

VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE DEĞERLEME ESASLARI

Gürcü GÜNGÖR (*)

- GİRİŞ

Değerlemenin sözlük anlamı değer belirtmektir. Değer ise bir şeyin önemini belirlemeye yarayan soyut ölçü, bir şeyin para ile ölçülebilen karşılığı ve kıymetidir. Bir malın para ile ölçülebilen karşılığını fiyatı olarak kabul ettiğimizde, bizim için o malın faydasının yüksek ya da düşük olmasının önemi yoktur. Ayrıca bir malın fiyatına değmediğini yani fiyatının, değerinden yüksek olduğunu düşünerek o malı satın aldığımız da olmuştur. Bunun nedeni ise, bir mal arz edenin gözünde başka; talep edenin gözünde başka nedenlere dayandırılarak değerlendirilir. Talep eden için değer, ihtiyaçlarının karşılanması; arz eden içinse değer, yüklendiği maliyet harcamalarını ifade eder. Dolayısıyla bir malın değeri veya değerlendirilmesi kişilere göre farklı şekilde olsa bile, yazımızın konusunu oluşturan değerlendirme iktisadi kıymetin belli bir tarihteki kıymetinin para cinsinden ifadesidir. Yazımız ise Vergi Usul Kanunu'nun 258-268'inci maddelerinde Değerleme Esasları başlığı altında yer alan iktisadi kıymetlere ilişkin değerlendirme hükümleri esas alınarak açıklanmıştır.

2.DEĞERLEME ESASLARI

2.1.Değerleme Tarifi

Vergi mevzuatımızda değerlendirme esas olarak Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmekle beraber, diğer vergi kanunlarında ise her kanunun getirdiği vergiye ilişkin özel değerlendirme hükümleri olarak düzen-

lenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 258'inci maddesinde tanımı yapılan değerlendirme, "*vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti*dir." şeklinde düzenlenmiştir.

Bu tanımda adı geçen iktisadi kıymet, söz konusu kanunun 186'ıncı madde hükmüne göre işletmeye dahil mevcutlar, alacaklar ve borçları ifade etmektedir. Ayrıca değerlendirme işlemi tanım uyarınca tespit ve takdir işlemlerinden oluşmaktadır. Tespit, mükelleflerce Vergi Usul Kanunu'nda yer alan değerlendirme ölçüleri kullanılarak yapılan işlemidir. Takdir ise mutlak değerlendirme ölçüleri kullanılarak değerlendirme yapılmadığı takdirde idare tarafından yapılan takdir işlemidir.

2.2.Değerleme Konusu

Değerleme hükümlerinin uygulanabilmesi için değerlemeye tabi tutulacak ekonomik bir varlığın (kanuni deyim ile iktisadi kıymetin) mevcudiyeti şarttır. Burada ekonomik varlık ile kastedilen, işletmenin veya kişinin servetine dahil olumlu (mevcut ve alacaklar) ve olumsuz (borçlar) servet unsurlarının tamamıdır. Dolayısıyla genel olarak değerlemenin konusu, ekonomik varlıklar veya servet unsurlarıdır.

İktisadi kıymetin değerlendirme konusu olabilmesi için öncelikle, işletmeye dahil olması gerektiği Vergi Usul Kanunu'nun 186'ıncı madde hükmü ile belirtilmiştir. Bir iktisadi kıymetin işletmeye dahil olması için işletmenin mülkiyetinde olması ve işletme tarafından kullanılması gerekmektedir. Örneğin;

(*) Vergi Denetmen Yard.

Ortaklarından biri tarafından bedelsiz olarak limited şirketin kullanılmasına tahsis edilen bir gayrimenkulün, şirket tarafından işletmeye dahil bir kıymet olarak değerlendirilerek bilançoya dahil edilmesi mümkün değildir. ¹

Bir görüşe göre, “ferdi teşebbüslerde işletme ile sahipleri birbirinden ayrı düşünülemez için, iktisadi kıymetlerin malikinin ortaklar mı yoksa işletme mi olduğu fazla bir anlam ifade etmemektedir.” denmektedir. Fakat 1 sıra no’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ uyarınca muhasebenin temel kavramları arasında yer alan kişilik kavramı olarak işletmenin sahip veya sahiplerinden, ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiği öngörülmüştür. Dolayısıyla kişilik kavramı uyarınca işletme ve sahiplerini 1 nolu Muhasebe Sistemi U.G.T uyarınca ayrı düşünmek gerekmektedir. Söz konusu durumun istisnası olarak Vergi Usul Kanunu’nun 187.madde hükmüne göre mükellefin sahip olduğu bina ve arazi işletmeye dahil iktisadi kıymet olmasa dahi, belirtilen şartlarda işletmede kullanılması halinde envantere alınacağı hükmü düzenlenmiştir.

2.3.Değerleme Günü

Vergi Usul Kanunu’nun 259’uncu madde hükmüne göre değerlendirme günü, “değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas alınır.” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımda da görüleceği üzere vergi matrahının saptandığı gün yerine vergi kanunlarında gösterilen gün değerlendirme günü olarak kabul edilmiştir. Vergi matrahının saptandığı gün bilanço günüdür. Bilanço günü Vergi Usul Kanunu’nun 185’inci madde hükmüne göre, “Envanter defterinde işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe bilanço günü denir.” şeklinde tanımlanmıştır. Gelir ve Kurumlar vergisinde bu madde hükmü esas alınır.

Değerlemenin vergi matrahının saptandığı günden farklı bir günde yapılması halinde değerlendirme yapıldığı gündeki değeri değil, değerlemeye esas olan günde sahip olunan değer esas alınır.Sözü edilen gün ve zaman hesap döneminin son günü olabileceği gibi, iktisadi kıymetin alındığı, satıldığı, imal ve inşasının bittiği, işletmeye dahil edildiği, işletmeden çekildiği gün de olabilir.Esas olarak dönem içinde işletmeden çekilen veya satılan kıymetlerin değerlendirme günü çekişin veya satışın yapıldığı gündür. İşletmeye dahil edilme veya devralınma durumlarında ise işletmeye alınma veya devralınma günü değerlendirme günüdür. ²

2.4.Değerlemede Esas

Vergi Usul Kanunu’nun 260’ıncı madde hükmüne göre, “Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır.Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik(birbirinden farklı) eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir.” şeklinde değerlendirilmede esas düzenlenmiştir. Anılan madde metninde geçen “tek başına” tabirinden, iktisadi kıymetlerin işletmedeki yeri, fonksiyonu ve satışa konu olup olmadığına bakılarak değerlendirilmesi gerekir. Örneğin, Otellerde kullanılan çatal, kaşık,bıçağın her biri bir bütün olarak değerlendirilirdiği halde, çatal,kaşığı satan bir kişi açısından, bu parçaların her birinin ayrı ayrı değerlendirmesi gerekir.

Değerlemede temel ilke, iktisadi kıymetlerin tek tek değerlendirilmesi olduğu halde, bu durumda bazı istisnaları vardır. Bunlar, taşınmaz malların mütemmim cüzleri ve teferruatıdır. Örneğin, iktisadi bir kıymet olan asansör teşkilatı, ekonomik değer olarak tek başına değerlendirildiği halde, bir binadaki asansörün, binadan ayrı düşünülmesi söz konusu değildir ve bina ile birlikte değerlendirilir.

Teamüle göre aynı cinsten mallar toplu olarak değerlendirilir. Cins terimi malların nitelik ve özelliklerindeki iştiraki ifade eder. Aynı cins içinde nevi, tip ve şekil farklılıkları olabilir. Nevileri çeşitli ise

¹ ÖZTÜRK, Bünyamin; “Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri”, Mali Pusula dergisi eki, s.8.

² YILMAZ, Kazım; “Değerleme:Anlamı,Zamanı ve Değerleme Ölçüleri”,Vergi Dünyası Dergisi, sayı 292, Aralık 2005, s.21.

bunları ayrı ayrı değerlemek gerekir. Teamülen çeşitli neviler aynı cins telakki edildiği hallerde, toplu olarak değerlendirilir. Örneğin; Cinsi aynı olan fakat renkleri farklı bulunan gömlek, çorap ve kazakların fiyatları aynı ise, gömlek veya çorap ya da kazakları topluca değerlendirme yapmak mümkündür.³

2.5.Değerleme Ölçüleri

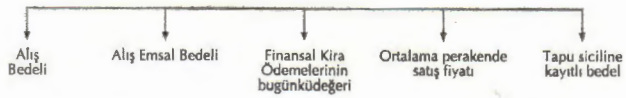
Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen değerlendirme ölçülerinin mutlaka vergi matrahının tespiti amacıyla yapılacak değerlemede esas alınması gerekir. Söz konusu Kanununun 261'inci maddesinde değerlendirme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre değerlendirme ölçülerinden biri ile yapılır denilmek suretiyle mükelleflere bu konuda şahsi tercihlerini kullanma imkanı tanımamıştır. Ayrıca madde metninde yer alan ...biri ile yapılır ifadesi ile iktisadi kıymetin değerlendirilmesinde yalnızca bir değerlendirme ölçüsünün kullanılması gerektiği görülmektedir. Türk Ticaret Kanunu'nda veya muhasebe standartlarında belirtilen değerlendirme ölçüleri vergi matrahının tespitinde kullanılamaz.

Vergi Usul Kanunu'nun 261.maddesinde sayılan



değerleme ölçüleri aşağıdaki gibidir.

Yukarıda sayılan ölçüler dışında, Vergi Usul Kanunu'nun diğer maddeleri ve ilgili vergi kanunlarında tespit edilmiş olan ilave bazı değerlendirme ölçüleri de bulunmakta olup, bunlar aşağıdaki şemada görüldüğü gibidir.



2.5.1.Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli, Vergi Usul Kanunu'nun 262'inci maddesinde " iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır. 176

sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde " Bu madde ile iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin tespitinde, fiili maliyetin esas alınması öngörülmüştür" ifadesi ile maliyet bedelinin tespitinde hangi maliyet yönteminin kullanılması gerektiği belirtilmiştir. Fiili maliyet başka bir ifade ile gerçek maliyet ise satın alınan veya imal edilen iktisadi kıymete ilişkin satın alma bedeli,nakliye,sigorta,hammadde bedeli,işçilik vs. gibi harcamalar toplamından oluşmaktadır.

Söz konusu madde hükmüne göre, maliyet bedeli aşağıdaki unsurlardan oluşur.

İktisap için yapılan ödemeler : İktisadi bir kıymetin iktisabı için yapılan ödemeler,

- İktisadi kıymet satın alınmış ise satın alma bedeli, satın alma sırasında ortaya çıkan vergiler ile diğer giderlerden; iktisadi kıymet imal edilmiş ise imalat sırasında kullanılan ham madde ve yardımcı maddelerin alımı için yapılan ödemeler, işçilik, genel üretim giderlerinden oluşmaktadır.

- Değerin artırılması için yapılan ödemeler : İktisadi kıymetin iktisabından sonra yapılan ödemelerin maliyete eklenebilmesi için iktisadi kıymetin kapasitesini veya verimini artıran ya da ömrünü uzatan harcamalar olması gerekir. Örneğin, bir bilgisayara ilk iktisabı sırasında bulunmayan bir DVD ROM ilave edilmesi, bir otobüsün motorunun komple değiştirilmesi ile ilgili yapılan ödemeler iktisadi kıymetin değerini ve ömrünü artırması hasebiyle maliyet bedeline ilave edilir.

- Bunlara müteferri(bağlı) olarak yapılan ödemeler : Bir harcamanın müteferri gider olarak maliyet bedeline eklenmesi için yapılan giderin satın alma bedeline veya değer artışı sağlayan gidere bağlı olarak yapılması gerekir. Örneğin, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi 238 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca zorunlu olup , bu uygulama kur farkının emtianın bedeline bağlı bir ödeme olarak değerlendirilmelidir. Danıştay

³ EROĞLU, Nurettin;"Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu", 1989, s.387

bir kararında gayrimenkullerde maliyet bedeline girilen giderler Vergi Usul Kanunu'nda ayrıca sayıldığından ve bunlar arasında finansman giderleri bulunmadığından faiz, kur farkı gibi giderlerin maliyete ilave edilmemesi gerektiği doğrudan gider yazılması gerektiği belirtilmiştir.⁴ Dolayısıyla yargı kararları ile gelir idaresinin bu konudaki görüşü farklıdır.

Maliyet bedeli ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır.

-Gayrimenkuller(VUK 269.madde)

-Haklar

-İşletmede imal edilen veya satın alınan ya da stokta bulunan emtia, hammadde, yarı mamul (VUK 274-275.madde)

-Özel Maliyet Bedeli(VUK 272.madde)

-Demirbaşlar (VUK 273.madde)

-Zirai mahsuller ve hayvanlar (VUK 276-277.madde)

2.5.2.Borsa Rayıcı

Borsa rayıcı,Vergi Usul Kanunu'nun 263'üncü maddesinde, "*gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder.*" şeklinde tanımlanmıştır.

Borsa rayıcı ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır.

-Vergi Usul Kanunu'nun 279'uncu maddesi uyarınca borsa rayıcı bulunan menkul kıymetler

-Yabancı Paralar Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesi uyarınca borsa rayıcı ile değerlendirilir. Ülkemizde serbest döviz borsası olmadığı için değerlemeye uygulanacak kur olarak Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kurun dikkate alınması gerekir. Ülkemizde faaliyet gösteren borsalar ise şunlardır; İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, İstanbul Altın Borsası, Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası, TOBB bünyesindeki zirai ürünler ve hayvan borsaları.

-Veraset ve İntikal Vergisi'nde hisse senedi ve tahviller

2.5.3.Tasarruf Değeri

Tasarruf değeri," bir iktisadi kıymetin değerlendirilme

gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir" şeklinde Vergi Usul Kanunu'nun 264'üncü maddesinde tanımlanmıştır. Bu tanımda sahibi için arz ettiği değer denilmek suretiyle subjektif bir değerlendirme ölçüsü belirlenmiştir. Ancak örneğin, vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklarda senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinin uygulanacağı şeklinde Vergi Usul Kanunu'nun 281'inci maddesinde objektif bir düzenleme yer aldığından subjektiflik ortadan kalkmaktadır. Dolayısıyla tasarruf değeri kişiden kişiye değişen subjektif ölçülere göre değil, objektif esaslara göre belli edilir.

Yukarıda yapılan tasarruf değeri ile ilgili açıklamalar Türk parası ile düzenlenmiş senetli alacak ve borçlar için geçerlidir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesinde yabancı para ile olan senetli alacak ve borçlar için tasarruf değeri ölçüsünün kullanılabilmesi ve borsa rayıcının esas alınması gerektiği belirtilmiştir.

Tasarruf değeri ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler ise şunlardır.

-Mevduat veya kredi sözleşmelerine bağlı alacak ve borçlar

-Vadesi gelmemiş olan senede bağlı ticari alacak ve borçlar

-Banka, banker ile sigorta şirketlerinin alacak ve borçları

Tasarruf değeri, uygulanması ihtiyari bir ölçü olmakla beraber, Vergi Usul Kanunu'na göre bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri açısından bu kuruluşların alacak ve borçları yönünden tasarruf değeri ölçüğünün uygulanması zorunludur. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı ticari alacak ve borçlar için mükellefler tasarruf değeri ölçüsü kullanmak istemedikleri takdirde, senetli alacak ve borçlarını mukayyet değer ölçüsü ile değerlendirme yapmak zorundadırlar.

2.5.4.Mukayyet Değer

Mukayyet değer, Vergi Usul Kanunu'nun 265'inci maddesine göre,*bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.* Burada

⁴ Danıştay Vergi Dava Dairesi 27.12.2002 tarih ve E:2002/163, K:2002/542 sayılı kararı

önemli olan bir husus, mukayyet değer ile muhasebe değerinin birbirine karıştırılmaması gerektiği hususudur. Zira mukayyet değer; bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarına alındığı (yazıldığı) ilk bedel olduğu halde, muhasebe değeri; iktisadi kıymetin kayıtlı değerinden, onu düzelten unsurların indirilmesinden sonra bulunan değeri, ifade eder. Örneğin; Satın alınan bir sabit kıymetin alınışında yapılan ilk kaydı mukayyet değer, aynı sabit kıymetin muhasebe değeri ise gösterilen değerden, amortismanların düşülmesinden sonra kalan tutardır.⁵

Mukayyet değerle değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır.

-Senetsiz alacak ve borçlar(çekler dahil)(VUK 281 ve 285.madde)

-Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar (VUK 282.madde)

-Aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri(VUK 283.madde)

-Karşılıklar

2.5.5.İtibari Değer

İtibari Değer, Vergi Usul Kanunu'nun 266'ncı maddesine göre, *her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı değerdir.*

İtibari değerle değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır.

-Kasa mevcudu(yabancı paralar hariç) (VUK 284.madde)

-Bedelsiz iktisap edilen hisse senetleri

-Eshamli şirketler ve iktisadi kamu müesseselerince çıkarılan tahviller(VUK 286.madde)

İtibari değerle değerlendirilmesi gereken hisse senedi ve tahviller şirketlerin kendilerinin ihraç ettiği hisse senedi ve tahvillerdir. İşletmelerin, aktifinde başka kurum veya kişilerin ihraç ettiği hisse senedi ve tahvillerin bulunması halinde alış bedeli ile değerlendirilir. Ayrıca Veraset ve İntikal Vergisi'nde, hisse senetlerinin mükelleflerce yapılan değerlendirilmede borsa rayıcı , tahvillerde ise itibari değer esas alınır. Eğer hisse senetleri için borsa rayıcı ile değerlendirilme imkanı olmazsa, itibari değer ile değerlendirilme ya-

pılır.

2.5.6.Rayıç Bedel

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 266'ncı maddesine göre rayıç bedel, *bir iktisadi kıymetin değerlendirilme günündeki normal alım satım değeridir.* Veraset ve İntikal Vergisi ile finansal kiralama işlemlerinde de dolaylı olarak rayıç bedel ölçüsü kullanılır.Veraset ve İntikal Vergisi'nde menkul mallar ve gemilerin rayıç bedelle değerlendirileceği belirtilmiştir.

2.5.7.Vergi Değeri

Vergi Usul Kanunu'nun 268'inci maddesine göre vergi değeri, *bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir.* Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi 1.1.2002 tarihi itibarıyla değişmiş olup, vergi değeri binalar için Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıkları tarafından belirlenen bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri , arsa ve araziler içinse Takdir komisyonlarınca belirlenen değerlerdir. Söz konusu kanunun değişmeden önceki halinde vergi değeri, emlak vergisinin mevzuuna giren bina ve arazinin rayıç bedeli şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla rayıç bedelin bina ve arazinin vergi değeri olarak tanımlamak doğru olmaz.

Vergi değerinin geçerli olduğu durum, dolaylı bir şekilde olmaktadır. Vergi değerinin geçerli olduğu bina ve arazide normal değerlendirilme ölçüsü maliyet bedeli veya bazı hallerde de emsal bedelidir.Örneğin, işletme sahibinin kendisinin inşa ettiği binanın maliyetini kayıtlardan tespit etme imkanı olmadığı zaman emsal bedeli esas alınır. Eğer, bina ve arazi maliyet bedeli veya bazı hallerde emsal bedeli ile değerlendirilemezse, bu gibi durumlarda vergi değeri ölçüsü kullanılır.⁶ Ancak işletmeye dahil duran varlık şeklindeki bina ve arazilerin , Vergi Usul Kanunu'nun özel haller başlıklı 289'uncu maddesine göre kendi ölçüsü olan maliyet bedeli ile değerlendirilmesine imkan bulunmayan hallerde vergi değeri ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Ayrıca Veraset ve İntikal Vergisi'ne göre gayrimenkuller vergi değeri ile değerlendirilir.

⁵ EROĞLU, Nurettin; a.g.e.,1989, s.390

⁶ EROĞLU, Nurettin; a.g.e.,1989, s.392

2.5.8.Emsal bedeli ve emsal ücreti

Emsal bedel Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesi hükmünde;"Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir..." şeklinde tarif edilmiştir. Kanun maddesinde kullanılan mal tabirini emtia kavramından farklı düşünmek gerekir.Emtia , alım satımı yapılan iktisadi kıymeti ifade eder. Oysa mal daha geniş anlamlıdır ve emtia dışında makine, sabit kıymet gibi iktisadi kıymetleri de kapsar.

Emsal Bedel bir malın işletmenin faaliyet dönemindeki satış bedeli, alış bedeli, ya da maliyet bedeli değil, değerlendirme gününde kendisine emsal olabilecek kıymetlerin satış bedelidir. Emsal bedeli, rayiç bedelden ayırt eden özellik aynı niteliklere sahip bir malın satılması halinde oluşacak fiyatın esas alınmasıdır. Bir başka ifade ile emsal bedelde "kaçta satılırım?" sorusunun cevabı değerlendirme ölçüsü iken rayiç bedelde "piyasa değeri nedir?" sorusunun cevabı değerlendirme ölçüsü olmaktadır.⁷

Emsal ücreti ise, Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinin son fıkrasında, " ücretle yapılan imalatın ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde emsal bedeli ölçüleri esas alınır" şeklinde düzenlenmiştir. Örneğin, bir terzi diktiği elbise için emsal ücret tespit edilmesi gerektiği durumda, önce ortalama satış fiyatı esasına, bu uygulanamazsa maliyet bedeli esasına bu da mümkün değilse takdir esasına göre belirlenir.

Değeri düşen mallar dışında kalan iktisadi kıymetlerin emsal bedel ile değerlendirilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 289'uncu maddesi gereğince, borsa rayici ve mukayyet değerlerinin bulunmaması gerekmektedir.Emsal bedeli ile değerlendirilmesi gere-

ken iktisadi kıymetler şunlardır.

2.5.8.1.Emsal Bedelin Tespit Şekilleri

Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci madde hükmüne göre emsal bedeli; ortalama satış fiyatı, maliyet bedeli ve takdir esası olmak üzere üç esasa göre tespit edilir.Emsal bedel tespit edilirken bu sıranın izlenmesi zorunludur. Emsal bedelinin birinci sıraya göre tespit edilmesi mümkün bulunduğu halde, ikinci sıraya göre emsal bedeli belirlenemez. Ancak, aynı kanununun 267'nci madde 7'nci fıkrasına göre, yargı mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zira-i kazanç ölçülerini tespit eden karamamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçtiğinden dolayı yukarıda belirtilen sıraya tabi olmaksızın öncelikle uygulanır.

Emsal bedeli tespiti için uygulanacak esaslar sırasıyla aşağıda ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

2.5.8.1.1.Ortalama Fiyat Esası(Birinci Sıra)

Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci madde 3'üncü fıkra hükmünde;" Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olması şarttır." ortalama fiyat esası düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda Emsal bedel ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler	Gelir Vergisi Kanunu'nda emsal bedel ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler	5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda emsal bedel ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler	Katma Değer Vergisi Kanunu'nda emsal bedel ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler
1. Satış bedeli, maliyet bedelinden %10 ve daha fazla düşükük gösteren ticari ya da mamul emtialar (VUK 274.madde)	1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektiikleri aynı değerler (GVK 41/1.madde)	1. Kurumlar Vergisi mükelleflerinin aynı olarak bağladıkları, maliyet bedeli ve kayıtlı değeri bulunmayan mal ve haklar (KVK 10.madde)	1. Belgisiz mala ilişkin alış belgelerinin ibraz edilmemesi halinde, bu mal ve hizmetlerin emsal bedeli esas alınır. (KDVK 9.madde)
2. Maliyet bedelinin tespitinin mümkün olmadığı, zirai işleme dahil hayvanlar (VUK 277.madde)	2. İşin terki halinde, işletme sahibinin efatura edilerek işletmeden çekilmesi gereken iktisadi kıymetler (GVK 41/1.madde)	2. Kurumların tasfiyesinde hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan değerler (KVK 17.madde)	2. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin paradan başka aynı değer olması (KDVK 27/1.madde)
3. Kıymeti düşen mallar (VUK 278.madde)	3. Zirai işletme hesabı esasına göre hasılat (GVK 56.57.maddeler)	3. Devir, bölünme ve hisse dağılımı (KVK 20/3.madde)	3. Bedelin emsal bedele nazaran açık şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün sebebinin haklı şekilde izah edilemediği durumlarda (KDVK 27/2.madde)
4. Özel haller (VUK 289.madde)	4. Çeşitli ücretin tespitinde, hizmet erbabına değişik şekillerde sağlanan menfaatler (GVK 63.madde)		
5. Ticari Sermaye (VUK 292.madde)	5. Aynı olarak tahsil edilen kira (GVK 72.madde)		
6. Menkul mallar ve gemiler (VUK 293.madde)			
7. Eşyam, tahvilat ve yabancı paralar (VUK 294.madde)			
8. Haklar (VUK 296.madde)			

⁷ Özyer Mehmet Ali;"Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulanması ", Ocak 2003, 2.Baskı,s.408,409

Ortalama fiyat esası ancak aynı cins ve neviden mallar için uygulanabilir.Örneğin, çimento, demir,şeker,un gibi misli nitelikli mallar böyledir.Dolayısıyla aynı neviden olmakla birlikte kalitesi aynı olmayan veya işletme sahibinin fiyat farklılaştırmasına gittiği ürünlerde de bu usul uygulanamaz.Örneğin, kristal şeker için küp şekerin fiyatı esas alınmaz.Aynı kalitede olmakla birlikte fiyatın farklı uygulandığı inşaat işlerinde bu esas uygulanamaz.⁸ örneğin, birinci kat dairenin fiyatı ile üçüncü kat dairenin fiyatı birbirinden farklı olduğundan ortalama satış fiyatı usulüne göre emsal bedeli uygulayamaz.

Bu esasın uygulanabilmesi değerlemenin yapılacağı ayda veya bir önceki ya da bir daha önceki ayda aynı maldan satış yapılması şartına bağlıdır. Ayrıca emsal olarak alınacak malın miktarı, emsal bedeli belli edilecek mal miktarının %25'inden az olmaması gerekir.

2.5.8.1.2.Maliyet Bedeli Esası(İkinci Sıra)

Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci madde 4'üncü fıkra hükmünde; "Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder." şeklinde maliyet bedeli esası düzenlenmiştir.

Bu esas maliyet bedeli bilinen ve sürekli olarak alım satımını yapılan mallar için uygulanabilir. Tanımda adı geçen maliyet bedeli Vergi Usul Kanunu'nun 262'inci maddesinde yer almaktadır.

Maliyet bedeline göre tespit edilecek emsal bedel, kayıt dışı satış hasılatının belirlenmesinde kullanılamaz.⁹ Kayıt dışı bırakıldığı tespit edilen hasılat için inceleme elemanınca bu hükme dayanılarak düzenlenen rapora istinaden tarh edilen vergiyi, gü-

nümüz koşullarında satın alınan emtianın %3 kârla satılmasının mümkün olmayacağı gerekçesiyle onayan vergi mahkemesi kararı Danıştay 4 üncü daire-since; "İnceleme elemanınca, toptan gıda maddeleri ticaretiyle uğraşan davacı şirketin 1989 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu yıl içinde satılan emtianın maliyet bedeline değerlemeye ilişkin olan Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinde öngörülen %5 kâr oranının uygulanması sonucu bulunan matrah farkı üzerinden vergi salınmış, ceza kesilmiştir. Sözü edilen madde emsal bedelin belirlenmesine ilişkin olup, emtianın satış bedelini tespit etmek için kullanılabilir bir ölçü olarak kabul edilebilir ise de bir malın satış bedelinden maliyet bedelinin düşülmesiyle bulunan tutar gayri safi kâr olacağından işletmenin gideri nazara alınmadan bu miktar üzerinden matrah tespiti yerinde değildir. Bu husus göz önüne alınarak yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir." Gerekçesi bozulmuştur.¹⁰

Söz konusu konuyla ilgili ince elemanınca düzenlenen raporlarda genelde kaydi envanter zaman kaybına yol açtığı düşüncesiyle gayri safi kârlılık oranı ile kayıt dışı hasılat tespit edilme yoluna gidildiği görülmektedir. Örneğin mükellef kurumun stok değerlemesini ortalama maliyet yöntemine göre yaptığını varsaydığımızda, emtianın alış tutarını miktarına oranlayarak birim fiyat bulunur. Belgesiz satış miktarı ile birim fiyat çarpıldığında belgesiz satılan malın maliyet bedeli bulunur. Bu tutara gayri safi kârlılık oranını uygulayıp eklediğimiz zaman kayıt dışı hasılat tutarına ulaşırız. Dolayısıyla gayri safi kârlılık oranını burada kullanabiliriz.

Danıştay kararına göre gayri safi kârlılık oranı yeterli olmadığı giderlerin de dikkate alınması gerektiği belirtildiğinden , eğer envanter yapma imkanı yok ise benim görüşüme göre faaliyet kârı oranı esas

⁸ ÖZYER, Mehmet Ali; a.g.e.,s.409

⁹ ÖZYER,Mehmet Ali; a.g.e.,s.411

¹⁰ Danıştay Dördüncü Dairesinin E:1995/3687, K:1996/3676 sayılı ve 14.10.1996 tarihli kararı.

alınmalıdır. Bu oran faaliyet kârının net satışlara oranlanmasıyla bulunur.

2.5.8.1.3. Takdir Esası (Üçüncü Sıra)

Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci madde 5'inci fıkraya hükmünde; "Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz." şeklinde takdir esası düzenlenmiştir.

Takdir yolu ile emsal bedel tespiti, ortalama fiyat ve maliyet bedeli esasının uygulanmadığı hallerde, mükellefin müracaatı ya da idarenin talebi ile yapılır. İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı dava açma hakkı bulunduğu için, takdir komisyonu kararlarına karşı da dava açma hakkı saklıdır. Ancak takdir komisyonu kararıyla tespit edilen emsal bedellerine karşı açılan davalar, verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz. Fakat takdir edilen emsal bedel yerine bu bedele istinaden yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalar, verginin tahakkuk ve tahsilini durdurur.¹¹

2.5.9. Vergi Usul Kanunu'nun 261'inci maddesinde sayılan ölçüler dışındaki değerlendirme ölçüleri

-Alış bedeli : Vergi Usul Kanunu'nun 279'uncu maddesinde yer alan menkul kıymetler için geçerlidir.

-Alış emsal bedeli: İlk defa bilanço esasında gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetine girecek olanlar, açılış bilançolarını ve envanterlerini düzenlerken, maliyet bedeli ile değerlendirilmesi icap eden kıymetlerin bu bedeli bilinmiyorsa maliyet bedeli yerine, bizzat kendilerince belirlenecek alış emsal bedelini değerlemede esas alınmalıdır. Alış emsal bedeli

li fazla olursa vergi ziyayı veya usulsüzlük cezası uygulanmaz. (VUK Geçici 4.madde)

-Finansal kira ödemelerinin bugünkü değeri (VUK Mükerrer 290.madde)

-Ortalama perakende satış fiyatı: Hizmet erbabına hizmet karşılığı verilen ayınlar verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatına göre değerlendirilir. (GVK 63.madde)

-Tapu siciline kayıtlı bedel: Vergiye matrah olan servet değerlemesinde tapuda kayıtlı hak için uygulanır. (VUK 296.madde)

3.SONUÇ

İşletmenin varlıkları ve kaynaklarının muhasebe kayıtlarındaki değerlerinde, doğal, ekonomik ve teknik nedenlerle değişimler olabilir. Örneğin; hammaddelerin yarı mamule yarı mamulünde mamul maddeye dönüşmesi, malların bozulma, çürüme, yangın gibi sebeplerle değer kaybetmesi, bazı alacakların şüpheli hale gelmesi, sabit kıymetlerin aşınma ve yıpranma vs. nedenlerle değerini kaybetmesi gibi.

Böyle bir durumda, değişimler muhasebe kayıtlarına yansıtılmadığı zaman bilançodaki değerler işletmenin gerçek durumunu yansıtmayacaktır. Dolayısıyla fiili durum ile gerçek durum arasındaki uyumsuzluğu gidermek amacıyla belli zamanlarda sayım yapmak suretiyle miktarı tespit edilen iktisadi kıymetlerin Vergi Usul Kanunu'nun 258-330'uncu maddeleri uyarınca değerlendirilmesi yapılır. Değerleme ölçüleri değerlendirme sonucunu etkilemede ve vergi matrahını belirlemede önemli olduğu için, yazımızda değerlendirme esasları genel olarak açıklanmış olup, nelerin değerlendirme konusu yapılacağı, değerlemenin zamanının ne olacağı ve iktisadi kıymetlerin hangi değerlendirme ölçüleri ile değerlendirileceğine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

¹¹ 2007 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, s.897

4.KAYNAKÇA

- 1."2007 Beyanname Düzenleme Kılavuzu",Hesap Uzmanları Derneği Yayını
- 2.EROĞLU,Nurettin;"Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu",1989
- 3.ÖZTÜRK,Bünyamin; "Vergi ve muhasebe uygulamaları açısından dönem sonu envanter ve değerlendirme işlemleri", Mali Pusula Dergisi eki
- 4.ÖZYER,Mehmet Ali; "Açıklama ve örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması",Ocak 2003, 2.baskı
- 5.YILMAZ,Kazım; "Değerleme:Anlamı,zamanı ve değerlendirme ölçüleri",Vergi Dünyası Dergisi,sayı 292,Aralık 2005
- 6.Danıştay Vergi Dava Dairesi 27.12.2002 tarih ve E:2002/163,K:2002/542 sayılı kararı
- 7.Danıştay 4.Daire E:1995/3687, K:1996/3676 sayılı ve 14.10.1996 tarihli kararı