	26,7	26,2	-1,257
Lüksemburg	12,1	13,4	17,0	17,6	16,7	-0,376
Meksika	26,1	24,7	29,4	23,9	23,7	-5,716
Hollanda	16,5	17,3	18,7	17,6	17,6	-1,124
Yeni Zelanda	22,4	24,9	30,7	30,2	29,8	-0,875
Norveç	18,8	19,7	18,5	21,3	22,3	3,788
Polonya	..	21,0	24,2	21,6	21,1	-3,055
Portekiz	19,6	24,4	24,7	24,8	24,8	0,043
Slovakya	..	20,4	22,0	21,3	20,6	-1,422
Slovenya	..	23,3	21,9	22,8	22,5	0,641
İspanya	15,7	17,6	16,6	18,9	19,1	2,502
İsveç	14,9	16,9	21,2	20,9	20,9	-0,331
İsviçre	11,6	13,1	12,7	12,4	12,2	-0,516
Türkiye	18,3	24,2	21,7	20,6	19,8	-1,901
Birleşik Krallık	16,9	17,9	18,7	21,2	20,8	2,056
ABD	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0
<i>Ağırlıksız Ortalama</i>						
OECD Ortalaması	16,7	19,4	20,3	20,2	20,2	-0,1

Kaynak: OECD. (2018a). *Consumption Tax Trends 2018*, OECD Publications Service. Paris. s.47.

Tablo 3’de 2016 yılına kadar toplam vergi gelirleri içinde KDV gelirlerinin payındaki artış gösterilmektedir. Günümüzde KDV, OECD ülkelerinde genel tüketim vergilerinin en büyük kaynağı olarak görülmektedir. OECD ortalamasına göre KDV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı, 1990 yılındaki %16,7 oranından 2016 yılında %20,2’ye yükselmiştir. KDV hâlihazırda ABD hariç tüm üye ülkelerde uygulanmaktadır. 1975 yılında mevcut OECD üyesi ülkelerin 13 tanesi KDV sistemine sahipken 1980’li yıllarda Yunanistan, İzlanda, Japonya, Meksika, Yeni Zelanda, Portekiz, İspanya, Türkiye ve İsviçre’de bu sistemi hayata geçirmiştir. Orta Avrupa ekonomileri, KDV sistemini 1980’lerin sonu ve 1990’ların başında kabul etmiştir. Tablo 3’e bakıldığında 2016 yılındaki KDV gelirleri yüzdeleri 12 ülkede artış gösterirken, 2010 yılına göre 2016’da 23 ülkede ise ufak bir azalış gösterdiği görülmektedir.

4- PSV- KDV FARKLILAŞMASI

KDV uygulaması ülkeler arasında yayılırken serbestleşme, özelleştirme ve bilgi teknolojilerinin desteklediği küreselleşmenin etkisiyle uluslararası mal ve hizmet ticaretinin de kapsamı ve hacmi büyümüştür. Küreselleşmenin dinamikleri sadece küresel ticaret hacmini genişletmekle kalmamış aynı zamanda ticaret yapma şekillerini de değiştirmeye başlamıştır. Elektronik ticaret (e-ticaret) bu dönemde uluslararası mal ve hizmet ticaretini farklı bir boyuta taşımıştır. Nihayetinde, elektronik ağlar sayesinde giderek büyüyen küresel pazar farklı tüketim vergisi sistemleri arasındaki mal ve hizmet ticaretini de arttırmıştır. Bu durum ise uluslararası ticaret yapan işletmelerin farklı ülke tüketim vergisi sistemlerine artan uyum sorununu ortaya çıkarmıştır.

Bu uyum sorunu KDV sistemini uygulayan iki ülke arasında gerçekleşen uluslararası mal

ve hizmet ticareti bakımından farklılaşan vergi oranları ve bazı durumlarda vergileme yetkisi bakımından ortaya çıkmaktadır. Diğer yandan KDV sistemini uygulayan ve ABD gibi KDV sistemine sahip olmayan ülkeler arasındaki ticarete çifte vergilendirme, hiç vergilendirmeme ve rekabet aksaklıkları gibi sorunlar yaşanmaktadır. Bu durum, özellikle uluslararası e-ticaret uygulamaları bakımından daha sorunlu bir alandır. Özellikle ABD’nin birçok eyaletinde PSV kapsamında olmayan hizmet türlerinin, KDV sistemine sahip bir ülkedeki nihai tüketiciye çevrimiçi olarak tesliminde hangi verginin kim tarafından tahsil edileceğinin tespiti zordur. Diğer yandan KDV sistemine sahip bir ülkeden ihracat istisnası ile ABD’nin bir eyaletine ihraç edilen mallar, o eyalette üretim girdisi olarak kullanılmayacaksa PSV’den istisna olacağından bu mallar üzerinden hiçbir tüketim vergisi alınmamış olacaktır.

Bireysel ülkeler arasında gerçekleşen uluslararası ticarete yaşanan bu tür vergisel sorunlar Avrupa Birliği’nde (AB) oluşturulan iç pazarla önemli bir derecede çözülmüştür. AB iç pazarı, üye ülkeler arasında gümrük sınırlarını ve kısıtlamalarını kaldıran büyük bir “Ortak Pazar”dır. Üye ülkeler arasında gerçekleşen sınır ötesi mal ve hizmet ticareti ile AB dışı ülkelerle yapılan dış ticarete uygulanan kurallar farklılaşmaktadır. Buna göre üye ülkeler arasındaki mal ticaretinde KDV⁷⁰, varış yeri ülkesinde tahsil edilir. Birlik dışı ticarete ise ihracata vergi istisnası uygulanırken ithalatta KDV giriş ülkesi gümrüğünde tahsil edilir. KDV sistemi tüm üye ülkeler bakımından bağlayıcı kurallar getiren Avrupa Konseyi tüzük ve direktifleri ile ortak bir çatı altında düzenlenir. Ancak üye ülkeler bu ortak düzenlemelere aykırılık teşkil etmedikçe vergi oranlarını ve uygulama ile ilgili hususları kendi yasalarıyla düzenler.

⁷⁰ Fiziki mal ticaretinden farklı olarak elektronik olarak sunulan hizmetlerin doğrudan nihai tüketiciye olan teslimini içeren B2C e-ticaret bakımından vergilendirme yeri nihai tüketicinin bulunduğu yerdir.

ABD, AB'den farklı olarak bağımsız ülkelerin değil eyaletlerin bir araya gelmesinden oluşan federal bir yapıdır. Bununla birlikte ABD'de federal yapıda bir PSV sistemi yoktur. Eyalet yönetimleri kendi tüketim vergisi sistemlerini ve kurallarını belirlemede serbesttir. Daha öncede belirtildiği üzere ABD eyaletlerinin 45 tanesi PSV uygulamasına sahipken kalan 7 tanesinde PSV sistemi yoktur. Ayrıca kullanım vergisi uygulaması yaklaşık 38 eyalette uygulanmaktadır. Ancak sadece eyaletlerin değil yerel yönetimlerinde kendi satış vergisi sistemlerini belirleme hakkı olduğundan 7500 civarında farklı PSV uygulaması bulunmaktadır.

KDV ve PSV genel tüketim vergileridir. Her ikisinde teorik olarak ekonomi üzerinde benzer etkiye sahiptir. Ancak uygulamada bu farklılaşmaktadır. PSV, KDV'den farklı olarak tüm tüketici satın alımlarını değil, üretim girdilerini vergilemektedir. Bu durumda her iki vergi fiyatlar, üretim, tüketim ve gelir üzerinde farklı etkilere sahiptir. Her iki vergi benzer şekilde tüketici fiyatlarını yükseltme eğilimindedir; ancak KDV tüm mallar üzerinde daha benzer bir vergi yükü ortaya çıkarır.

Her iki tüketim vergisi sistemi denetim mekanizmaları bakımından da birbirinden farklılaşmaktadır. KDV, kendi içinde belgeleme yoluyla işleyen ve indirim mekanizmasının desteklediği bir iç denetim yapısına sahiptir. Diğer yandan PSV, vergi indirimine olanak sağlamaz. Tescil sertifikaları, PSV bakımından vergi dışı alıcıları belirleyen bir öz denetim mekanizmasıdır; ancak yeterli etkinliğe sahip değildir.

KDV, vergi piramitleşmesini önleyen bir sistemdir. PSV bakımından muhtemel vergi piramitleşmesinden kaçınmak için üreticiler özellikle sistem dışı bırakılmalıdır. Satış anında ticari girdileri PSV'den hariç tutmak için tacir, bir şekilde alışların kayıtlı bir işletmeden yapıldığını ve ürünlerin ticari girdi olarak kullanıldığını belgelendirmelidir. Vergi yetkilileri, ticari girdilerin vergilendirilmesi problemini "Tecil Sertifikaları"nın kul-

lanması ile azaltmaya çalışmışlardır. Ancak bu sertifikaların kullanımı vergi yetkilileri için önemli bir denetim yükü ortaya çıkarmaktadır.

KDV sisteminde tüm satışlar vergilendirilebilir olduğundan, tacir vergilendirilebilir ve vergiden istisna satışlar arasında bir ayırım yapmak zorunda değildir; ama mutlaka indirimini talep edeceği girdiler üzerinden ödediği KDV ile ilgili hesaplarını tutmak zorundadır.

KDV ile PSV sistemleri arasında en önemli farklılıklardan bir tanesi ise uygulamadan kaynaklanmaktadır. Her iki vergide yerel bir vergidir; yani ülke ya da eyalet içinde gerçekleşen mal ve hizmet ticaretini kapsar. Ancak fark, KDV'nin tüketim yerine göre alınan, PSV'nin ise bağlantı ilkesine göre alınan bir vergi olmasıdır. KDV ve PSV'de verginin tahsili ve ödenmesinden sorumlu olanlar satıcılarıdır. Ancak KDV'nin uygulanması için satıcının ülke içinde vergi mükellefi olup olmamasının ya da ülke ile fiziki bir bağlantısının olmasına gerek yoktur. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için mal tesliminin ve hizmet ifasının ülke sınırları içinde gerçekleşmesi yeterlidir. PSV bakımından önceki bölümde anlatıldığı üzere satıcının eyalet içinde PSV tahsil edebilmesi, o eyaletle fiziki ya da ekonomik bağlantı ilkesini taşımasına bağlıdır. Bağlantı ilkesinin gerçekleşmediği durumlarda tüketim vergisi, alıcının kendisi tarafından beyan edilmesini gerektiren kullanım vergisi uygulaması söz konusu olmaktadır.

Bir önemli farklılık verginin kapsamında gerçekleşmektedir. KDV geniş tabanlı bir vergi olarak tüm mal teslimleri ve hizmet ifaları üzerinden alınmaktadır. Ancak ABD eyaletlerinin büyük çoğunluğunda hizmetler PSV kapsamında değildir. Bu ayırım dijital ekonominin gelişimi ile daha da belirginleşmiştir. Birçok ürünün ve hizmetin dijitalleşmesi, ABD bakımından eyaletlerarası gerçekleşen e-ticaret işlemlerinin vergi dışı kalmasına neden olmaktadır. Diğer yandan dijital hizmet ticareti, KDV uygulaması bakımından sorunlu bir alan olmakla birlikte verginin kapsamı

dışında değildir. AB, Birlik dışı ve Birlik içi bazı elektronik hizmet ticareti türlerinin tüketicinin bulunduğu ülkede vergilendirilmesini sağlayacak Mini One Stop Shop (MOSS) uygulamasını 2015 yılının başında başlatmıştır.

KDV, her bir üretim ve dağıtım evresinde açığa çıkan katma değer üzerinden tahsil edilmesi prensibi dolayısıyla perakende satış vergilerinden farklılaşmaktadır. Çünkü perakende satış vergisi teoride sadece nihai satış esnasında yani tek bir evrede uygulanmaktadır. KDV, mal ve/veya hizmetin nihai tüketiciye teslimine kadar geçen süreçte meydana gelen fiyat artışları üzerinden tahakkuk ettirilerek tahsil edilmektedir. Bu üretim-tüketim zincirinde, nihai tüketiciye satışa kadar ara satıcıların yüklendikleri giriş KDV'sinin indirimine izin verilir. Ancak perakende satış vergisi sadece bir aşamada tarh ve tahsil edilir. Bu da malların nihai tüketiciye satıldığı toplam nihai satış tutarıdır. KDV sistemine sahip ülke ihracatçıları ya da yatırımcıları, ABD eyaletlerinde ticaret yaparken KDV ve PSV arasında kapsam ve vergi oranı farklılaşması ile bağlantı prensibinin katı uygulaması gibi nedenlerden dolayı vergisel zorluklarla karşılaşabilecektir. Bunun tam tersi de KDV sistemine sahip ülkelerle ticaret yapan ABD'li tacirler için geçerli olacaktır.

SONUÇ

PSV ve KDV her ikisi birden genel tüketim üzerinden alınan vergilerdir; bununla birlikte birçok farklı özelliklere sahiptirler. Dünya çapında 160'dan fazla ülke, OECD'ye üye ülkeler içinde ise ABD dışında hepsi KDV sistemini uygulamaktadır. ABD ve birkaç ülke ise PSV sistemini uygulamaya devam etmektedir.

ABD, 52 eyaletten oluşan federatif yapıda bir devlettir. Kendi yönetimine sahip olan eyaletleraynı zamanda federal hükümetin politikaları ile uyumlu olmak durumundadır. Ancak vergilendirme her bir eyaletin kendi yetkisi altındadır ve eyalet yasaları ile düzenlenmektedir. Başka bir

ifade ile her bir eyalet kendi egemenlik alanı içinde kendi vergilerini uygulayabilir. Benzer bir yapı AB'de de vardır. Ancak AB siyasal anlamda federal bir devlet değil siyasi ve ekonomik bir birliktir. Sadece, üye ülkeler bazı millî egemenlik yetkilerinin bir kısmını üst bir organa devretmişlerdir; ancak vergilendirme yetkisi devredilmemiştir ve her bir üye devletin kendi egemenliği altında kalmaya devam etmektedir.

Türkiye gibi üniter sisteme sahip ülkeler bakımından KDV ya da PSV gibi vergi sistemlerinin uygulanması daha kolaydır. Bunda ülkenin her bölgesinde aynı vergi kanunlarının geçerli olması ve vergi sisteminin ülke içinde faaliyet yapan tüm vergi mükellefleri için aynı olması etkilidir. Ayrıca vergi istisnaları ve vergi oranları da bölgeden bölgeye ya da mal veya hizmete göre değişiklik göstermeden uygulanmaktadır. Diğer yandan PSV sistemi içinde, ABD eyaletleri farklı vergi oranlarına, farklı vergi istisnalarına sahiptir. Bunun en önemli örneği birçok eyalette hizmetin PSV kapsamı dışında tutulurken bazı eyaletlerde belli hizmet türlerinin vergi kapsamında değerlendirilmesidir. Oysa ne AB KDV sisteminde ne de Türk KDV sisteminde hizmetler vergi dışı bırakılmıştır.

AB KDV sistemi ile üniter yapıdaki bir ülke, örneğin Türkiye, KDV sistemindeki temel fark vergilendirme yerinin tespiti ile alakalıdır. AB iç pazarında gerçekleşen sınır ötesi ticarete KDV ile ilgili vergileme yetkisinin hangi üyede olduğunun tespiti mal ticareti ve hizmet ticareti için farklılaşırken üniter bir ülke içinde tek bir vergileme yetkisi olacağından bir ayrışma yoktur. Aslına bakılırsa AB'ye üyesi ülkelerin kendi topraklarında gerçekleşen alım satım işlemlerinde de bir ayrım olmamakla birlikte ayrışma, iç pazarda üye ülkeler arası işlemlerde gerçekleşmektedir. Benzer durum ABD eyaletleri arasında da geçerlidir. Ancak eyaletlerin PSV ile ilgili vergileme yetkisi, işlemin kendi eyaletinde gerçekleşmesine göre değil yabancı tacirin Pazar eyaletle olan bağlan-

tısına göre tespit edilmektedir. Bağlantı ilkesi gerekleri sağlanmıyorsa yabancı tacirin o eyalet adına alıcıdan PSV tahsil etme yetkisi olmayacaktır. Bu durumda birçok eyalet bakımından vergi sorumluluğunu alıcıya aktaran ve verginin kendiliğinden beyan edilmesi esasına dayanan kullanım vergisi devreye girmektedir.

Her iki tüketim vergisi sisteminin birbirine karşı artı ve eksi yönlerivardır. Ancak bu vergi sistemlerinin birbiriyle etkileşimi küreselleşmenin etkisiyle gelişen dijital ekonomi nedeniyle artmaktadır. Artık KDV sistemine sahip bir ülkede ya da AB üyesi bir ülkedeki işletme rahatça internet teknolojisini kullanarak ABD eyaletlerinde mal ve hizmet satışı yaparken tam tersi durum ABD kökenli şirketler için gerçekleşmektedir. Küreselleşme ve dijital ekonomi her iki vergi sistemini bugüne kadar olduğundan daha fazla karşı karşıya getirmektedir. Bu tüketim vergisi sistemlerinin tek ortak noktası, genel tüketimi vergilendirmeleridir. Bunun dışında vergi oranlarından istisnalara, verginin alındığı kalemlerden verginin hangi aşamada alındığına kadar büyük farklılıklar mevcuttur.

Tüketim üzerinden alınan bu tür vergiler, uluslararası ticarete sapmalara ve rekabet dezavantajlarına yol açmamalıdır. Her iki sistemin dijital ekonomi yoluyla daha çok çatışacağı varsayımı altında vergilendirme alanında uluslararası bir işbirliğinin sağlanması bizce gereklidir. Ancak PSV'nin her eyalete göre değişiklik göstermesi ve federal bir düzenleme içermemesi böyle bir uluslararası işbirliğini oldukça zora sokmaktadır.

KAYNAKÇA

- AUERBACH, A.J. (2006). The Choicebetween Income and Consumption Taxes: A Primer, Conference on KeyIssues in Public Finance, held at NYU.
- AVI-YONAH, R.S. (2006). *The Three Goals of Taxation*, Tax L. Rev. 60, no. 1, s. 1-28.
- FOX, W. F. (2004). History and EconomicImpact of the Sales Tax," in Sales Taxation,

Editedby Jerry Janata, Institute for Professionals in Taxation.

- GARNER, A. (2005). *Consumption Taxes: Macroeconomic Effects and PolicyIssues*, Economic Review • Second Quarter 2005, s. 10-11.
- GRINBERG, I. (2006). *Implementing a Progressive Consumption Tax: Advantages of Adoptingthe VAT Credit-MethodSystem*, National Tax Journal. Vol. LIX, No. 4, December 2006. s.931.
- HAKİM, T.A. and BUJANG, I. (2012). The Impact and Consequences of Tax Revenues' Components on Economic Indicators: Evidencefrom Panel Groups Data, International Tradefrom Economic and Policy-Perspective, s.100.
- Internet: AICPA. (2018). 2018 Statetax-nexusguide, s.5. (<https://www.wp-ra-usa.com/fileadmin/documents/nexus-guides/State-Nexus-Guide.pdf>). Erişim tarihi: 5 Mart 2019.
- İnternet. Sales Tax Institute. (2019). *"What is thedifferencebetweenalestaxanduse-tax?"*, (https://www.salestaxinstitute.com/sales_tax_faqs/the_difference_between_sales_tax_and_use_tax). Erişim tarihi: 5 Mart 2019.
- KPMG. (2018). The US sales and usetaxlandscape- WhyNon-US businessesneedtoescape, KPMG International Cooperative, s. 3.
- LINDHOLM, D.L. FRIEDEN, K.A. (2018). AfterWayfair; Modernizing State SalesTax Systems, State Tax Notes, May 14. 2018. s.670.
- Marmel, E. (2015). Sales&Use Tax For Dummies, Avalara Special Edition, Publishedby John Wiley&Sons. Inc. s.7.
- MCNULTY, JOHN K. (2000). FlatTax, ConsumptionTax, Consumption-TypeIncome Tax Proposals in the United States: A Tax Policy Discussion of FundamentalTax Reform, California Law Review. Volume 88 | Issue 6 Article 8. s.2019.

- Milesi-Ferretti, G.M ve Roubini, N. (1998). *Growth Effects of Income and Consumption-Taxes*, Journal of Money, Credit and Banking, Blackwell Publishing, vol. 30(4). s. 721-744.
- Mikesell, J.L. (2012). *Comparing Operations of Retail Sales and Value-Added Taxes*, -TaxNotes, October 8. s. 188.
- Mikesell, J.L and Kioko, S.N. (2018). The Retail Sales Tax In A New Economy, Municipal Finance Conference, July 16-17.
- MORRIS, M.A. (2018). Sales Tax and Corporate Income Tax Compliance After Wayfair, State Tax Notes, s.1083-1086.
- OECD, (2007). Employment Outlook – ISBN 978-92-64-03303-0, OECD Publications Service, Paris.
- OECD. (2015). International VAT/GST Guidelines, Paris, OECD Publications Service.
- OECD. (2016). Consumption Tax Trends 2016, Paris, OECD Publications Service. Paris.
- OECD. (2018a), Consumption Tax Trends 2018, OECD Publications Service. Paris.
- OECD. (2018b). Revenue Statistic 1965-2017, OECD Publications Service. Paris.
- OECD. (2019). Revenue Statistic 1965-2017, OECD Publications Service. Paris.
- Praxity Global Alliance of Independent Firms, (2013), European VAT - Business and Taxation Guide, Mazars Paardekooper Hofman N.V. The Netherlands. s.6.
- Pennsylvania The Department of Revenue, (2019), Maintaining a Place of Business in the Commonwealth, Sales and Use Tax Bulletin 2019-01, Issued: January 8, 2019, Revised: January 11, 2019 Effective- July 1, 2019. s 1-3.
- PWC, (2014). Doing business in the United States A guide to the key tax issues, 41, (<https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/assets/doing-business-in-the-us2014.pdf>)
- RIDER, M. (2006). The Effect of Personal Income Tax Rates on Individual and Business Decisions – A Review of the Evidence, International Studies Program Working Paper 06-15, April 2006. s.5.
- SARAÇOĞLU, F. “Katma Değer Vergisinde Oransal Yapı ve Vergi Oranlarında Yapılan Değişikliklerin Tüketim ve Tasarruflar Üzerindeki Etkileri”. Sayıştay Dergisi. Sayı 62. 2006. ISSN: 1300 – 1981, s.67.
- SAXON, N. TOSUN, M.S. ve YANG, J. (2015). State and Local Sales Taxes and Business Activity in the United States, Discussion Paper No. 9413 October 2015.
- STUPAK, J.M. and MARPLES, D.J. (2016). *Consumption Taxes: An Overview*, Congressional Research Service, s.5.
- UBAY, B. (2018). *E-Hizmet Ticaretinde KDV Sorunları ve Çözüm Önerileri*, Gazi Yayınevi. Ankara. s.106.
- WALCZAK, J. DRENKARD, S. (2018). State and Local Sales Tax Rates 2018, Tax Foundation Fiscal Act No:572. s.5
- WATRIN, C. ULMANN, R. (2008). *Comparing Direct and Indirect Taxation: The Influence of Framing on Tax Compliance*, The European Journal of Comparative Economics, Vol. 5, no. 1, s. 33-56.
- WOLFERS, L. (2019). Future of VAT: Continued evolution and increasing significance, KPGM, (<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1j8ycnj2st8h7/future-of-vat-continued-evolution-and-increasing-significance>) Erişim tarihi: 4 Şubat 2020.