

DEĞERLEME İLE EMSAL BEDELİ VE EMSAL ÜCRETİ UYGULAMASINA BİR BAKİŞ



Ülker Mavral
Vergi Denetmeni

I- GİRİŞ

Bilindiği üzere Anayasamızın "Temel Hak ve Ödevleri" başlıklı 73 ncü maddesinde verginin hukuksal kavramı aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

"Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır."

Yukarıdaki kavramları ile Anayasamız devletin varlığını devam ettirebilmesi için kişilerin kamu harcamalarını karşılamak üzere maddi güçlerine göre vergi ödemek zorunda olduklarını hüküm altına almıştır.

Anayasamız, kişilerin vergi ödeme gücünün belirlenmesi şekli de tanımlanan vergi yükünün aynı zamanda yasalara uygun, kişiler arasında dengeli dağılımı olan, adalet ve eşitlik prensiplerine dayanan, maliye politikasının sosyal amacına hizmet eden bir araç olarak verginin hukuk kuralları içerisinde alınacağı prensibini de ortaya koymuştur.

Bu prensiplerin gerçekleşmesi ise, vergiye esas teşkil eden vergi matrahının doğru olarak saptanması ile mümkündür. İktisadi kıymetlerin herhangi bir şekilde tespiti, vergi matrahının oluşumunu doğrudan etkiler,

Örneğin: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 38 nci maddesinde "Bilanço

esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir.
- İşletmeden çekilen değerler ise, bu farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 nci maddesi hükümlerine uyulur." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere, vergilemeye esas olarak kazancın tespitinde işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerinin bilinmesi gerekir.

Değerlemeye neden gerek duyulduğu konusunu önemine binaen biraz daha açarsak; Her türlü teşebbüsteki iktisadi kıymetler az veya çok hareket halinde bulunur. Yani hammaddeler yarı mamul, yarı mamul maddelerde malul emtia haline gelirler. Demirbaş, alet, edevat, makinalar nakil vasıtaları ve benzerleri ile gayrimenkuller, işletmede kullanılmalarından dolayı zamanla yıpranır veya onarılamaz bir hale gelebilirler. Yine zamanla borç ve alacak miktarlarında artma veya azalma meydana gelebileceği gibi, emtia, bina, arsa ve arazinin veya diğer kıymetlerin değerlerinde de artma ya da azalmalar olabilir.

Bütün bunların neticesinde defterdeki kayıtlarla gerçek değerler birbirine uymaz hale gelir. Başka bir ifade ile, belli dönemler sonunda çıkarılan bilançodaki kıymetler ile gerçekte var olan kıymetler ile gerçekte var olan kıymetler birbirine uymazlar. Dolayısıyla bilançoda gözüken değerler gerçeği yansıtmaktan uzak kalırlar. Bilançodaki değerlerin gerçeği-yansıtması için belli zamanlarda sayım yapmak suretiyle miktarı tespit edilen iktisadi varlıkların belli bir para birimi ile değerlemeye tabi tutulması gerekir.

Değerlemede kullanılan usul ve ölçüler değerlendirme sonucunu büyük ölçüde etkiler. Değerleme güdülen amaca göre çeşitli usul ve ölçüler kullanılarak yapılabilir. Ticari bir bilançonun tanzimi için kullanılan usul ve ölçüler ile mali bir bilançonun tanzimi için kullanılan usul ve ölçüler farklıdır. Türk Ticaret Kanununa göre yapılan değerlendirme amaç, üçüncü kişilerin hak ve menfaatlerinin korunmasıdır. Bu nedenle, Türk Ticaret Kanununda işletme sermayesinin bir şeklinde işletme sahiplerine aktarılmasını önleyici hükümler mevcuttur. Bu amaca yönelik olarak ticari bilançonun düzenlenmesinde; sermaye şirketlerinin işletmenin aktif varlıklarını en aşağı tutarlarla değerlendirme yapmaları esaslı kabul edilmiştir.

Mali bilançonun düzenlenmesinde; yani vergi matrahının tespiti amacıyla yapılacak değerlemede ise; VUK.nunun değerlemeye ilişkin hükümleri uy-

gulanır. Bu hükümlere göre değerlendirme objektif usul ve ölçüler kullanılarak yapıldığından değerlemede şahsi düşünceler ve keyfi davranışlar nazara alınmamış olur. Vergiye tabi kazancın saptanmasında objektif ölçülerden hareket edildiğinde, eşitlik sağlandığından verginin kanuniliği prensibine de uygun davranılmış olur.

Yukanda açıklandığı gibi, vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetler vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda değerlemeye tabi tutulmaz veya yanlış değerlemeye tabi tutulursa; bu durum vergi kayıplarına yol açar.

II- DEĞERLEME İLE İLGİLİ HÜKÜMLER :

A- DEĞERLEMENİN TARİFİ :

VUKanunu'nun 3 ncü kitabının "Değerleme Bölümünde" değerlemenin usul ve esasları belirlenerek 258 nci maddesinde değerlemenin tanımı "Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir." şeklinde yapılmıştır.

Bu tanımlamadan da anlaşılacağı üzere değerlemede iki kavram mevcuttur. Birincisi takdir, ikincisi tespittir.

Takdir, bir kıyas ve tahmin metodudur. Tespit ise, değerlendirilecek iktisadi kıymetin gerçek bedelinin saptanmasıdır.

İktisadi kıymet kavramı ise; bir işletmeye dahil olsun olmasın, her türlü menkul ve gayrimenkul mallar ile alacak, borç ve hakları ifade eder. Yani iktisadi kıymet, para ile temin edilebilen ve fiyatı olan her şeyi ifade eder. Bir ticaret ve sanayii işletmesinin mevcutları, alacakları ve borçları ile hakları işletmeye dahil olan kıymetleridir. Bir işletmeye tahsis edilmemiş olan iktisadi kıymetlerse her türlü özel servetleri, ev eşyası, işletme dışındaki hisse senedi tahvil ve tescile tabi haklardır.

Vergi matrahının hesaplanması amacıyla yapılan değerlendirme iki kısımda ele alınabilir.

a) Vergi matrahının tespitinine ilişkin yapılan değerlemede, işletmenin aktif ve pasif hesaplarında kayıtlı bulunan iktisadi kıymetlerin belli bir tarihte envanteri yapılmak suretiyle miktarı bulunur, daha sonra da bu iktisadi kıymetlerin değerleri tespit ve takdir olunur. Bu nevi değerlemeye gelir ve kurumlar vergisi bakımından, işletmelerde hesap dönemi sonunda yapılan değerlendirme örnek gösterilebilir.

b) Mali veya genel anlamda yapılan değerlemede ise; bir işletmeye dahil olsun veya olmasın bütün menkul ve gayrimenkul malların, alacakların borç-

ların ve hakların belli zamanlarda miktarı tespit edilerek, bu iktisadi varlıkların değerleri takdir edilir. Bu nevi değerlendirme işlemine veraset ve intikal vergisi bakımından yapılan değerlendirme örnek olarak gösterilebilir.

B- DEĞERLEME GÜNÜ :

213 sayılı VUK.nun 259 ncu maddesinde; "Değerleme Günü" başlığı altında "Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur." hükmüne yer verilmiştir.

Bu madde hükmünde değerlemenin yapılacağı gün için belli bir tarih verilmemiş, sadece özel kanunlara atıfta bulunulmuştur.

Bu nedenle değerlendirme günü her vergi bakımından özel vergi kanunlarında yazılı hükümlere göre belirlenecek, değerlendirme belirtilen günlerde yapılacaktır.

Aynı kanunun 185 nci maddesinde ise "envanter defterine her işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap dönemi sonunda çıkarılan envanterler ve bilanço kaydolunur ve bu tarihe "bilanço günü" denir. ..." hükmüne yer verilerek gelir ve kurumlar vergisinde değerlendirme zamanı, yani değerlemenin yapılacağı günün envanter günü olacağı, diğer bir ifade ile hesap döneminin kapatıldığı günün bilanço günü olarak düşünülmesi ve iktisadi kıymetlerin o gün itibarıyla değerlendirilmesi gerekeceği belirtilmiştir.

Yine, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10'ncu maddesinde de, ölüm tarihi itibarıyla intikal eden menkul ve gayrimenkul malların VUK.nun değerlemeye ilişkin hükümlerine göre belirleneceği, 11 nci maddesinde ise; Veraset ve İntikal Vergisine konu olacak malların değerlendirme gününün miras yoluyla vukubulan intikallerde mirasın açıldığı, diğer suretle vaki intikallerde malların hukuken iktisap edildiği gün olarak belirtilmiştir. Diğer bir ifade ile, veraset ve intikal vergisinde değerlendirme günü, mirası bırakanın ölüm tarihi, veya intikalin hukuken geçerli olduğu tarihtir.

Veraset ve İntikal Vergisi ile Emlak Vergisi kanunlarına konu olan değerler idare tarafından belirlenmişse; tarhiyat matrahına esas alınacak değerler, idarece tespit yapıldığı günün değerleridir.

C- DEĞERLEME ESAS :

VUKanunu'nun 260 ncı maddesinde "Değerlemede iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir." şeklinde hükme yer verilmiştir.

Bu hükümden de anlaşılacağı üzere; değerlendirme prensip olarak, iktisadi kıymetlerin her biri tek başına nazara alınmak suretiyle yapılır. Değerleme yapılırken iktisadi kıymetlerin, gayrimenkul, demirbaş, nakil vasıtaları, makine ve tesisler olarak değil de cins ve nev'i olarak değerlemeye tabi tutulması gerekir. Değerlemenin takribi ve tahmini değil, değerlendirilecek iktisadi kıymetlerin cinsi ve nev'i varsa kalitesi de dikkate alınarak kesin tespitlere dayanılarak yapılır.

Değerlemede temel ilke iktisadi kıymetlerin tek tek değerlendirilmesi olduğu halde; bunun bazı istisnaları vardır. Teamüle göre aynı cins sayılan mallar ile düşük kalitedeki müteferrik mallar toplu olarak değerlendirilir. Aynı cins içinde nevi, tip ve şekil farklılıkları olabilir. Nevileri çeşitli ise bunları ayrı ayrı değerlemek gerekir. Teamüle göre çeşitli neville aynı cins olarak telakki edildiğinde bir ayırım yapılmadan toplu olarak değerlendirilir: Örneğin; cinsi aynı olan rengi farklı olan kazakların fiyatları aynı ise topluca değerlendirme yapmak mümkündür. Ayrıca, teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan düşük kıymetli müteferrik eşyanın değeri tahmini olarak tespit edilir.

D- DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ :

Değerlemede iktisadi varlığın türüne ve özelliğine göre değişik değerlendirme ölçüleri kullanılır. Değişik değerlendirme ölçülerinin kullanılması idari bir olaydır.

VUKanunu'nda ve diğer vergi kanunlarında yer alan değerlemeye ilişkin hükümlerde her bir vergi türünde her bir iktisadi kıymet için hangi değerlendirme ölçülerinin tatbik edileceği ayrı ayrı belirtilmiştir.

VUKanunu'nun 261 nci maddesine göre Değerleme iktisadi kıymetlerin nevi ve mahiyetine göre aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır.

- 1- Maliyet Bedeli
- 2- Borsa Rayici
- 3- Tasarruf Değeri
- 4- Mukayyet Değeri
- 5- İtibari Değeri
- 6- Vergi Değeri
- 7- Rayiç Bedel
- 8- Emsal Bedeli ve Ücreti

Bu maddede sayılmayan bazı değerlendirme ölçüleri de mevcuttur. Örneğin; "Satın Alma Bedeli" birçok kanun maddesinde geçmekle beraber sadece

Türk ve Yabancı Esham ve Tahvilat için değerlemeye ölçü alınabilmektedir. (VUK. mad.279) Bununla beraber bazı malların maliyet bedelleri de sadece satın alma bedelinden ibaret bulunmaktadır.

Öteyandan, GVKanunu'nun 63'ncü maddesine göre "Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki 'ortalama perakende fiyatlara' göre değerlendirilir,

Yine, VUKanunu'nun 263'ncü maddesinin son paragrafında "Ortalama rayiç" borsa rayiçinin uygulanmadığı hallerde dikkate alınabilecek bir değerlendirme ölçüsü olarak ifade edilmiştir.

VUKanunu ile getirilen değerlendirme ölçüleri, ihtilafsız ve kolaylıkla tatbiki mümkün olan objektif ölçülerdir. Bu hükümlerde şahsi ve keyfi maksatlara mücadele eden farazi ve müphem usullere yer verilmemiştir. Bu ölçüler bir işletmeye dahil olan iktisadi kıymetlere uygulanabileceği gibi, işletmeye dahil edilmemiş servete dahil iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesinde ve tatbik edilir.

Bu ölçüler VUKanunu'nun 262 ve müteakip maddelerinde tek tek açıklanmıştır.

1- MALİYET BEDELİ :

VUKanunu'nun 262'nci maddesinde Maliyet Bedeli "İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi, veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

Bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi, bunların mülkiyetinin elde edilmesi ile olur. Yani iktisaptan maksat, satın alma, imal etme, inşaa veya istihsal suretiyle bir şeye malik olmaktır. Bu esasa göre iktisadi kıymetlerin elde edilmesi için yapılan her türlü ödemeler ve giderlerin toplamı, maliyet bedelini meydana getirir. Bu bedel, emtianın satın alma bedeli ile emtianın işletmeye gelinceye kadar ödenen komisyonlar, taşıma ve sigorta giderleri ve benzeri harcamaların toplamıdır.

Bir iktisadi kıymetin değerinin artırılması için yapılan ödemeler ile buna bağlı olarak yapılan giderler maliyet bedeline ilave edilir. Ancak, bu nevi ödeme ve giderlerin maliyet bedeline ilave edilebilmesi için iktisadi kıymetin değerini devamlı olarak artırılması gerekir. VUKanunu'nun 272'nci maddesinde de belirtildiği üzere, Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek ve değiştirmek suretiyle artıran giderlerle bir motorlu nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler iktisadi kıymetin bedeline ilave edilir.

İktisadi varlığın değerini devamlı olarak artırmayan normal bakım tamir ve temizleme vs. gibi giderler maliyete ilave edilmez ve ilgili yılda gider yazılır.

Maliyet bedeli ölçüsü ile değerlendirilecek olan ve işletmeye dahil bulunan iktisadi kıymetler genel olarak;

- Gayrimenkuller (VUKanunu'nun 269'ncü maddesine göre gayrimenkullerin mütemmim cüzü ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ve gayrimaddi haklarda gayrimenkuller gibi değerlendirilir)

- Emtia,
- Demirbaş Eşya,
- Özel Maliyet Bedeli,
- Zirai Mahsuller ve hayvanlar,

dır.

2- BORSA RAYİCİ:

VUKanunu'nun 263'ncü maddesinde Borsa Rayici "Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder.

Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen illerde, son muamele günü yerine değerlemeye tekaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldırılmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir." Şeklinde hükme bağlanmıştır.

VUKanununda, borsa rayici ile değerlendirme aşağıdaki haller için öngörülmüştür. Yabancı paralar genel olarak borsa rayici ile değerlendirilir. Ancak, uygulamada ülkemizde yabancı paralar Maliye Bakanlığınca ilan edilen resmi kurlara göre değerlemeye tabi tutulmaktadır.

- İktisadi işletmeye dahil bulunan yabancı paralar,
- İktisadi işletmeye dahil bulunan yabancı para ile olan alacaklar ve borçlar,
- Yabancı para ile elde edilen ücret, serbest meslek kazancı, ile menkul ve gayrimenkul sermaye iradları, (GVK. mad. 63, 67, 72, 79)

3- TASARRUF DEĞERİ :

VUKanunu'nun 264'ncü maddesinde Tasarruf değeri, "Bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arzettiği gerçek değerdir." şeklinde hükme yer verilmiştir.

VUKanununda tasarruf değeri ile değerleme, sadece senetli alacak ve borçların değerlendirilmesi için geçerlidir. Değerlemenin ne şekilde yapılacağı ise yine aynı kanunda düzenlenmiş objektif ölçülere bağlanmıştır.

Türk parası ile düzenlenmiş bulunan senetli alacak ve borçlar tasarruf değeri ile, yabancı ülke parası ile senetli veya senetsiz alacak ve borçlar borsa raiyi ölçüsü ile değerlendirilir.

Bir malın tasarruf değeri mali kann belirlenmesinde dikkate alınmamaktadır.

4- MUKAYYET DEĞER :

VUK.nun 265'nci maddesinde Mukayyet Değer "Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir." şeklinde hükme yer verilmiştir.

Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarına alındığı ilk bedel olduğu halde, muhasebe değeri iktisadi kıymetin kayıtlı değerinden, onu düzelteren unsurların indirilmesinden sonra bulunan değeri ifade eder. Örneğin: Bir iktisadi kıymetin alındığında yapılan ilk kayıt mukayyet değeri, aynı iktisadi kıymetin amortisman ayrıldıktan sonra kalan değeri ise muhasebe değerini gösterir.

Mukayyet değer ölçüsünün uygulanacağı iktisadi kıymetler ise genellikle şunlardır.

- Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri, (VUK.md.282)
- Peştemallıklar, (VUK.md.282)
- Aktif geçici hesap kıymetleri, (VUK.md.283)
- Pasif geçici hesap kıymetleri, (VUK.md.287)
- Karşılıklar (Amortismanlar kendi özel hükümlerine tabidir.)
- Senetsiz alacak ve borçlar (VUK.md.281-285)
- Banka, banker ve sigorta şirketleri dışında kalan işletmelerin tasarruf değeri ölçüsünü uygulamadıkları yani reeskonta tabi tutmadıkları senetli alacak ve borçlardır.

- Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa göre intikal eden tescile tabi haklar,

5- İTİBARI DEĞER:

VUK.nun 266'ncı maddesinde itibari değer "her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir." şeklinde hükme yer verilmiştir.

İtibari değerle değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır.

- Kasa Mevcudu (Yabancı paralar hariç) (VUK.md.284)
- Eshamlı şirketlerce ihraç edilen hisse senetleri,
- Eshamlı şirketlerle iktisadi kamu müesseseleri tarafından ihraç edilen tahvillerdir. (VUK.md.286)

İktisadi işletmelere dâhil, başka şirket ve müesseselere ait esham ve tahvilleri değerlemede, değerlendirme ölçüsü alış bedelidir.

İtibari değer ayrıca, veraset ve intikal vergisi uygulamasında, mükelleflerce yapılan değerlendirilmede, tahvilat ve borsa rayiçi olmayan hisse senetleri için esas alınır.

6- RAYİÇ BEDEL :

VUK.nun mükerrer 266'ncı maddesinde Rayiç Bedel "Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir." şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi sistemimizde yer alan rayiç bedel esası daha çok bina ve arazinin değerlendirilmesinde kullanıldığından, veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisi uygulamasında kullanılmaktadır.

Emlak vergisi kanunun kapsamına giren gayrimenkullerin beyan edilecek değeri rayiç bedelden az olamaz. Veraset ve İntikal vergisi kanununa göre veraset yolu ile intikal eden menkul mallar ve gemiler, tahvilat rayiç bedelle değerlendirilir.

7- VERGİ DEĞERİ :

VUK.nun 268'nci maddesinde Vergi Değeri "Bina ve arazinin rayiç bedelidir. Bu bedel Emlak Vergisi Kanunun 29'ncü maddesi ile aynı maddede belirtilen tüzük hükümlerine uygun olarak tespit olunur." şeklinde hükme yer verilmiştir.

Emlak Vergisi Kanununun 29'ncü maddesinde Rayiç bedel; "bina ve arazinin beyan tarihindeki normal alım satım bedelidir." şeklinde tanımlanmıştır.

İktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerlendirilmesi bakımından vergi değeri, maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazinin değerlendirme ölçüsü olması bakımından önem taşır. Buna göre, ticari işletme sahiplerinin, özel mameleklerine dahil, fakat maliyet bedeli bilinmeyen (örneğin; veraset suretiyle veya inşaa suretiyle iktisap edilmiş olanlar) bina ve arazi ticari işletmeye dahil edilmek istendiğinde vergi değeri ile değerlendirilecektir.

8- EMSAL BEDELİ VE EMSAL ÜCRETİ :

213 sayılı VUK.nun 267'nci maddesinde Emsal bedel "gerçek bedeli olmayan, veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir." şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanıma uygun olarak emsal bedel, kanunda sayılanlar dışında bütün kıymetlere uygulanabilecek bir değerlendirme ölçüsüdür. Başka değerlendirme ölçüleri ile değerlemesi mümkün olmayan bütün varlıklar emsal bedeliyle değerlendirilebilir.

Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden aynen aldıkları değerler, VUK.nun 278'nci maddesinde belirtilen nedenlerle iktisadi kıymetlerinde önemli azalış gösteren mallar, maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan döküntü, üstüğü, deşe ve iskartalar, işletmede istihsal edilip tohum yem ve sair suretlerle kullanılan zirai mahsuller, maliyet bedeli belli olmayan hayvanlar, kiracıların özel maliyet bedeli sayılan harcamalarının kira süresinin sonunda mal sahiplerince elde edilmesi halinde kira olarak beyan edecekleri iradlar, emsal bedeli ile saptılır.

Kurumların hissedarlarına hisselerine mahsuben dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan değerler, dağıtımın, devrin, satışın veya iadenin yapıldığı günün emsal bedeli ile değerlendirilir.

87 seri nolu VUK Genel Tebliğine göre Emsal bedeli, emtianın satış bedeli yerine geçecek bir ölçü mahiyetinde olduğundan; emtianın maliyet bedelini veya iptidai maddelerin değerini doğrudan doğruya emsal bedeliyle değerlemek mümkün değildir. Tebliğde yapılan açıklamalar göre konu maliyet bedelinden ayrılmıştır.

Bu sebeple, takdir esasına göre emsal bedeli tayin olunurken, emsal bedelinin bir satış bedeli mahiyetinde olduğu nazara alınarak, takdirlerde kullanılacak bilgilerin satış fiyatına yaklaşıncı vasıfta bulunmasına dikkat edilmesi gerekmektedir.

Emsal bedeli uygulanabilmesi için aşağıda belirtilen üç unsurun bulunması gerekir.

- Değerleme yapılacak olan iktisadi kıymetin gerçek değerinin belli olmaması,
- Değerleme yapılacak olan iktisadi kıymetin gerçek değerinin bilinmemesi,
- Değerlenecek kıymetin gerçek değerinin doğru olarak tespit edilememiş olması,

ve ayrıca, borsa rayici ve mukayyet değerlerinin olmaması gerekmektedir. Örneğin; işletmeye başlanılan veya işletmede kalan bir varlığın gerçek değeri belli olmayabilir veya bilinmeyebilir. Aynı şekilde değerini yitiren bir malın üretim artıklarının gerçek bedeli doğru olarak tespit edilemeyebilir. Bu durumlarda emsal bedeli uygulanır. Yani iktisadi varlığın değeri benzerlerinin değeri ile kıyaslama yapılarak bulunmaya çalışılır.

Esas itibarıyla Türk Vergi hukukunda vergilerin kanuniliği ilkesinin doğal bir sonucu olarak kıyasa yer yoktur, kıyas yasağı vardır. Ancak, bunun istinasi olarak bazı durumlarda VUK.nun 267'nci maddesinde olduğu gibi kanuni kıyas yoluna başvurulmaktadır.

Maddenin tahlilinden de anlaşılacağı üzere, emsal bedeli emsal satış bedelidir. Emsal alınacak satış ise, esas itibarıyla emsal bedelinin değerlendirme ölçüsü olarak kullanılacağı iktisadi işletmeye ait satışlardır. Emsal bedeliyle değerlendirilecek malın değerlendirme gününde satıldığı varsayılır. ve emsaline kıyasla haiz olması gereken değer malın değeri sayılır. Diğer bir ifade ile, emsal bedeli bir malın değerinin aynı cins ve türden malların bedelleri kıyaslanarak bulunan bir değerdir.

EMSAL BEDELİN TESPİT ŞEKİLLERİ :

VUK.nun 267'nci maddesine göre emsal bedeli, ortalama satış fiyatı, maliyet bedeli ve takdir suretiyle belirlenir. Belirlemede bu sıranın izlenmesi mecburidir. Başka bir iradeyle; ortalama satış fiyatı esas uygulaması varken maliyet bedeli esası veya takdir esası uygulanamaz. Birinci sıranın uygulanamaması halinde ikinci sıraya, ikinci sıranın uygulanamaması halinde de üçüncü sıraya göre değerlendirme yapılır. İlk iki sıraya göre değerlendirme bizzat mükellef tarafından yapılırken, üçüncü sıraya göre değerlendirme takdir komisyonu tarafından yapılır. Ancak, yargı organlarının re'sen biçtikleri fiyatlarla, zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararlamelerde yer alan unsurlar sıraya bağlı olmaksızın öncelikle uygulanır.

1- Birinci Sıra (Ortalama Fiyat Esası)

VUK.nun 267'nci maddesinin 3'ncü fıkrasında, "Ortalama Fiyat Esası" 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 olmaması şarttır." şeklinde hükme bağlanmıştır.

Bu usulün uygulanabilmesi için değerlendirme yapacak kişinin değerlendirme ko-

nusu olan malın ticareti ile devamlı olarak uğraşması gerekir. Başka bir ifade ile aynı cins ve neviden malın ticareti ile uğraşmıyorsa; emsal olarak ortalama fiyatın tespit edilmesi ve emsal bedelin bu usule göre değerlendirilmesi mümkündür.

Ortalama fiyatlara göre emsal bedelin tespiti bizzat mükellef tarafından yapılmakla beraber, gerektiğinde vergi idaresinin de ortalama satış fiyatına göre emsal bedeli tespit edip uygulaması mümkündür. Ortalama fiyat esasına göre değerlemesi istenen malın emsal bedeli aynı cins ve neviden malların mükellefler tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatlarına dayanılarak bulunur.

Ortalama fiyat esasına göre emsal bedeli belirlemek için iki şartın bir arada bulunması gerekir.

a) Değerlemenin yapıldığı ayda veya bir evvelki ayda veya bir daha evvelki ayda bir satışın olması,

b) Emsal alınan malın aylık satış miktarının emsal bedeli belli edilecek mal miktarının %25'nden az olmaması şarttır.

Eğer, satılan malın son üç aylardan birindeki satış miktarı emsal bedeli tayin edilecek malın %25 veya daha fazlası olursa, bu durumda satış yapılan aydaki satış bedeli olarak gözönüne alınır.

Son üç ay içinde emsal bedeli bulunacak mallardan satış yapılmamış veya değerlendirilecek miktara göre son üç ayların herbirinde %25 ya da daha az satış yapılmışsa bu esas uygulanmaz, ikinci esas olan maliyet bedeli esasına başvurulur.

Örneğin; A firması pirinç ticareti ile uğraşmakta olup, 31.12.1995 tarihinde işletmesinde bulunan 40000 kg. pirinci emsal bedeli ölçüsü ile değerlemesi gerekiyorsa,

Firma öncelikle Aralık ayında satmış bulunduğu pirincin miktarını belirleyecektir. Aralık ayında satmış olduğu pirincin değerlendirilecek miktarının %25'ni aşmış aşımadığını yani aralık ayında 10000 kg.pirinç satmış aşımadığını tespit edecektir.

Aralık ayında satılan pirinç miktarı 10000 kg.dan az ise Kasım ayındaki satış miktarına bakılacak, Kasım ayındaki satış miktarı da 10000 kg.dan az ise bu defa Ekim ayına bakılacak, Ekim ayındaki satış miktarı da 10000 kg.dan az ise emsal bedeli artık ikinci sırada yer alan maliyet bedeli esasına göre tespit edilecektir.

Eğer, Aralık, Kasım veya Ekim aylarından birindeki pirinç satış miktarı 10000 kg. veya daha yukarı olsaydı; emsal bedeli ortalama fiyat esasına göre belirlenecekti. Satılmış olan pirincin satış tutarı satış miktarına bölünecek, bir kg.pirincin ortalama satış fiyatı bulunarak, tespit edilen birim fiyatla da emsal bedeli tespit edilecek pirincin miktarı çarpılarak emsal bedeli bulunacaktır. Örneğimize dönüp, Aralık ayındaki pirinç satışının 12000 kg. olduğunu ve satılan pirincin 600.000.000.- TL. tuttuğunu kabul edersek;

Birim satış fiyatı 600.000.000.- : 12000 = 50.000.- TL. olacaktır. Bu ortalama satış fiyatı emsal bedeli belirlenecek olan 40000 kg. pirinç ile çarpıldığında (40000 x 50.000.- =) 2.000.000.000.- TL. bulunacaktır. Dolayısıyla A firması 40000 kg. pirinci 2.000.000.000.- TL. ile değerleyecektir.

Ortalama satış fiyatı esasına göre emsal bedeli tespitinin yapılması mümkün iken maliyet bedeli esası uygulanmış veya takdir suretiyle belli edilen emsal bedeli ile değerlendirme yapılmışsa, vergi incelemesi sırasında durumun tespiti üzerine, emsal bedeli ortalama satış fiyatı esasına göre vergi idaresince tespit edilerek ona göre işlem yapılır.

2- İkinci Sıra (Maliyet Bedeli Esası) :

Emsal Bedeli uygulamasında ikinci sıra ile ilgili olarak 213 sayılı VUK.nun 267'nci maddesinin 4'ncü fıkrasında "Maliyet Bedeli Esası" "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." hükmü bulunmaktadır.

Maliyet bedeline göre emsal bedel tayininde, bir malın değeri bilinmemekle birlikte maliyet bedeli bilinir veya maliyet bedelinin hesaplanması mümkün olursa o iktisadi kıymetin emsal bedelinin maliyet bedeli esasına dayanılarak tespiti yapılabilir.

Birinci sıraya göre emsal bedeli tespiti yapılamayan ancak, maliyet bedeli bilinen ya da tespit edilebilen bir malın emsal bedeli, yine bizzat mükellefler tarafından ve matematiksel olarak tespit edilecektir. Bu esasa göre tespiti yapılması halinde; buna ilişkin kayıt, hesap ve belgelerin ispat edici vesikalar olarak mükellefçe muhafaza edilmesi ve yetkililerce istenmesi halinde ibrazı gerekir.

Maliyet bedeli esasına göre emsal bedel tespitinin yapılabilmesi için;

a) Maliyet bedelinin bilinmesi ve çıkarılmasının mümkün olması,

b) Malın emsal bedelinin VUK.nun 267'nci maddesinin birinci sırasındaki esaslara göre tespit edilememesi,

c) Değerlemenin bizzat mükellef tarafından yapılmış olması,

d) Mükellefin malı elinden, toptan veya perakende olarak çıkarması,

Bu şartların birlikte mevcut olması halinde malın maliyet bedeline toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 eklenmek suretiyle maliyet bedeli esasına göre emsal bedeli tespit edilir.

Toptan ve perakende satış ayrımı bakımından bir satışın perakende satış sayılabilmesi için;

a) Satılan malın alındıktan sonra aynen veya işlenerek sonra tekrar satışa sunulmaması,

b) Tüketicinin normal ihtiyacı kadar olması,

c) Satış konusu malın özel şahıslar tarafından normal olarak kullanılabilmesi gerekir.

Örneğin; A firmasından toptan satılan 10 takım ve perakende satılan 2 takım elbisenin gerçek bedeli bilinmemektedir. Gerek perakende gerekse toptan satılan malın birim maliyet bedellerinin 8.000.000.- TL. olduğunu varsayalım. Bu takdirde

- Toptan satılan malların emsal bedeli :

$$10 \times 8.000.000.- = 80.000.000.- + (80.000.000.- \times \%5 = 4.000.000.- =) 84.000.000.- \text{ TL.}$$

- Perakende satılan malların emsal bedeli :

$$2 \times 8.000.000.- = 16.000.000.- + (16.000.000.- \times \%10 = 1.600.000.- =) 17.600.000.- \text{ TL.}$$

3- Üçüncü Sıra (Takdir Esası) :

Emsal bedeli esasına göre değerlemede üçüncü sıra takdir esası olup, VUK.nun 72'nci maddesinin 1'nci fıkrasına göre kurulan Takdir Komisyonları marifetiyle yapılan bir değerlendirme ölçüsüdür.

VUK.nun 267'nci maddesine 2686 sayılı Kanunun 35'nci maddesi ile eklenen 6'ncı fıkrasında; maddenin yukarıki bölümlerinde bir ve ikinci sıralarında yer alan esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müradı üzerine Takdir Komisyonlarınca takdir yoluyla belli edilecektir.

Takdir komisyonunca emsal bedelin belirlenmesinde emsal bedeli belirlenecek malın;

- Maliyet bedeli,
- Piyasa fiyatları,
- Ayrıca, kullanılmış eşya için yıpranma ve eskime derecelerinin gözönünde bulundurulması gerekir.

Takdir Komisyonu emsal bedelini takdir ederken özerk değildir. Takdir yapılırken takdir edilecek malın maliyeti ve piyasa değeri araştırılır. Mükelleften bilgi alınabilir, gerekirse benzer işletmelerden veya imalatçı firmalardan bilgi alınabilir veya bu işler ilerde inceleme, araştırma yapılabilir. Mesleki teşekkül, borsa veya ticaret odası gibi teşekküllerden bilgi alınabilir.

Takdir işleminin neticesine göre takdir edilen bedeller için mükelleflerin dava açma hakları vardır. Mükelleflerce takdir edilen emsal bedele karşı dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz. Dava sonucuna göre tahakkuk eden vergi kısmen veya tamamen terkin edilir. Tahsil edilen vergiler ise mükellefe iade edilir.

Mükelleflerin normal olarak takdir komisyonu kararlarına karşı dava açmaları sözkonusu olamaz. Re'sen tarhiyatta dava doğrudan doğruya takdir komisyonu kararına değil, bu karara istinaden idarece yapılan tarhiyata yöneliktir. Takdir komisyonlarının kararlarına karşı dava açılmış olsa bile, mükelleflerce takdir komisyonu kararına göre gerekli kayıtlar yapılarak kar/zarar hesaplanıp beyannamelerin yasal süresinde verilmiş olması gerekir. Yani, takdir komisyonu kararına karşı dava açılması beyannamenin süresinde verilmesini, verginin tarh, tahakkuk ve tahsilini engellemez.

Vergi idareleride her hal ve takdirde takdir komisyonu kararlarına karşı dava açma hakkına sahiptirler. Her nekad VUK'nun 267'nci maddesinde vergi idarelerinin takdir edilen emsal bedeline karşı dava açabileceğine ilişkin hüküm yoksa da aynı kanunun 377'nci maddesi hükmüne göre vergi idarelerinin takdir komisyonu kararlarına vergi mahkemeleri nezdinde tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı dava açabilecekleri belirtilmiştir.

Öteyandan ücretle yapılan imalatla ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilmemesi hallerinde tespit edilecek emsal ücrette aynı esaslara göre tayin olunur.

III- SONUÇ :

Yukarıda açıklandığı üzere değerlendirme vergi matrahı ile ilgili iktisadi kıymetlerin tespit ve takdir işidir.

Vergi matrahlarının hesaplanmasına esas olacak iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda değerlemeye tabi tutulmaması veya yanlış değerlemeye tabi tutulması neticesinde önemli ölçüde vergi kaybına sebebiyet verilmektedir.

. Bu nedenle meydana gelen vergi kayıplarını önlemek için, vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda VUK.nun 262 ve müteakip maddelerinde gösterilen usul ve ölçülere göre değerlemeye tabi tutulması gerekir.