

ALMAN KATMA DEĞER VERGİSİ

Doç. Dr. Selâhattin TUNCER

GİRİŞ :

Avrupa Ekonomik Topluluğu ülkeleri arasında, vergi armonizasyonu (L'harmonisation fiscale) açısından en önemli konu, şüphesiz ki gider veya muamele vergilerinin ahenkleştirilmesi sorunu olmuştur. Bu ara Alman vergi sistemi içinde önemli bir yeri olan *muamele vergisi* (Umsatzsteuer) alanında gerçek bir reforma gidilmesi için başarılı bir çalışma yapılmış ve 29 Mayıs 1967 tarihinde kabul edilen bir kanunla *Katma Değer Vergisi* (Mehrwertsteuer) sistemine geçilmiş ve yeni kanun, 1 Ocak 1968 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Gerek Almanya'da ve gerekse Toplulukda büyük yankılar yapan bu vergi reformu üzerinde kısaca durmak; bu önemli olayın mahiyetini ve esaslarını açıklamak istiyoruz.

I — ALMANYA'DA MUAMELE VERGİSİNİN TARİHÇESİ :

Almanya'da muamele vergisinin menşei, Birinci Dünya Savaşının doğurduğu malî zorunluklar sonunda 1916 yılında *Damga resmi* (warenumsatzstempel) şeklinde konulan ve sonradan 1918-1919 yıllarında genel bir tüketim vergisi durumuna getirilen «Umsatzsteuer» teşkil eder.

Çeşitli değişikliklerle 1 Ocak 1968 yılına kadar uygulanan bu verginin özellikleri ve nitelikleri :

- 1) Yaylı olması,
- 2) Tarımsal ürünler hariç, üretim ve dağıtımın her aşamasından alınması,
- 3) Mal ve hizmetlerin gayrisafî satış tutarını matrah alması,
- 4) Bazı zarurî ihtiyaç maddeleriyle bir kısım ham ve yardımcı maddeleri indirimli vergi oranlarına tâbi tutması;

şeklinde sıralanabilir. Ancak Avrupa Ekonomik Topluluğunun yürürlüğe girmesinden sonra Alman Muamele Vergisi akademik çevrelerde ve özellikle uygulamada hattâ Parlamento'da bile haklı bazı tenkitlere maruz kalmış; bu alanda gerçek bir reformun başarılması için yoğun bir fikri faaliyet başlamıştır.

Bu çalışmaların, Federal Almanya'nın çağımızda eriştiği yüksek bilimsel ve teknik seviyenin bir sonucu olarak, fevkalâde sistemli ve başarılı geçtiği ve ortaya mükemmel bir vergi kodu çıkarıldığı kesinlikle söylenebilir. Bu çalışmaların geçirdiği aşamalar bakımından, ilgi çekici ve heyecanlı bir yönü olduğunu belirtmek isteriz. Ancak, vergi tarihi açısından önem ve özellik taşıyan bu ayrıntıları bir yana bırakarak, gerçekleştirilen bu büyük reformun esaslarını ve taşıdığı özellikleri kısaca açıklamak istiyoruz.

Böylece Birinci Dünya Savaşından sonra Almanya'da geliştirilen ve yüzyılımızın vergisi olarak nitelenen muamele vergisi alanında Alman vergi uzmanları ve uygulamacıları yine ilerici bir adım atmışlardır ⁽¹⁾.

II — KATMA DEĞER VERGİSİNİN DAYANDIĞI TEORİK TEMELLER :

Fransız TVA yapısı itibariyle çok aşama (safha) lı toplu bir vergidir. Fakat bu vergi kümülâtif değildir. Vergiyi satıcı, mamule *eklediği değere* göre öder. Öte yandan vergi komisyon, tellâliye, faiz, iskonto, satıcı tarafından ödenen nakliye ücreti ile satış bedeline dahil vergileri kapsayan *satış bedeli* toplamı üzerinden tarh olunur. Bu surette salınan vergiden aşağıdaki vergilerin mahsubu istenebilir :

1) Kullanılan ham madde ve malzemenin alış bedelindeki Eklenen Değer Vergisi, yahut, satın alınan mamul maddenin mübayaa bedelindeki Eklenen Değer Vergisi;

2) İşletmece ödenen hizmet bedellerindeki vergi.

Alman Katma Değer vergisinde eklenen değer, emtea ve hizmetlerin vergiye tâbi üretim veya faaliyet alanındaki seyri esna-

(1) Ali ALAYBEK : *Batı Vergi Politikasında Yeni Eğilim ve Akımlar*, İstanbul, Mayıs/1965, s. 73. Ayrıca Alman Muamele Vergisi (umsatzsteuer) için şu esere bakınız. Dr. Ali NECMÎ Eren: *İstihsal Vergisi ve Türkiye'deki Tatbikatı*, İstanbul, Damga Matbaası, 1966, s. 11 - 14.

sında, her bir işletmede veya işyerinde eskisine ilâveten kazandıkları değerdir. Diğer bir deyişle, *eklenen değer*, iktisadî faaliyet alanında bir «değer yaratılmasını» (wertschöpfung) ifade eder. Bir teşebbüste bu şekilde değer yaratılması, daha somut ve mali terminolojiye uygun olarak «net muamele» (Nettoumsatz) deyimi ile ifade edilmektedir.

Net muamele kavramı iki metoda göre tarif ve hesap edilebilir.

1) *Toplayıcı Metod*: Buna «additive methode» da denilebilir. Bu usule göre net muamele veya ciro, teşebbüs içinde değer yaratılması ile ilgili unsurların toplanması suretiyle bulunur. Örneğin satın alınan ilk madde ve malzemenin tutarı, işçilik, elektrik sarfiyatı gibi..

Toplayıcı metod çoğu kez karmaşık ve bu yüzden uygulama yeteneğinden mahrum olduğu için katma değer vergisi sisteminde uygulanması yoluna gidilmemektedir.

2) *Çıkarıcı Metod*: Buna «subtractive methode» da denilmektedir. Bu metoda göre net muamele, brüt muamele ile ön muamele (vorumsatz) arasındaki farktır. Burada «muamele» kavramı, muamele toplamını yani ciroyu ifade eder.

Brüt muamele veya *ciro*, bir teşebbüsün belirli bir dönemdeki satışlarının gayrisafi tutarıdır. Brüt muamele kavramına hizmetler de girmektedir.

Ön muamele, teşebbüsün aynı dönem içindeki vergili olarak yaptığı alışların tutarıdır: Bu tutara hizmetler de dahildir.

Net muamele, iki kalem arasındaki fark olup, vergi matrahını teşkil eder. Katma değer vergisi net muamele üzerinden hesaplanır.

Katma değer vergisini teknik açıdan en zor yönü brüt muamele üzerinden yapılacak *ön muamele indirim*'dir. Uygulamada bu *ön vergi indirim* şeklinde de yapılmaktadır.

Şimdi bu iki usulü daha yakından kısaca görelim :

1) *Ön Muamele İndirim Usulü*: Bu usul, yukarıda kısaca gördüğümüz çıkarıcı metoda göre, brüt muamelelerden vergili ön muamelelerin indirilmesi neticesinde bulunan farkın vergilendirilmesi esasına dayanır.

Bizim mülga Muamele Vergisi döneminde İmalât muamele vergisinde uygulama «iptidai madde tenzilâtı», bu usulün götürü;

fakat işlenmiş ve rasyonel bir tarzda başarılı bir örneğini teşkil ediyordu.

Prof. Dr. F. Neumark'ın raporunda, Avrupa için eklenen değer vergisinin, ön muamele indirimi esasına göre kurulması teklif edilmiştir.

2) *Ön Vergi İndirim Usulü*: Bu metod, brüt ciro üzerinden hesaplanan vergiden, ön ciro dolayısıyla ödenmiş vergilerin (Vors-teuer) indirilmesi esasına dayanır.

Bu usulün uygulanmasında önce müteşebbisin belli bir döneme ait cirosu üzerinden, brüt muamele vergisi sistemine göre, vergi borcu hesaplanır. Bu meblağdan, verginin *kümülatif etkisini* yoketmek için, müteşebbisin aynı dönemde satınaldığı emtea ve yaptırdığı hizmetlerin fiatları üzerinden kendisine intikal eden vergilerin toplamı (önvergi) çıkarılır.

Gerek Fransız tipi TVA ve gerekse Alman tipi Katma Değer Vergisi ön vergi indirimi esasını kabul etmiştir ⁽²⁾.

Ön vergi usulünün taşıdığı üstünlükleri ve sağladığı faydaları şöyle sıralayabiliriz :

a) Ön vergi indirim usulü, ön muamele indirim usulüne nazaran, Katma Değer Vergisinin prensiplerine daha uygun, açık,

b) Bu usulde bütün emtea ve hizmetlerin aynı oran üzerinden seyyanen vergilendirilmesi sağlanmakta, böylece farklı vergi yükü dolayısıyla, rekabetin bozulmasına yer verilmemek, ayrıca vergileme sırasında bazı üretim ve ticaret aşamalarının atlanması suretiyle vergi kaybına dolayısıyla temerküze sebebiyet verilmekte ve verginin bu gibi yollarla azaltılması da önlenmiş olmaktadır.

c) Ön vergi indirim usulünde, verginin faturalarda açık olarak gösterilmesi ve işletmelerin muhasebelerinde ayrı bir hesapta toplanması, bu geniş mükellefiyet alanında vergi güvenliğini sağlayan temelli faktörlerden birisidir.

Şüphe yok ki, yukarıda sayılan faydaları sağlayabilmesi bazı koşulların yerine getirilmesine bağlıdır. Bunların başında, belli iktisadi faaliyet dallarına imtiyazlı veya öncelikli işlemlerin uygu-

(2) ALİ ALAYBEK: Adıgeçen eser, s. 93 - 99.

lanmaması veya işletmelerin büyüklüğüne, iş hacminin genişliğine göre farklı vergilemeye gidilmemesi gerekir ⁽³⁾.

III — ALMAN KATMA DEĞER VERGİSİNİN ⁽⁴⁾ ESASLARI :

Aşağıda vergi tekniğine uygun şekilde Alman Katma Değer Vergisi (Mehrwertsteuer) nin esaslarını açıklayacağız ⁽⁵⁾.

1) Verginin Konusu ve Kapsamı :

Alman Katma Değer Vergisi, Fransa'da olduğundan farklı olarak iktisadî faaliyetlerini tümünü kapsar niteliktedir.

Böylece müteşebbisler (Unternehmer) tarafından ülke içinde yapılan her türlü *imalât ve teslimat, hizmetler, zâti tüketim* ile dış ülkelerden yapılan *ithalât* verginin konusuna girmektedir. Vergiyi doğuran olay, müteşebbisler tarafından ülke içinde yapılan her türlü *teslimler ve hizmetler* ve dış ülkelerden yapılan *ithalâttır*.

Alman Katma Değer Vergisinin TVA'ya nazaran farklılığı, özellikle bu mükellefiyet alanına *tarım faaliyetleri* ile *perakende ticaretin* ve *hizmetlerin* girmesidir. Böylece konusuna iktisadî faaliyetleri tüm olarak almak suretiyle verginin *rekabet eşitliğini* optimal bir seviyeye çıkardığına şüphe yoktur.

2) Verginin Mükellefi :

Eklenen Değer Vergisinin mükellefini, kanun, *müteşebbisler* (Unternehmer) olarak tesbit etmiştir. Müteşebbis kendi nam ve hesabına ve bağımsız olarak herhangi bir *ticarî, sınaî ve meslekî* faaliyette bulunan kimsedir. Keza kazanç amacı olmasa dahi hasılat sağlamaya yönelmiş devamlı faaliyetlerde ticarî ve meslekî faa-

(3) Adı geçen eser, s. 100.

(4) Eklenen değer (valeur ajoutée) deyimi ilk kez Fransız vergi terminolojisinde kullanılmıştır. Bu deyim Almanca'ya «fazla veya artık değer» (Mehrwert) diyebileceğimiz bir sözcükle çevrilmiştir. Ancak Türkçe'de terminolojiyi bozmamak için «Mehrwertsteuer» katma değer vergisi olarak çevrilmiştir.

(5) Alman Katma Değer Vergisi Kanunu'nun metni için bakınız. «Bundesminister der Finanzen: Umsatzsteuergesetz (mehrwertsteuergesetz) Vom 29. Mai 1967 und Durchführungsverordnungen».

liyet sayılmaktadır. Fakat organlaşma ve teşkilatlanma (organschaft) durumundaki bağılıklarda iktisadî, malî veya kuruluş bakımından bir müteşebbise bağı olan tüzel kişiliği haiz bir teşebbüs ayrıca vergi ile mükellefiyete tâbi tutulmaktadır. Diğer taraftan, kamu idare ve müesseselerinin gördükleri kamu hizmetleri (örneğin mezbaha, gıda maddelerini kontrol, çöp ve sokak temizliği, kanalizasyon ve benzeri) ticarî ve meslekî faaliyet sayılmadığı için vergiye tâbi değildir. Buna karşılık radyo ve televizyon bu anlamda kamu hizmeti sayılmamakta ve Eklenen Değer Vergisi ile teklif edilmektedir. Bu suretle bir kişi ile ilişkisi olan faaliyetleri (örneğin basın, sinema, tiyatro, konser ve benzeri) eşit bir şekilde vergilendirmek suretiyle *rekabet tarafsızlığını* sağlamak amacı güdülmek istenmiştir .

2) *İstisna ve Muaflıklar :*

Kanun Katma Değer Vergisinden istisna edilen veya muaf tutulan konu ve mükellefleri sıralamıştır. Ancak istisna ve muaflıkların asgarî seviyeye indirilmiş olduğunu kaydetmek yerinde olur. Bunları sıralayacak olursak,

a) *Sosyal düşünce ve amaçlarla:* Sosyal sigorta; hastahaneler; yaşlılar ve düşkünler evleri; gençliğin eğitimi, bakımı ve yetiştirilmesi ile ilgili hizmetler; belirli şartlar altında hayır işleri ve körlerin çalışmaları.

b) *Ekonomik düşünce ve amaçlarla:* Bu grupta en önemli istisna ihracat işlemleri ile su yolları üzerinde yapılan taşıma işleri ve su yolları tesislerinden faydalananlar girmektedir.

c) *Çifte vergilemeyi önleme:* Emlâk alım vergisi ve diğer bazı özel sermaye tedavül vergilerine tâbi işlemler ile bina ve arazinin kiralanmasına ait istisnalar bu gruba girmektedir.

4) *Verginin Matrahı :*

Eklenen Değer Vergisinin matrahı, teslim ve hizmetlerde, bunların karşılığında alınan *bedeldir*. Ancak, bu bedele *verginin kendisi* dahil değildir. Halbuki Fransız tipi Katma Değer Vergisinde (TVA) verginin tutarı da matraha girmektedir.

Bazı küçük ve orta büyüklükteki teşebbüslerde gerçek bedel yerine ortalama esasına göre hesaplanan *Götürü bedeller* alınır.

İthalâta ise matrah, malın *gümrüklü değeri*'dir. Bu değere gümrük vergisi ve özel tüketim vergileri ilâve edilir, muamele vergisinin kendisi matraha ilâve edilmez.

5) *İndirim Mekanizması* :

Alman Katma Değer Vergisi, «ön vergi indirimi» (Vorsteuerabzug) esasına dayanmaktadır. Buna göre her vergi mükellefi, tarh döneminde borçlandığı muamele vergisinden aynı devrede kendisine yapılan teslim ve hizmetler için diğer teşebbüslere ödediği vergilerle, ithalâta ödediği vergileri indirebilir. Ön vergi indiriminde yatırım malları için ödenmiş bütün ön vergiler (Investitionssteuer) de nazarı itibara alınır.

Ancak ham maddeler, emtea, hizmetler ve benzeri gibi konularda «derhal ve tam indirim esası» uygulandığı halde, yatırım malları vergisine «pro-rata-temporis» yani indirimin kullanma süresi ile orantılı olarak yapılması ilkesi hâkimdir. İktisadî ve malî düşüncelerle böyle bir yolu tercih eden kanun koyucu, yatırım malları için tam ve derhal indirimin 5 yıllık bir geçiş döneminden sonra kabulünü uygun görmüştür.

6) *Verginin Oranı* :

Verginin biri *normal* diğeri de İndirimli olmak üzere iki oranı vardır. Verginin normal oranı başlangıçta satış bedeli ve hizmet bedelinin % 10'unu teşkil ederken, 1.8.1968'den itibaren % 11'e yükseltilmiştir. Keza sosyal, kültürel ve ekonomik amaçlarla bazı zarurî ihtiyaç maddeleri ile tarımsal ürünlere ve bazı serbest meslek faaliyetlerine uygulanan indirimli oran başlangıçta % 5 iken 1.7.1968'den itibaren % 5.5'a yükseltilmiştir.

Fransa'da T.V.A.'nın normal oranı % 20 iken 1967 reformunda bu oran % 16,5'a indirilmiş ve inşaat işi ile elektrik ve akaryakıtta % 12, yiyecek maddeleri ile tarımsal ürünlerde % 6 gibi indirimli oranlar kabul edilmiştir. Buna karşılık otomobil, fotoğraf makinası ve radyo gibi lüks eşyanın vergi oranı % 20 olmuştur. Yıllık satış tutarı 20.000 Frank'ı aşmayan perakendeciler vergiden muaf tutulmuştur (6).

(6) **Batı Avrupa'da Vergileme**, İstanbul Sanayi Odası, İstanbul/1968, (Çeviren: Rasim Duru), s. 83. Bu oranlar son tadilden önceki döneme aittir.

7) *Tarh dönemi ve Ödeme :*

Alman Eklenen Değer Vergisinin tarh dönemi takvim yılı olmakla beraber, mükellefler vergiyi *aylık olarak* hesaplamak ve aylık beyan esasına göre, her ayı takip eden 10 gün içinde ödemek zorundadırlar. Ancak, geçen yıldaki vergi borcu 1.200 DM'ı aşmayan mükellefler hakkında ödemelerin her ay yerine üç ayda bir yapılması mümkündür.

8) *Götürü Vergi Usulü :*

Defter tutmaya, yıllık envanter düzenlemeye mecbur olmayan müteşebbisler ile vergiye tâbi muamelelerinin tutarı 250.000 DM'ı aşmayan mükellefler hakkında vergi, ortalama emsallere göre götürü olarak tayin ve tesbit edilmektedir.

9) *Tamamlayıcı Diğer Vergiler :*

Fransa'da TVA'nın yanı sıra ve bir bakıma bu genel mükellefiyeti tamamlayan i) *Hizmetler Vergisi* (Taxe sur les prestation de service) ile ii) *Mahalli Vergiler* (Tax locale) gibi iki vergi ile bir takım başka mükellefiyetler uygulandığı halde; Alman Katma Değer Vergisinde bu gibi tamamlayıcı vergiler yoktur. Kanun bu gibi ek mükellefiyetleri, kuruluşu itibariyle kendi bünyesinde toplamıştır. Mamafih son tadiller sırasında Fransız vergi sistemindeki parçalı vergiler kaldırılmıştır.

IV — *GERÇEKLEŞTİRİLEN REFORMUN ORTAK PAZAR AÇISINDAN DEĞER VE ÖNEMİ :*

Fransa'nın 1954 yılında Katma Değer Vergisini (Tex sur la valeur ajoutée) kabul ederek uygulamaya başlaması, muamele vergileri alanında gerçek bir reform ve ileri adım şeklinde nitelenmişti. Böylece aslında Birinci Dünya Savaşından sonra bir Alman buluşu şeklinde ortaya atılan muamele vergisinin Fransızlar tarafından mükemmel hale getirilmesi dikkat çekici bir olaydır. Bundan sonra Alman Katma Değer Vergisine Fransız yapısı TVA'nın ilham kaynağı oluşu bir bakıma Avrupa Ekonomik Topluluğu içinde muamele vergileri alanında girişilen ahenkleştirmenin kaçınılmaz bir sonucu olmuştur. Ancak Mehrwertsteuer'in bir bakıma

«Tax sur la valeur Ajoutée» nin kopyesi olduğunu sanmak da hatalıdır. Zira yukarıdaki açıklamalarımız sırasında iki vergi çeşidinin teorik temelleri aynı olmakla beraber konu, mükellefiyet, kapsam ve cranları bakımından birbirinden ayrılıklar gösterdiği şüphesizdir.

Avrupa Ekonomik Topluluğu gün geçtikçe gelişmekte ve kuvvetlenmektedir. Bu topluluk içinde üye ülkelerin vergileri ve vergi sistemleri arasında bir yakınlaşma ve ahenkleşmeye ve hatta bazı konularda birliğe doğru gidilmesi zorunluğu, hayati bir önem taşımaktadır. Gelir Vergisi yapısı ve prensipleri açısından Toplulukta bu alanda gerçek bir ahenği sağlayıcı niteliktedir. Halbuki muamele vergileri alanında böyle ortak bir nitelik yoktur. Bu vergi sistemi henüz yerleşmiş, prensipleri belirmiş, teorisi kurulmuş değildir. Bu bakımdan muamele vergisi alanında gelir vergisi gibi tek tip ve yeknesak bir vergi çeşidi bulmak zordur. Ancak Fransız tipi TVA bu konuda tipik örnek olma istidadı göstermiştir. Ortak Pazar'ı teşkil eden iç piyasada rekabet şartlarının ahenkleştirilmesinde TVA gibi ortak ve tek tip bir verginin büyük kolaylık ve fayda sağlayacağı şüphesizdir. Bu bakımdan, Federal Almanya'nın bu alanda gerçekleştirdiği reform, iktisadi entegrasyon açısından önemli ve başarılı bir adım sayılmaktadır.

Fransız TVA ve Alman Katma Değer Vergisi tipinde yeni bir verginin memleketimizde uygulanabilme imkânları üzerinde zaman zaman durulmakta ve tartışılmaktadır. Ancak Türkiye'nin içinde bulunduğu koşullar, işletmelerdeki muhasebe sisteminin yetersizliği ve etken bir vergi idaresinin olmayışı, vergicilikte ileri bir aşama olan katma değer vergisinin daha bir süre uygulanmasının müşkül olacağını göstermektedir (7).

(7) Bu görüş için ayrıca bakınız. Dr. Ali Necmi Eren: **İstihsal Vergisi ve Türkiye'deki Tatbikat** (Doktora Tezi) Damga Matbaası, İstanbul, 1966, s. 122 - 123.