

İKTİSADÎ VE MALÎ KATMA DEĞER KAVRAMI

Dr. Mehmet Hakkı ÖZEL

Katma değer vergisi, matrahının özelliği nedeniyle modern bir vergi olarak vasıflandırılmaktadır. Ancak katma değer vergisine ismini veren katma değer kavramı az çok görünümlü niteliğinde bir karakter arzeder. Malî katma değer kavramını açıklığa kavuşturabilmek için iktisadî anlamda kullanılan katma değer kavramıyla karşılaştırmak lâzımdır. İşte bu nedenle incelememizde önce iktisadî katma değer kavramı izah edildikten sonra mali katma değer açıklanmasına geçilecektir.

1. — İktisadî Katma Değer Kavramı.

a. İktisadi Katma Değerin Tanımı.

İngilizce «Value Added», Fransızca, «Valeur ajoutée» olarak ifade edilen bu kavram... üretimin satış değeri ile, üretimin bu seviyeye ulaşması için diğer teşebbüslerden satın alınması gereken mal ve hizmetlerin (hammadde enerji, yağlar, yedek parçalar v.s.) bedeli arasındaki farktır ve maaş, işçilik, kira, faiz, kârların toplamına eşittir (1). Basit bir şekilde ifade etmek icap ederse, Katma Değer, bir üretim dalında üretime yapılan net ilâvelerdir. Bir ekmeğin toplam katma değeri, diğer işletmelerden aldığı un, elektrik, tuz, maya, su, v.s. nin toplam bedeli ile ekmeğin piyasa değeri arasındaki farka eşittir (2). Yaratılan bir üretimin piyasa de-

(1) İktisadi Kalkınma projeleri için el kitabı, (çevirenler: Lütfullah Tenker - İmdat Osmanağaoğlu) Ankara, 1967, s. 513. Ayrıca İktisadi Katma Değer Kavramı hakkında geniş bilgi için bkz. Gérard Brown, la valeur ajoutée économique Paris, 1969.

(2) Ahmet Kılıçbay, «Katma Değer Vergisi» adlı makale, Cumhuriyet Gazetesi, İst. 1. Nisan. 1972, s. 2.

Katma Değer Kavramı

ğeri içinde, her türlü mal ve hizmet alışları, işçi ücretleri kira faiz masrafları ile müteşebbisin kârı vardır. İşte bu yaratılan üretim değerinden mal ve hizmet alışları çıkarılırsa geriye ücret, faiz, kira ve müteşebbisin kârı da dahil olmak üzere, bunların toplamı kalmaktadır. Şu halde katma değer, üretim maliyeti ile satış fiyatı arasındaki farktan daha büyük bir kavramdır. Üretim maliyeti, üretimin satış değerinden çıkarılırsa geriye kâr kalır. Halbuki katma değer bu kârla birlikte, faiz, kira ve ücretleride içine almaktadır. Katma değer kavramı çeşitli şekillerde olabilir. Katma değer, net veya gayri safi olabildiği gibi faktör fiyatlarıyla ve piyasa fiyatlarıyla katma değerler hesaplanabilmektedir. Eğer üretimdeki girdilere amortismanlar katılırsa gayrisafi katma değer, katılmazsa net katma değer elde edilir. Katma değer hesaplamaları yapılırken vasıtalı vergilerde bu toplama dahil edilirse piyasa fiyatları ile katma değer, aksi halde, vasıtalı vergiler dahil edilmezse, faktör fiyatları ile katma değere kavuşulmuş olur.

b. Katma değer in hesaplanması.

Katma değer genel olarak iki metodla hesaplanabilmektedir. Bu metodlar çıkarma ve toplama usulleridir.

Çıkarma usulüyle hesaplanan Katma Değer : Toplam üretim değerinden toplam üretim masraflarını çıkarmakla katma değer hesaplanmaktadır (3).

Toplama Yoluyla Hesaplanan Katma Değer : Net gelir unsurlarını birbirine ekliyerek elde edilen bir değerdir.

Aşağıda tanzim edilen tabloda, katma değer hesaplama işlemi daha açık olarak görülmektedir.

(3) Vural Savaş, Türkiye Ekonomisi (Makro Analiz) İst. 1971 s. 119.

Tablo 1

İstihsal Unsurları

Cinsi	Gayrisafi İstihsal Değeri	Katma Değer	Alışlar, Vergi ve Amortismanlar
1. Ücret	40	40	—
2. İşveren Sigorta Hissesi	5	5	—
3. Kira, faiz, nakliye	5	5	—
4. Mal Alışları	30	—	30
5. Vasıtalı Vergiler	3	—	3
6. Amortismanlar	4	—	4
7. Kâr	13	13	—
Toplam	100	63	37

Tablo 1 de, üretim safhasındaki katma değer birim olarak gösterilmiştir. Görüldüğü gibi tabloda 63 birim olarak hesaplanan katma değer, faktör fiyatlarıyla net ilâve bir değer olmaktadır. Çünkü katma değere amortismanlar ve alışta ödenen vasıtalı vergiler dahil edilmemiş bulunmaktadır. Şayet bu katma değer amortismanlar ilâve edilecek olursa, faktör fiyatları ile gayri safi katma değer elde edilmiş olur. Bu tür katma değerlerin toplamı 67 birimdir. $(63 + 4 = 67)$. Bu yekûna, alıştaki vasıtalı vergilerde ilâve edilecek olursa, piyasa fiyatları ile gayri safi katma değere ulaşılmış olunacaktır. $(67 + 3 = 70)$. Şu halde tablodaki rakamları gözönünde bulundurularak piyasa fiyatları ile gayri safi katma değer 70 birim olacaktır.

Tablo 1 deki katma değerden de açıkça anlaşıldığına göre, toplama metodunda net gelir unsurları birbirine eklenmek suretiyle bulunmaktadır.

Katma Değer Kavramı

Şöyle ki ;

Ücret	40
İşveren sigorta	5
Kira faiz, nakliye	5
Kâr	13

Toplam : 63

Birim katma değer olmaktadır.

Çıkarma metodunda ise; gayri safi üretim değerinden, üçüncü şahıslardan satın almaları, vergileri ve amortismanları çıkararak katma değer bulunur.

Şöyle ki,

Gayrisafi üretim değeri	100
Satın almalar, vergiler	
Amortismanlar	— 37
Katma değer	63

Tabloda ifade edilen kâr, gayri safi kârı göstermektedir. Zira bu kârdan, gelir ve kurumlar vergileri düşülmektedir. Faiz kârdan ayrı olarak gösterilen bir unsur olsa bile, yine katma değere ilâvesi gerekir (4).

Buraya kadar yapılan katma değer hesaplarında, sadece stokun mevcut olmadığı bir durum ele alınmıştır. Yani bütün alışlar tüm satışlarda kullanılmış ve hiçbir stokun mevcudiyeti kabul edilmemiştir. Dönem başı ve dönem sonu stoku mevcut olursa katma değer nasıl hesaplanacaktır? Bu durumda, katma değer şöyle bir formül kullanılarak hesaplanmaktadır (5). Katma Değer = (Satışlar + Dönem sonu mal stoku) — (Alışlar + Dönem başı mal stoku). Durumu bir misalle anlatmak icap ederse, bir kundura imalâthane-

(4) Numan Özsoy, Maliye Bülteni, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, Sayı 672, yıl 1972, s. 32.

(5) Numan Özsoy, a.g.m., s. 32.

sinin dönem başında 1.000.—TL. kösele ve deri stoku bulunsun, dönem için 5.000.—TL. kösele ve deri alışı yapıldığını düşünelim. Bu imalâthane 3.000.—TL. kösele ve deri kullanarak, 6.000.—TL. lık kundura imâl etmiş olsun. Bu imalâtın 4.000.—TL. lık kısmı bu dönem zarfında satılmış olursa, bu şartlar altında kundura imalâtçısının katma değeri ne olacaktır?

İmalâthanenin dönem sonu stoku; ilk olarak 3.000.—TL. lık kösele ve deri hammadde stoku mevcuttur. Ayrıca 2.000.—TL. lıkta imâl edilmiş kundura stoku vardır, dolayısıyla bu firmanın toplam dönem sonu stoku 5.000.—TL. olmaktadır. Değerler formüldeki yerlerine konursa $(4.000 + 5.000) - (5.000 + 1.000) = 3.000.—TL.$ lık bir katma değer, firma tarafından yaratılmış olmaktadır. Meseleye bir başka açıdan bakılırsa, imalâthane 3.000.—TL. lık kösele ve deri kullanarak, 6.000.—TL. değerinde kundura yaptığına göre, $(6.000 - 3.000) = 3.000$, yine aynı miktar katma değer bulunacaktır.

2 — Malî Katma Değer Kavramı :

a. Malî Katma Değer Kavramının Tanımı.

Ne var ki Katma değer vergisi tatbikatında, katma değer kavramı biraz değişiklik arz etmektedir. Bu anlamda katma değer, satışlardan satın alışların çıkarılmasından ibaret olan basit bir işlemin neticesi gibi gözükmüyor. Şu halde, katma değer alış-veriş muamelesinde var olan bir işlemle satıcı ve alıcının davranışlarını belirten muharrrik bir kuvvete bağlanıyor. Bir malın takip ettiği çeşitli ticari safhalarda, alış-veriş ve satıcı-alıcı davranışlarının neticesinde, o mala ek değerler ilâve edilmektedir (6).

Umumiyetle satışta, muayyen bir mal belli bir fiyat karşılığında, diğer bir şahsa akit yapılarak veya yapılmayarak bırakılmaktadır. Satın alışta, vergi mükellefi bu malı iktisap etmektedir. Basit bir satış işleminde alış ve satış arasındaki müsbet fark bize kârı

(6) Bu konuda bkz. Marcel Piquemal, la valeur ajoutée financière et ses amputations, Revue de science financière .Paris, 1964, s. 246 - 273; Jean Michel Charpin, les notions économique et fiscale de valeur ajoutée, Revue de science financière, Paris, 1973, s. 379-390.

vermektedir. Alınan malın mahiyeti değiştirilerek yapılan satışta ise, durum biraz daha farklılık göstermektedir. Çünkü aldığı mala basit ilâvelerde bulunan ve ona yeni değerler katan vergi sorumlusu, ortaya çıkmaktadır. İmalâtçı satın aldığı mala yeni bir şekil verebilmek için, bazı ara mallar ve sabit tesisleri kullanmaktadır. İşçilik ücreti, elbetteki bu değerler içinde bulunacaktır. Bütün bu hususlar, alışlarla satışlar arasındaki müsbet farkta toplanmaktadır. Bu durumda ortaya parasal bir katma değer, diğer deyimle mali katma değer çıkmaktadır.

3. İktisadî ve Malî Katma Değer Kavramının Mukayesesi :

İktisadî anlamda katma değer, istihsal faktörleri kullanılarak meydana gelen değişiklikler neticesi üretime yapılan net ilâvelerde ifadesini bulmaktadır. İktisatçılar, istihsale yapılan her türlü kıymet ilâvelerinin toplamı olarak, katma değerden bahsederler. Ayrıca bu ilâve değerlerden meydana gelen bir malın, piyasadaki satışı, hangi şartlar altında olursa olsun, iktisadî anlamda otomatik bir katma değer kavramını ortaya çıkarır. Örneğin, satın alınan bir malın, hiçbir değişikliğe tabi tutulmadan olduğu gibi, zararına satışı halinde, bu işlemde ne iktisadî ne de malî anlamda bir katma değerden bahsedilemez. Ancak satın alınan mal şekil değişikliğine uğrayarak ve ona iktisadî anlamda ilâve değer verildikten sonra, zararına satışı mevzu bahis olunca, bu malın değerinde artış olduğu iktisadî anlamda bir gerçektir. Fakat malî kıymette bir azalma söz konusudur. Şu halde malî ve iktisadî katma değer anlayışı arasında bir farklılık müşahade edilmektedir.

Bu iki çeşit katma değer kavramı arasında, birinin seçimi icabederse, maliyeci mali katma değer anlayışını tercih edecektir. Çünkü, iktisadî anlamda katma değerinin hesap edilmesi hayli zordur. «Bir ekmek fırını için bile bu kadar basit olmayan katma değer hesabı büyük bir sınaî işletme için çözülmesi çok daha güç bir sorundur. Bu gün Türkiye'de, katma değeri tam ve doğru olarak hesaplayabilecek muhasebe düzenine sahip firma sayısı, ya çok azdır veya hiç yoktur. Bu sebeple, gerçek katma değerlerin bulunması güç olacak ve tayini için ortaya konacak kriterler çeşitli sorunlar doğuracaktır (7).

(7) Ahmet Kılıçbay, a.g.m., s. 2

Katma değer vergisi uygulamasında, katma değer, bir dönem itibariyle hesaplanmayıp, sadece satılan mallardaki ek değer hesaplandığından stoklar ve stok değişimleri dikkate alınmamaktadır. Stok değişimlerinin malî katma değere dahil edilmemesi, katma değer vergisinin tarafsızlık ilkesiyle pek uyuşmamaktadır. Çünkü, işletme bünyesinde vukubulan devamlı bir alışveriş işleminde, çeşitli fiyatlardan, değişik mallar, stoklara girecek ve neticede fiyat ilişkilerini değiştirebilecektir (8). Stokların nazara alınmaması neticesi iktisadî ve malî katma değerler arasındaki farkı şöylece açıklayabiliriz. Yukarıdaki misali gözönünde bulundurursak, satışı 4.000.—TL. alış 5.000.—TL. olan kundura imalatçısının malî anlamda katma değeri yoktur. Halbuki iktisadî anlamda imalâthanenin 3.000.—TL.lık bir katma değeri mevcuttur.

İktisadî katma değer kavramında yatırımlar gözönünde bulundurulmazlar, (9) malî katma değerse ise durum hayli farklıdır. Yatırım malları da normal bir alış olarak vasıflandırılmakta ve böylece yatırımlar, eski istihsal vergisinde olduğu gibi iki defa vergilendirilmemektedir. Çünkü eskiden istihsal vergilerinde sanayiciler, hammadde üzerinden ödedikleri vergileri indirebildikleri halde, yatırımlar üzerindelerden bir indirim, mevzu bahis değildi. Böylece yatırımlar iki defa vergilendirilmiş olmaktadır. Yeni mali katma değer anlayışıyla, makina ve teçhizatı çok kullanan işletmeler, işgücü kullanan işletmelere, nazaran daha avantajlı bir duruma geçmiş olmaktadır. İşte bu sebepten Batı Avrupa ülkeleri malî katma değer anlayışını benimsediler.

Şu halde netice olarak diyebiliriz ki, malî katma değer, iktisadî katma değer kavramından, stoklar ve yatırımlar konusunda ayrılmaktadır. Yalnız iki kavram arasındaki bu ayrılık pek o kadar önemli değildir (10). Zira katma değer vergisinin katma değer hesaplarına süresi çok kısa (bir veya üç ay) bir zamana inhisar ettiği için, uzun dönemde (bir yıl) hesaplanan iktisadî katma değer kavramı ile mali katma değer kavramı birbirine eşit olacaktır.

(8) J. Michel Charpin, a.g.m., s. 388 - 390.

(9) Jean Michel Charpin, a.g.m., s. 390

(10) Numan Özsoy, a.g.m., s. 32.