



Ticari İşletmeye Dahil Emtiaların Çalınması ve Kaybolma Dolayısıyla Zayı Olması

Hazırlayan
Vedat ALTINDAL
Vergi Denetmen Yardımcısı

1. GİRİŞ

Ticari işletmeler, emek ve sermayeden müteşekkil, devamlı bir organizasyon şeklinde ve işletmeye dahil iktisadi kıymetlerle faaliyet göstermekte olup, amacı kâr elde etmektir. Dönem kazancının tespitinde, işletmeye dahil emtia dengesi önemlidir.

Ticari kazancın işletme esasında tespitinde, bir hesap döneminde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farkın (elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları, giderler ise tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade etmekte olup, emtia alım satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatla dönem başındaki emtia mevcudu ise giderlere ilave olunmakta), kazancın bilanço hesabına göre tespitinde ise, işletmenin öz sermayesinin dönem sonu ile dönem başı müspet farkının ticari kazancı ifade ettiği Gelir Vergisi Kanununda ticari kazancın tespitinde belirtilmiştir. Bilindiği üzere bilanço usulünde esas, bilanço kalemleri olup, belirli bir dönem içerisindeki sirkülasyonların her aşamasında bilanço kalemlerindeki hareketler şeklinde oluşmakta ve sonuçta dönem sonu ve dönem başı öz sermaye farkı ile işletme kazancı tespit edilmektedir.

Bu bağlamda işletme kazancının

tespitinde emtia ve emtianın dönem içerisindeki devir hızı işletme kârlılığını etkilemektedir. Bu dengede dönem sonu emtia stoku ile dönem başı emtia stoku bir öz sermaye unsuru olduğundan emtiada meydana gelen değişim ve çeşitli özellikli durumlar, işletme kazancının tespitini doğrudan doğruya etkilemektedir.

İşletmeye dahil emtialar, çeşitli sebeplerle kısmen ya da tamamen değer düşüklüğüne uğrayabilmekte veya çalınma ve kaybolma gibi sebepler dolayısıyla zayi olabilmektedir. Bu durumda ise, emtiada Dönem Başı Stok + Dönem İçi Alışlar = Dönem İçi Satışlar + Dönem Sonu Stok dengesi oluşmamaktadır. Bu anlamda makalemizin konusunu oluşturan çalınma ve kaybolma hadiseleri işletme kazancının hesaplanmasını doğrudan etkilemektedir.

2. ZAYI OLMA KAVRAMI

Vergi kanunlarında zayi olma kavramına ilişkin herhangi bir tanımlama bulunmamaktadır. Sözlük anlamı ile zayi olma, kayıp, yok olma ve yitiktir.

Emtiaların zayi olması aşağıdaki hallerde gerçekleşebilir :

1- Kaza, dikkatsizlik ve benzeri nedenlerle,

2- Yangın, sel ve deprem gibi afetler ve emtianın yapısında oluşan çeşitli haller sonucunda,

3- Çalınma, kaybolma ve benzeri nedenlerle.

Kaza, dikkatsizlik ve benzeri nedenlerden dolayı meydana gelen zayi olayı çoğu zaman firenin kapsamına girebilir. Cam ticareti yapan bir şahsın, camları taşıırken dikkat etmemesi sonucu bir tabaka camı düşürüp kırması örnek olarak verilebilir.

Emtiaların miktarında önemli ölçüde meydana gelecek değer azalışları değeri düşen mal kapsamına girmektedir. İktisadi ve teknik nedenlerle, yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetlerle ve paslanma, çatlama, kırılma gibi emtianın yapısında meydana gelen çeşitli haller sonucu mallar zayi olabilir. Bu hallerde ticari emtiaların kısmen ya da tamamen değerinin düşmesi söz konusudur. Bu emtiaların emsal bedeli için Vergi Usul Kanununun 274 ve 278. maddelerinde yapılan düzenlemeler sonucunda gerekli takdir komisyonu kararı alındıktan sonra anılan malların bedelleri gider olarak yazılmalı ve "689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı" kullanılarak gider kaydı yapılmalıdır.

Uygulamada en çok rastlanan zayi olma durumlarından birisi işletmeye dahil emtiaların çalınması veya kaybolmasıdır. Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara takip eden bölümde yer verilmiştir.

2.1. ÇALINAN EMTİALAR

Hırsızlık, genel olarak bir menkul emtianın veya menkul kıymetin sahibinin bilgisi dışında zilyetliğinin elde edilmesi ve bu menkul mal veya kıymetin fiili tasarrufunun yasal olmayan bir şekilde iktisap edilmesidir.

İşletmelere dahil emtiaların hırsızlık sonucunda çalınması veya işletmeye dahil emtiaların dolandırılmak suretiyle ya da başka şekillerde kaybolmasına iktisadi hayatta sıkça rastlanabilmektedir. Bundan dolayı, ticari işletmelerde, hırsızlık ve kaybolmaya maruz kıymetlerin bulunması durumunda oluşan zararların ticari kazancın tespitinde indirilip indirilmeyeceği sorun olmaktadır.

Hırsızlık olayına maruz kalan bir işletme, haliyle bir değer kaybına maruz kalmaktadır. İşletmeler tarafından, emtialarının çalınması veya kaybolması halinde kısa süreli işletme içi araştırma yapılmaktadır. Araştırma sonucunda yapılan teste göre (bazen tespitler yazılı da olmayabilir) çalınan emtiaya ait miktar direkt olarak gider yazılmakta ya da dönem sonunda değerlendirme hükümleri çerçevesinde kar-zarar hesabında dikkate alınarak kazançtan indirilmektedir.

Ticari hayatta rastlanabilir olduğundan böyle durumlarla karşılaşan işletmede nasıl işlem yapılması gerektiğini belirlemekte yarar vardır.

2.1.1. Çalınan Emtiaların Gider Niteliği

Vergi hukuku bakımından çalınan emtianın gider yazılıp yazılmayacağı genelde tartışma konusu olabilmektedir. Ancak aşağıda açıklanacak dayanaklardan da anlaşılacağı gibi çalınma dolayısıyla zayi olan emtianın gider yazılabilir niteliği bulunmamaktadır. Buna göre yapılacak değerlendirme aşağıdaki gibi olacaktır.

- Her şeyden önce vergi hukukunda, emtialarla ilgili meydana gelen olaylara göre düzenlemeler yapılmamıştır. Aksine, "kanunların genelliği prensibi"nden hareketle en genel haliyle olayların kanuni düzenlemeleri yapılmıştır. Ancak olayın özelliğine göre yapılacak düzenlemeler ise, daha çok düzenleyici işlemler yoluyla kanunun verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenmekte; ayrıca olaylara göre içtihatlarla da desteklenmektedir.¹ Ayrıca Vergi

Usul Kanunu, "kıymeti düşen mallar", "şüpheli alacaklar" ve "değersiz alacak" durumundaki iktisadi değerler için karşılık ayrılacağı ve bunun gider yazılacağı sınırlı belirtilmiştir. Diğer mevzuata göre ayrılması öngörülen karşılıklar, istisnai haller dışında, dönem matrahının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınır.² Buna göre Vergi Usul Kanununun 278. maddesi uygulamasında, kıymeti düşen emtialar için karşılık ayrılması ve gider yazılması mümkündür.

Vergi Usul Kanununun 278. maddeye göre, bir emtianın değeri düşen emtia olarak değerlendirilmesi için kıymet kaybının; ticari faaliyetin normal icapları dahilinde emtianın fiziki yapısında olumsuz bir değişim (bozulma, kırılma, çatılma gibi) olması veya doğal afetler sonucunda meydana gelmiş olması gerekmektedir. Halbuki emtiada çalınma dolayısıyla ortaya çıkan kayıp ticari faaliyetin normal icapları dahilinde meydana gelmediğinden (esasen 278. maddenin temel ögesi kıymetteki kaybın ticari faaliyetin normal icabı neticesinde meydana gelmesidir) ve doğal afet (278. madde çerçevesinde ticari faaliyetin normal icapları dışındaki düşük değerlemede tek istisnasıdır) durumu ile ilgisi de bulunmadığından çalınmadan doğan kaybın dönem kazancından düşülecek zarar niteliğinde değildir. Anlaşılacağı üzere, çalınan malların düşük bedelle değerlendirilmesi 278. maddenin lafzına ve ruhuna uymamaktadır. Dolayısıyla emtiada meydana gelen değer düşüklüklerini düzenleyen 278. madde hükmüne göre, çalınma ve kaybolma olayını kıymeti düşen emtia olarak değerlendirme imkânı bulunmamaktadır.³

- Ticari kazancın tespitinde gayri safi kazançtan safi kazancı ulaşımda, hangi giderlerin indirilebileceği Gelir Vergisi Kanunu 40 ve kurum kazancında da Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde sınırlandırılarak belirtilmiştir. Söz konusu maddelerde sayılan "genel giderler" dışındaki gider kalemlerinin kıyas yoluyla genişletilmesi söz konusu değildir. Kaldı ki çalınma olayı, gelirin elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış bir gider niteliğinde de değildir, yani çalınma ve kaybolma halinin hukuki ifadeyle gelirin elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasında bir 'illiyet bağı' da bulunmamaktadır.⁴

- Öte yandan Türk vergi sisteminde, sermayede meydana gelen kayıplar ticari ve zirai faaliyetler dışında esas itibarıyla zarar olarak kabul edilmemiştir. Bu esas Gelir Vergisi Kanunu 88/3. m. bendinde menkul ve gayrimenkul sermaye iratları

için geçerli olduğu kadar, sermayenin ağırlık teşkil ettiği ticari faaliyetlerde de geçerlidir. Ticari faaliyetlerde meydana gelecek zararın işletme zararı niteliği taşıyabilmesi, sermayede kesin bir kaybı ifade etmeyecek olmasına bağlıdır. Buradan hareketle, ticari faaliyette sermaye kaybının zarar kabul edilmesi, sermayeye dayanan bir organizasyonda gerçek sonucun vergilendirme dönemini oluşturan takvim yılından daha uzun bir süre alınacağı esasına dayanmaktadır. Yani, daha uzun zamanda ortaya çıkacak gerçek ve kesin sonuç alınmadan önce, sermayenin kayba uğraması ticari faaliyetin normal bir gereği sayılmıştır. Bunun tek istisnası, ticari organizasyonun bütünüyle sona ermesi halidir. Dolayısıyla daha uzun bir devrede ortaya çıkacak gerçek ve kesin sonuç belli olmadan sermayede meydana gelen kayıp faaliyetin normal icabı sayılır ve bu kayıp işletme zararı niteliğini taşır. Esas olarak vergi uygulamasında, zarar mahsubunun beş yılla sınırlandırılmasının temel mantığında da bu vardır. Beş yılın sonunda sermaye kaybı kesinleşmekte ve zarar mahsubu imkanı ortadan kalkmaktadır. Yoksa, bunun zamanaşımı ile bir ilgisi yoktur.⁵

Vergi Usul Kanunun 278. madde hükümleri göz önüne alınarak yapılacak değerlendirme neticesinde sermaye unsurlarından biri olan emtiada çalınma dolayısıyla ortaya çıkan kayıp, vergi hukukunun belirttiği çerçevede dönem kazancından düşülecek nitelikte bir zarar değil, fakat vergi matrahından indirilmesine olanak bulunmayan sermayede meydana gelen bir kayıptır.⁶

Aslında emtianın çalınması durumunu önleyici hal çareleri normal şartlarda olanak dahilindedir. Gerek büyük mağaza ve işletmelerde gerekse diğer bir takım işletmelerde emtia, doğrudan doğruya o bölüm ve reyonda çalışan kişinin üzerine zimmet kaydedilir. Bu durumda çalınma olayı ortaya çıkarsa çalışan kişi sorumlu tutulur ve genellikle ücretinden kesilir. Ayrıca böyle bir durum olmasa dahi, emtianın sigorta ettirilerek güvence altına alınması olanağı vardır. Zaten basiretli bir tüccarın yapabileceği işlerden biri, işletmesini sigorta ettirerek gerekli güven ortamını oluşturmaktır.

Diğer taraftan emtianın çalınması durumunda mahalli güvenlik örgütüne başvurularak durumun tespit edilmesi vergi kanunları açısından fazla önem taşımaz. Daha öncede belirtildiği gibi olayın gerçek yönünü ve işletme sahibinin kusurluluk durumunu araştırmak gerekir. Konu ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanununun 41/5. maddesi bendinde de, işletme sahibinin kusurundan doğan zararların gider ya-

zılamayacağına ilişkin olarak açık bir hüküm vardır. Ortada işletme sahibinin kusuru bulunmasa bile, yukarıda açıklanan nedenlerden dolayı çalınma ve kaybolma durumunda bu bedelin gider yazılması mümkün değildir.

Çalınan emtialar sermayede meydana gelen azalma olarak değerlendirilip, maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilir. Ancak, çalınma olayının polis raporu ve benzeri belgelerle kanıtlanamaması durumunda çalınan emtialar işletmeden çekilmiş bir kıymet olarak değerlendirilir. Çalınan emtianın işletmeden çekilen emtia olarak değerlendirilmesi durumunda söz konusu emtialar Gelir Vergisi Kanununun 41/1. madde bendi ve Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesi uyarınca Vergi Usul Kanununun 267. madde hükümleri çerçevesinde emsal bedeli ile değerlendirilir ve işletmeden çekilmiş gibi muhasebe işlemi yapılır. Buna göre kanunen kabul edilmeyen gider çerçevesinde değerlendirilen çalınmış olan emtialar, cari hesaba ya da kanunen kabul edilmeyen giderler hesabına alınarak muhasebeleştirilmelidir.

2.1.2. Çalınan Emtianın Sigortalı Olması Durumu

Hırsızlık olaylarına karşı mükelleflerin emtialarını hırsızlık sigortası yaptırmaları mümkündür ve emtianın sigorta ettirilmesi durumunda, Gelir Vergisi Kanununun 40/1. madde bendi uyarınca gider yazılabilecektir. Sigortalı malların çalınmış olması durumunda ise alınan sigorta bedeli işletmenin bir geliri sayılmaktadır ve doğrudan doğruya vergiye tabidir. Çünkü Vergi Usul Kanununun 330. maddesinde alınan sigorta tazminatı ile çalınan emtianın maliyet bedeli arasındaki lehte farkın gelir kaydedilmesi hükmüne bağlanmıştır.

Çalınan mal sigortalı ise sigorta karşılığında verilecek tazminat tutarının söz konusu malın değerinden düşük ve yüksek veya malın değeriyle aynı olması şeklinde üç durumla karşı karşıya gelinebilir.

a- Sigorta tazminatının malın değerinden düşük olması durumunda; malın değeri ile sigorta tazminatı arasındaki farkın, yukarıdaki gerekçelerle gider yazılması söz konusu değildir.

b- Sigorta tazminatının çalınan malın değerine eşit olması durumunda gider veya gelir unsuru herhangi bir değer olmayacaktır.

c- Sigorta tazminatının çalınan malın değerinden daha fazla olması durumunda ise; sigorta tazminatı ile malın değeri arasındaki fark gelir unsuru olarak

dikkate alınacak ve matrahın tespitinde ilave bir değer dikkate alınacaktır. Sonuçta, o emtiaya işletmenin kattığı bir değer olmadığı halde çalınma nedeniyle işletmeden çıkmış olan mal nedeniyle işletmeye bir değer girişi olmaktadır.⁷

2.1.3. Düzeltme Zamanı

Çalınan emtialar daha önceki dönemlerde kayıtlara intikal ettirilerek maliyet hesaplarına intikal ettirilmiştir. Buna göre maliyet yazılan emtia bedeli ne zaman maliyet hesabından tenzil edilecektir. Bu konuda üç yaklaşımdan söz edilebilir;

- a- emtianın alındığı vergilendirme dönemi,
- b- kıymetleri çalındığı veya kaybolduğunun tespit edildiği vergi dönemi,
- c- çalınma veya kaybolmanın vukuu bulunduğu vergilendirme dönemi.

Maliye Bakanlığı verdiği bir özalgede, "... çalınarak zayı olan malların alımı sırasında yüklenilen vergilerin indirilmiş olması halinde indirilen vergilerin, malların çalındığı dönemde verilecek katma değer vergisi beyannamesinde hesaplanan katma değer vergisine ilave edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir" denilmektedir.

Buna göre emtianın çalındığı dönem içerisinde çalınma olayı tespit edilmişse bu dönemde maliyet bedeli ile tenzil yapılmalıdır.

Ancak emtia çalındığı dönemde tespit edilememişse, hangi dönemde çalındığı belli değildir. Şu halde, çalınma olayı ne zaman tespit edilmişse o dönem tenzil işlemi yapılmalıdır.

2.1.4. Çalınan Emtianın Sonradan Bulunması

2.1.4.1. Emtianın Çalındığı Hesap Dönemi İçerisinde Bulunması

Çalınan emtianın daha sonra bulunarak kısmen veya tamamen işletmeye dahil olması söz konusu olabilmektedir. Bu durumda söz konusu mal bir taraftan aktifte ilgili hesaba borç, diğer taraftan kanunen kabul edilmeyen giderler hesabına kaydedilmek suretiyle işletmeye dahil edilir. Böyle bir kayıtlı, daha önce işletmeden çıkışında gider yazılması imkanı olmayan bu malların bedelinin işletmeye girişinde gelir unsuru olarak kaydedilmesinin önüne geçilir.⁸

Çalınıp işletme kayıtlarına intikal ettirilen emtianın sağlam, kısmen veya tamamen hasarlı olması durumu ihtimal dahilindedir. Emtianın sağlam şekilde elde

edilmesi durumunda, dönem içerisinde yukarıda belirttiğimiz şekilde işletme kayıtlarına intikal ettirilir ve artık yapılacak başkaca bir işleme gerek duyulmaz. Ancak emtianın kısmen veya tamamen hasarlı olması durumunda, kanımızca söz konusu emtia, işletme kayıtlarına kayıtlardan çıkartıldığı bedelle kaydedilip oluşan hasar için bulunan emtianın işletme kayıtlarına intikal ettirildiği dönem içerisinde emsal bedel tespiti için takdir komisyonuna başvurulması gerekmektedir.

2.1.4.2 Emtianın Çalındığı Hesap Dönemini İzleyen Hesap Dönemlerinde Bulunması Durumu

Emtianın çalındığı dönemi izleyen hesap dönemlerinde elde edilmesi durumunda işletmenin nasıl bir işlem yapacağı tam olarak belli değildir. Çünkü bu durumda önceki dönemde kayıtlardan düşülen emtia tutarı yeni dönemde geri elde edilmiş olup, önceki dönemde ilgili emtia bedeli kâr-zarar hesabına (çalınma dolayısıyla kanunen kabul edilmeyen gider olarak) intikal ettirilmiştir, ancak yeni dönemde geri elde edilmiştir. Bu durumda nasıl bir işlem yapılacaktır. Bu belli değildir.

Bir görüşe göre, çalınan malın bulunarak işletme aktifine alınması halinde alış bedeli 1 TL. (iz bedeli üzerinden kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği) olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir.⁹ Ancak bu durumda emtianın çalındığı dönemde maliyet bedeli üzerinden kayıtlara kanunen kabul edilmeyen gider kaydedilmişse (dönemsellik ilkesi gereğince bu bedel dönem kâr-zarar hesabına intikal ettirildiği durumda gider hesapları yeni döneme aktarılmamaktadır) ilgili bedel o dönemde vergiye tabi tutulmuştur, buna karşılık yeni dönemde de kayıtlara tekrar iz bedeli üzerinden kaydedilmesi ve söz konusu emtianın satılması durumunda satış bedeli tamamen kâr kabul edilmiş olacaktır. Bu halde ise, emtia bedeli üzerinden mükerrer vergilendirme durumu ortaya çıkmaktadır. Kanımızca bu geçerli bir durum olmamaktadır.

Bizim görüşümüze göre ise, önceki dönemde kayıtlardan düşülen emtianın yeni dönemde geri elde edilmiş olması durumunda, emtianın kanunen kabul edilmeyen gider kısmına isabet eden kaydedilmiş bedel üzerinden maliyet hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir. Böyle bir işlem sonucunda işletmeye ait olan emtia asıl maliyet bedeli (emtianın çalındığının emniyet birimleri gibi kolluk kuvvetleri vasıtasıyla tespit ettirilerek ispat edilmediği durumda işletmeden çekilmiş bir değer olarak kabul edildiğinden satış bedeli) üzerinden işletme ka-

yıtlarına geri döndürülmüş olacaktır. Mesela 1999 yılında galeri işletmesi kayıtlarında bulunan 50 milyar TL. değerindeki bir taksinin çalındığı tespiti yapıldığında maliyet bedeli, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğini kazanmaktadır. Ancak emtia sonraki dönemde bulunmuşsa, kayıtlara önceki dönemlerde tenzil edildiği maliyet (satış) bedeli üzerinden "matraha dahil edilemeyecek unsurlar" olarak intikal ettirilmelidir.

Konuyu daha ayrıntılı açıklayacak olursak, emtianın sigortalı olması durumunun göz önüne alınarak incelenmesi daha doğru bir yaklaşımdır.

- Çalınan emtia eğer sigortalı değilse esasen çalınma olayının kanunen kabul edilmeyen gider niteliği tartışılırken sermayede meydana gelen değer kayıplarının VUK'nun 274 ve 278. maddelerinde belirtilen özellikli durumlar haricinde kabul edilmediği belirtilmiştir. Hal böyleyken işletmeye geri dönen emtianın iz bedeli üzerinden değil ve fakat kayıtlardan düşürüldüğü maliyet bedeli (veya satış bedeli) üzerinden işletme kayıtlarına intikal ettirilmesi yerinde olacaktır. Bu aynı zamanda işletme sahibinin bilgisi dışında elinden alınmış olan zilyetliğin iadesi şeklinde olacaktır. Zira hırsızlığın tanımı, "...sahibinin bilgisi dışında zilyetliğinin elde edilmesi ve bu menkul mal veya kıymetin fiili tasarrufunun yasal olmayan bir şekilde iktisap edilmesi" şeklinde belirtilmiştir. Buna göre de zilyetliğin kaybolması durumunda kaybedilen emtia üzerinde hukuki tasarruf yetkisi kaybolmamakta, emtianın sadece fiili tasarrufu emtiayı çalan üçünü şahsa geçmektedir. Bu durumda (çalınan emtianın bulunması durumunda) ise zilyetliğin iadesi sözkonusudur ve dolayısıyla işletme sermayesinde bir artış değil, hukuki tasarruf işletme sahibinin olduğundan çalınan sermayenin işletmeye iadesi sözkonusudur. Buradan hareketle kanımızca, çalınan emtialar sonraki dönemlerde elde edilmiş olsa dahi işletme kayıtlarına iz bedeli üzerinden değil maliyet bedeli üzerinden kaydedilmelidir.

- Çalınan emtia eğer sigortalı ise, sigortadan alınan tazminat çalınan emtia maliyet bedelinden düşük ise bu durumda çalınan emtia, kayıtlara alınan tazminat ile maliyet bedeli arasındaki fark (kanunen kabul edilmeyen gider bölümü) üzerinden kayıtlara intikal ettirilmesi, eğer alınan sigorta tazminatı çalınan emtianın maliyet bedeline eşit ya da maliyet bedelinden daha yüksek ise, bulunan emtia iz bedeli üzerinden kayıtlara intikal ettirilmelidir.

Burada önemli olan, emtianın çalındıktan sonra geri bulunması ve kayıtlara

intikal ettirilmesi durumunda idarenin vergi kaybının önlenmesi, vergi istismarının önlenmesi ve mükellefin mükerrer vergilendirme ile karşı karşıya bırakılmamasıdır.

Çalındığı hesap dönemini izleyen hesap dönemlerinde bulunan emtianın sağlam, kısmen veya tamamen hasarlı olması durumunda, dönem içerisinde bulunan emtiada açıkladığımız biçimde işlem yapılması gerekmektedir.

2.1.5. Vergi İdaresinin Konuya İlişkin Görüşü

Vergi idaresi ticari işletmede malların çalınması veya dolandırıcılık sonucu işletmenin zarara uğraması halinde bu malların kıymeti düşen mallar olarak değerlendirilmesini veya uğranılan kaybın vergi matrahından zarar olarak düşülmesine herhangi bir şekilde kabul etmeyen bir uygulama içindedir.¹⁰

Vergi İdaresine göre, vergi kanunlarında çalınan emtia bedellerinin zarar olarak kayıtlara intikal ettirileceğine dair herhangi bir hükme yer verilmemiştir.¹¹

Vergi Hukukumuzun yapısı ve temel ilkeleri de, bu tip kayıpların sonuç hesaplarıyla ilişkilendirilmesine izin vermemektedir.¹² (Gelir Vergisi Kanunu 40. ve Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesi) Ayrıca Vergi Usul Kanununun 278. maddesinde kıymeti düşen malların maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirileceği açıkça hükme bağlanmıştır. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere, vergi hukuku açısından sermaye veya sermayenin herhangi bir unsurunda meydana gelen değer kayıplarının düşük bedelle değerlendirilmesi ya da değişik yollarla sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi, esas olarak ticari faaliyetin normal bir şekilde işleyişi sırasında emtianın yapısında meydana gelen değişimlerden veya tabi afetlerden dolayı emtianın değer kaybına uğramasından doğmuş olması şartına bağlanmıştır.¹³

Dolayısıyla Vergi İdaresine göre, çalınma ve kaybolma halinde çalınan emtianın, düşük bedelle değerlemek suretiyle, değerini kâr-zarar hesabına intikal ettirilmesinin Vergi Usul Kanununun 278. maddenin gerek lafzına gerekse özüne uymadığı belirtilmekte ayrıca sözü edilen kayıpların başka bir yolla dahi sonuç hesaplarına intikaline imkan verilmemektedir.¹⁴

Esasen Türk Vergi Sistemi ticari ve zirai faaliyetler dışında sermayede meydana gelen değer kayıplarını gider olarak kabul etmemiştir. Ticari faaliyette sermaye kaybının zarar olarak kabul edilmesi de sermayeye dayanan or-

ganizasyonda gerçek sonucun, vergilendirme dönemini teşkil eden takvim yılından daha uzun bir sürede alınacağı esasına dayanmaktadır. Ayrıca, çalınma ve kaybolma nedeniyle uğranılan zararlar Gelir Vergisi Kanunu 40/1 maddesi bendine göre, gelirin elde edilmesi ve idame ettirilmesi çerçevesinde yapılan giderler kapsamında değerlendirilemez. Çünkü katlanılan zarar kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan bir gider değildir. Çalınma olayı, ticari faaliyetin normal icapları dahilinde meydana gelmiş değildir. İşletme sahibinin kendi kusur ve ihmaliinden de ileri gelmektedir. Bundan dolayı kişi ve kuruluşların ihmalinin faturasının devlete yüklenmesi, yani kaybolan malın emsal bedelini vergi matrahından düşmek kanunen mümkün değildir. Zira Gelir Vergisi Kanunu 40. madde ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler belirtilmiştir. Aynı kanunun 41/5. madde bendinde ise, "... teşebbüs sahibinin suçlarından dolayı doğan tazminatların" ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmemesi belirtilmiştir. Dolayısıyla çalınan emtia zarar olarak kabul edilmemektedir.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özeltede, Vergi Usul Kanununun 278. maddesinin içeriğinden de anlaşılacağı üzere, vergi hukukumuz açısından sermaye veya sermayenin herhangi bir unsurunda meydana gelen kayıpların düşük bedelle değerlendirilmesi, esas olarak ticari ve zirai faaliyetin normal bir şekilde işleyişinden veya tabi afetler yüzünden değer kaybına uğramasından oluşmuş olması şartına bağlanmıştır. Bu nedenle, çalınan mallara ilişkin bedellerin zarar olarak kaydedilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla bu tür giderler mali kazancın tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderler olarak ele alınması gerekmektedir.¹⁵

Maliye Bakanlığı çalınan emtialar dolayısıyla alınan sigorta tazminatları konusunda da verdiği bir özelge ile gerekli açıklamayı yapmıştır. Bu özelge ile, "...Vergi Kanunlarında çalınan emtia bedellerinin zarar olarak yazılmasına veya bunlar için karşılık ayrılmasına imkan veren herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle çalınan emtia değerinin gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Çalınan emtia ile ilgili olarak sigortadan alınan tazminatın emtianın değerini aşan kısmının gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir" şeklinde açıklamada bulunmuştur.¹⁶

2.1.6. Danıştay'ın Konuya İlişkin Görüşü

Çalınan ve kaybolan emtiaların gider niteliği konusunda Danıştay'ın ka-

rarlarında esasen tam bir görüş birliği bulunmamaktadır. Çeşitli tarihlerde verdiği kararlarında farklı görüşlere yer vermiştir.

Danıştay verdiği kararlarının çoğunda, çalınan ve kaybolan emtia bedellerinin karşılık ayrılmak suretiyle kâr-zarar hesabına intikal ettirilmesini kabul etmemiştir. Danıştay verdiği bir kararında "çalınan mal bedeli için malın çalındığına dair mahkûmeden ilam alınsa dahi çalınan mal bedelinin ticari kazançtan indirilmesi mümkün değildir" şeklinde karar vermiştir. Danıştay verdiği bu kararında konuyu Vergi Usul Kanununun 274. ve 278. maddeleri ve Gelir Vergisi Kanununun 40/1 ile 3. madde bentleri çerçevesinde gider yazılıp yazılmayacağı değerlendirilmiş olup, bu değerlendirmede Gelir Vergisi Kanununun 40/3. madde bendine göre, ise işle ilgili olmak şartıyla mukaveleye ilama ve kanun emrine istinaden ödenen zarar ziyan ve tazminatların ticari kazançtan indirilebileceği belirtilmiştir. Ancak buradaki ilamdan kasıt, malın çalındığıyla ilgili bir zarar tespit ilamı değildir. Bentteki ilam, bir ödeme emri veren zarar ilamı niteliğindedir. Çalınma olayında ise sadece bir olayın tespiti durumu söz konusudur. Bu haliyle söz konusu bende dayanarak çalınan mal bedelinin ticari kazançtan indirilmesi imkansızdır.¹⁷ Bu hükümler haricinde ticari işletmeden çalınan emtia bedelinin zarar ve gider kaydına dair başka bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla çalınan emtia bedelinin ticari kazançtan indirilmesi mümkün değildir.

Başka bir Danıştay kararında ise, "ticari işletmeden çalınan emtia bedelinin ticari kazançtan indirilmesi mümkün olmayıp mükellefin vergi kaybına yol açan eylemi kusur cezası gerektirir"¹⁸ demek suretiyle çalınan emtia bedelinin gider kaydını kabul etmemiştir.

Danıştay aldığı benzer kararlarda da benzer kararlar vermiştir.¹⁹

Danıştay konuyla ilgili olarak yukarıdaki çerçevede kararları olduğu gibi bu kararları müstekar olmuş değildir. Danıştay aldığı bazı kararlarında ise, yukarıda belirtilen görüşlerinin aksine de kararlar alabilmektedir. Danıştay, Vergi Mahkemesi tarafından, çalınan emtia bedellerinin zarar olarak kaydedilmesi suretiyle salınan vergilere karşı açılan davayı kabul eden kararına göre, "Vergi Usul Kanununun kıymeti düşen emtialar başlıklı 278. maddesinde, yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler yüzünden veya bozulmak, kırılmak, çatlamak, paslanmak, çürümek gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtiadan bahsedilmiştir. Bu hükümlerde iki defa "gibi" edatı kul-

lanılmıştır. "Gibi" edatı ile sayılan durumlarla ilgili bir sınırlama ve tahdit getirilmemiştir. Bununla sayılan durumlara benzer durumlarında bu hükmün kapsamında kaldığı ve kapsamı içine girdiği ifade edilmiş olunur. Bu nedenledir ki, bu düzenlemede kanun boşluğu yoktur. Ancak yorumlama durumu vardır. Bunu da "gibi" edatı sağlamaktadır" Gerekçesiyle çalınan emtia bedelini kıymeti düşen emtia kapsamında değerlendirmiş ve çalınan emtia bedelinin gider yazılabilesine olanak tanımıştır.²⁰

Danıştay yine verdiği farklı bir kararında, "mükellefin çalınmış emtiasına ait maliyet bedellerinin zarar olarak kabulüne kanunen imkan olmadığı iddiasıyla adına ikmalen salınan gelir vergisini (alınma suretiyle zayi olmuş emtia bedellerinin çalınma keyfiyetinin herhangi bir şüpheye mahal bırakmayacak şekilde resmen tevsiki halinde zarar geçirilebileceği) gerekçesiyle terkinin doğrudur" diyerek çalınan emtia bedelinin kâr-zarar hesabına zarar olarak intikaline karar vermiştir.²¹

2.2. KAYBOLAN EMTİALAR

Kaybolan mallar sermayede meydana gelen azalma olarak değerlendirilerek, maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilir. Ancak, kaybolma olayının polis raporu ve benzeri belgelerle kanıtlanamaması durumunda bu işlem yapılamaz. Bu gibi durumlarda kaybolan mallar işletmeden çekiş olarak değerlendirilir. Kaybolan emtianın işletmeden çekilen mal olarak değerlendirilmesi durumunda çekilen mallar Gelir Vergisi Kanununun 41/1. madde bendi uyarınca emsal bedeli ile değerlendirilir. Emsal bedelinin tespitinde 267. madde hükümlerine uyulur. Kurum kazancı yönünden ise, Kurumlar Vergisi Kanununun 17. maddesi uyarınca şirketçe, ortaklarına ortaklarının ilgili olduğu gerçek ve tüzel kişilere, yönetimi, denetimi veya sermayesi bakımlarından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişilere satılan malların emsaline göre göze çarpacak derecede düşük bedelle zayi kavramı herhangi bir Vergi kanununda tanımlanmamıştır. Düzenleyici işlemlerle de çerçevesi belirlenmemiştir. Kelime anlamı ile kayıp, yok olma, yitik olarak tanımlanan bu kavrama ister iktisadi değer isterse fiziki değer olarak bakılsın çalınan ve kaybolan emtia bakımından zayi emtia çerçevesinde değerlendirilmelidir.

Ancak çalınma ve kaybolma emtia bedeli işletme sermayesinde bir kayıp ola-

rak diğer ticari kazancın normal icapları çerçevesinde meydana gelen bir işletme zararı niteliğinde değerlendirilmemeli fakat işletme sermayesinde bir kayıp olarak değerlendirilmeli, bu çerçevede de sermayede oluşan kayıpta ticari kazançtan indirim konusu yapılmadığından ticari kazancın tespitinde kanunen kabul edilmeyen bir gider niteliğinde değerlendirilmelidir. Kanunen kabul edilmeyen gidere bağlı olarak yapılan Katma Değer Vergisi ödemeside indirilebilir niteliğini kaybeden bir gider unsuru olmaktadır, bu halde de kanunen kabul edilmeyen gidere bağlı olarak yapılan bir gider niteliğinde olduğundan bu tür giderlerde kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde değerlendirilmelidir veya bedelsiz satılması durumunda örtülü kazanç dağıtımı yapılmış sayıldığından emsal bedelle değerlendirilir.

Kaybolan malların sigortalı olması ve sigorta şirketinden tazminat alınması durumunda kaybolan malların maliyet bedeli değil, maliyet bedelinin sigorta şirketi tarafından karşılanmayan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider yazılır.²²

Danıştay kaybolan mallarla ilgili olarak verdiği bir kararında ise, emtianın kaybolması halinde durumun ispat edilmesini istemiştir. Konuya ilişkin verdiği kararında, "kayıp emtianın ispatı gerekir. 1955 takvim yılında işletmelerin incelenmesi sonucunda 2490 kg. demir satışını kayıtlarına intikal ettirmediği iddiasıyla adına salınan gelir vergisi ve kusur cezasını, ödevlinin infiale konu demirlerinin trenle nakli sırasında kaybolduğu yolundaki iddiasını belgelendirmediği gerekçesiyle tasdik eden temyiz komisyonu (Vergi Mahkemesi) kararı doğrudur" demek suretiyle kayıp emtiaların sebebinin tevsik edilmesi gerektiğini belirtmiştir.²³

2.3. ÇALINAN VE KAYBOLAN EMTİALARDA KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI

İktisadi hayatta sıkça karşılaşılan konulardan biriside yukarıda ayrıntılı izah etmeye çalıştığımız çalınma ve kaybolma hallerinin Katma Değer Vergisi açısından ne hüküm ifade edeceğidir.

Hırsızlık ve kaybolma, konunun önceki bölümlerinde de belirtildiği gibi sermayede vuku bulmuş bir azalmadır ve gelir ve kurumlar vergisi açısından sermayede meydana gelen bu tür azalmalar gider kabul edilmemektedir. Dolayısıyla bu tür olaylara ilişkin azalmalar kanunen kabul edilmeyen gider mahiyetindedir.

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında, kanunen kabul edilmeyen giderler faaliyetin yürütülmesinden ziyade çoğunlukla özel tüketime konu olan ya da kanun tarafından bizzat kabul edilmeyen giderlerdir. Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre, malın çalındığı hukuki olarak ispatlansa dahi, çalınan malın alış bedeli safi kazancın tespitinde gider olarak yazılamamaktadır. Bu nedenle bu tür giderlerin asıl tüketicisi olan kişilerin (teşebbüs sahibi, ortak gibi) üzerinde kalması doğaldır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 58. maddesinde, "mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez" hükmü yer almaktadır. Ancak, aynı kanunun 30/d madde bendinde, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen Katma Değer Vergisi"nin indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, malların çalınma (kaybolma olayını da bu çerçevede değerlendirmek gerekir) suretiyle zayı olduğu tespit edilmesi durumunda, Gelir Vergisi Kanunu 41 ve Vergi Usul Kanununun 15. maddesi çerçevesinde kanunen kabul edilmeyen giderler olarak kabul edilen bu tür giderlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin Katma Değer Vergisi Kanununun 30/c madde bendi uyarınca vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesi söz konusu değildir. Ayrıca yukarıda belirtilen Katma Değer Vergisi Kanununun 58. maddesi ve 30/d madde bendi uyarınca çalınma suretiyle zayı olan mallara isabet eden ve indirimi mümkün olmayan Katma Değer Vergisi Kanununun, Gelir veya Kurumlar Vergileri açısından da gider olarak yazılması mümkün değildir; dolayısıyla bu tür giderlerde kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde değerlendirilmelidir.

Buna göre, çalınan mallara ait Katma Değer Vergisi indirilmişse, çalınma olayının tespit edildiği dönem Katma Değer Vergisi beyannamesinde beyan edilmek suretiyle düzeltilmesi, buna mukabil söz konusu Katma Değer Vergisi indirilebilir nitelikte duruyorsa yine çalınma olayının tespit edildiği dönem Katma Değer Vergisi beyannamesinde indirilecek Katma Değer Vergisinden tenzil edilmesi; aynı tutarın çalınan malın Katma Değer Vergisi hariç maliyeti ile birlikte kanunen kabul edilmeyen giderler hesabına borç kaydedilmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen çeşitli özgelelerde de aynı doğrultuda açıklamalar yapılmıştır.

2.4. ÇALINAN EMTIALARDA MUHASEBELEŞTİRME

Çalınan emtiaların kayıtlara zarar olarak kaydedilmesi imkanının olmadığını belirtmiştik. Buna göre söz konusu emtia bedellerinin, cari hesap ya da kanunen kabul edilmeyen giderler hesabına alınmak suretiyle muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Çalınan emtia eğer vergi iadesi tarafından kabul edilebilir belgelerle tevsik edildiği tespit edilmişse firmalar tarafından, eğer ferdi teşebbüs ise teşebbüs sahibi, şahıs şirketi ise ortaklar, maliyet bedeli (çalınan envanter konusu değer, maliyet bedeli biliniyorsa, maliyet bedeli ile, bilinmiyorsa emsal bedeli) üzerinden kanunen kabul edilmeyen giderlere intikal ettirilmeli aksi durumda işletmeden çekilmiş bir değer olarak kabul edilerek kabul edilmeli ve emsal bedeli üzerinden satış yapılmış gibi kayıtlara intikal ettirilmelidir.

İşletmeye dahil bir emtianın çalındığı tespiti yapıldığında;

/	
689- DİĞ. OL. DIŞI GİD. VE ZARR. HS.	100.000.000
689.05 - Çalınan Emtia Zararı	
770 GENEL YÖNT. GİDRLR. HS.	18.000.000
770.05 - Çalınan Emtia KDV'si	
153- TİCARİ MALLAR HS.	100.000.000
191- İNDİRİLECEK KDV HS.	18.000.000
(veya 391- HESAPLANAN KDV. HS.)	
/	
950- KAN. KABUL EDİLM. GİDRL. HS.	118.000.000.-
951- KAN. KABUL EDİLM. GİDR. KARŞ. HS.	18.000.000
/	

Çalınan emtianın aynı dönemde bulunması halinde ise yukarıdaki kayıtlar ters kayıtlı kapatılmalıdır. Çalınan emtia dolayısıyla sigortadan tazminat alınması durumunda;

/	
100- KASA HS.	120.000.000
679- DİĞ. OL. DIŞI GEL. VE KARL. HS.	120.000.000
689.05- Çalınan Emtia Sigorta Tazminatı	
/	

951- KAN. KABUL EDİLM. GİDR. KARŞ. HS.100.000.000

950- KAN. KABUL EDİLM. GİDRLR. HS.

100.000.000

3. SONUÇ

Zayi kavramı, herhangi bir vergi kanununda tanımlanmamıştır. Düzenleyici işlemler ile de tanımlanarak çerçevesi belirlenmemiştir. Kelime anlamı ile genelde kayıp, yitik, yok olma olarak tanımlanan bu kavrama, emtianın çalınması ve kaybolması durumunda ister iktisadi değer olarak bakılsın isterse fiziki değer olarak bakılsın çalınan ve kaybolan emtialar zayi olmuştur.

Ticari işletmelerde, hırsızlık ve kaybolmaya maruz kıymetlerin bulunması durumunda oluşan zararların ticari kazancın tespitinde indirilip indirilmeyeceği sorun olmaktadır. Bu olaylara maruz kalan bu işletmeler yaptıkları kısa süreli işletme içi araştırma sonucunda yaptıkları tespite göre uygulamada bu emtialara ait tutarları ya direkt olarak gider yazmakta ya da dönem sonunda değerlendirme hükümleri çerçevesinde kâr-zarar hesabında dikkate alarak kazançtan indirmektedirler.

Çalınma ve kaybolma olayında emtia bedeli ticari kazancın normal icapları çerçevesinde meydana gelen bir işletme zararı niteliğinde değerlendirilmemeli, işletme sermayesinde bir kayıp olarak değerlendirilmeli, bu çerçevede de sermayede meydana gelen kayıpta ticari kazançtan indirim konusu yapılamayacağından ticari kazancın tespitinde kanunen kabul edilmeyen bir gider niteliğinde değerlendirilmelidir. Kanunen kabul edilmeyen gidere bağlı olarak yapılan katma değer vergisinin de indirilebilir niteliği olmadığından bir gider unsuru gibi görülmektedir. Ancak kanunen kabul edilmeyen gidere bağlı olarak yapılan bir gider niteliğinde değerlendirilen katma değer vergisinin de kanunen kabul edilmeyen gidere bağlı bir kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde değerlendirilmesi gerekmekte böylece hem emtia bedeli hem de buna isabet eden katma değer vergisi kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilerek işletme kazancına eklenmelidir. Böylece sermayede kayıpta engellenmiş olacaktır.

NOTLAR

1. ŞİMŞEK V. Akif; "Çalınma, Kaybolma ve Doğal Afetler Durumlarında Emsal Bedel Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, yıl sayı, shf.
2. Aykut GÜMÜŞLÜOĞLU, "Çalınan ve Kaybolan Emtia ile Sabit Kıymetlerin Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası Dergisi, Kasım-2000, Sayı-231, shf. 109.; (İstisyanı örnek, bankalarca ayrılması öngörülen "muhtemel zarar karşılıkları"nı verilebilir.)

3. ŞÜKRÜ KIZILOĞLU; a.g.e., shf. 2348-2349., İsmail KÖKBULUT; "Büyük Mağazalarda Çalınan Emtiaların Vergisel Açısından Değerlendirilmesi", Yaklaşım Dergisi, Sayı-40, Nisan-1996, shf. 78., Aykut GÜMÜŞLÜOĞLU; a.g.m., shf. 110.
4. Aykut GÜMÜŞLÜOĞLU; a.g.m., shf. 110.
5. KIZILOĞLU ŞÜKRÜ; a.g.e., shf. 2348-2349., KÖKBULUT İsmail; "Büyük Mağazalarda Çalınan Emtiaların Vergisel Açısından Değerlendirilmesi", Yaklaşım Dergisi, Sayı-40, Nisan-1996, shf. 78.
6. Maliye Bakanlığı'nın 28.11.1985 tarih ve 24453-278-66/68479 sayılı özelgesi.
7. Hasan AYKIN, "Ticari Kazancının Tespiti ve KDV Açısından İşletmeye Kayıtlı Malların Çalınması", Maliye ve Sigorta Yorumları, 15 Haziran 2000, sayı-322, shf. 102 "söz konusu makalede çalınan emtianın sigorta tazminatının işletme kayıtlarına intikali iki şekilde değerlendirilebileceği belirtilmiştir."
8. Hasan AYKIN, a.g.m., shf. 102.
9. Sema KÜÇÜK, "Emtia Değerlemesi", Vergi Dünyası, Aralık 2001, sayı, 244, shf. 133.
10. KIZILOĞLU ŞÜKRÜ; a.g.e. 2347, DUMAN Ömer; a.g.m., shf. 90., KOYUNCU Mesut; "Değeri Düşen Malları Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu" Mart 1997, sayı 187, shf. 76.
11. Maliye Bakanlığı'nın 28.11.1985 tarih ve 24453-27866/68479 sayılı özelgesi.
12. V. Akif ŞİMŞEK, a.g.m., shf 61.
13. Maliye Bakanlığı'nın 28.11.1985 tarih ve 24453-27866/68479 sayılı özelgesi.
14. Maliye Bakanlığı'nın 28.11.1985 tarih ve 24453-27866/68479 sayılı ve 17.07.1973 tarih ve 24453-278-20 sayılı özelgeleri.
15. Maliye Bakanlığı'nın 28.11.1985 tarih ve 24453-27866/68479 sayılı özelgesi.
16. Maliye Bakanlığı'nın 30.12.1999 tarih ve 49/4913-62 sayılı özelgesi.
17. Dn. 4. D., 03.10.1979 tarih ve E. 1979/48, K. 1979/2928 sayılı kararı.
18. Dn. 3. D., 11.01.1989 tarih ve E. 1989/1787, K. 1989/40 sayılı kararı.
19. Dn. 4. D., 31.05.1999 tarih ve E. 1998/3287, K. 1999/2352 sayılı kararı.
20. Dn. 3. D., 16.02.1999 tarih ve E. 1997/4519, K. 1999/495 sayılı kararı (Hasan YALÇIN, a.g.e., shf 752)
21. Dn. 4. D., 07.10.1958 tarih ve E. 1956/6552, K. 1958/2625 sayılı kararı (Hasan YALÇIN, a.g.e., shf 754)
22. M. Ziya SÜER, İşletmelerde Emtia Değerlemesi, Vergi Dünyası Dergisi.
23. Dn. 4. D., 21.06.1971 tarih ve E. 1970/7555, K. 1971/5174 sayılı kararı (Hasan YALÇIN, a.g.e., shf 755).