

KIYMETİ DÜŞEN MALLARDA DEĞERLEME

Taha ERDOĞAN ^(*)

- GİRİŞ

Değerleme, vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki değerlerinin saptanmasıdır. Değerlemeye ilişkin hükümlere Vergi Usul Kanunu'nun 258'inci ve devamında yer alan maddelerde yer verilmiş ve her bir aktif ve pasifin nasıl değerlendirileceği belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 258'inci maddesinde değerlendirme "*Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.*" şeklinde tanımlanmıştır.

Değerleme, doğrudan vergi matrahının hesaplanması ile ilgili bir işlem olduğu için, Kanun'da değerlendirme ölçüleri ve hangi iktisadi kıymetin hangi ölçü ile değerlendirileceği açık olarak belirlenmiş olup, bu konuda mükelleflere inisiyatif kullanma ve tercihte bulunma hakkı tanınmamıştır.¹

Emtia normal şartlar altında Vergi Usul Kanunu'nun 274'üncü maddesinde belirtildiği üzere maliyet bedeli ile değerlendirilecek olmasına rağmen, kıymeti düşen emtianın değerlemesi aynı kanunun 278'inci maddesi ile özel olarak düzenlenmiştir. Bu maddeye göre;

"Yangın, deprem, ve su basması gibi afetler yüzünden veya hut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak,

paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerin de önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutlak olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir."

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere bir emtianın "kıymeti düşen mal" niteliğinde değerlendirilebilmesi, bahis konusu değer kaybının yangın deprem ve su basması gibi beklenmedik koşulların ortaya çıkması sonucuna bağlı olabileceği gibi ticari faaliyetin normal icapları içerisindeki bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi faktörlerin sonucuna da bağlı olabilir.²

Ayrıca, yasa maddesinde söz konusu iktisadi değerlerin kıymetlerindeki azalış nedenleri teker teker sayılmış ve bunların sonuna "gibi" edatı eklenerek, benzeri durumlar nedeniyle emtianın değerinde önemli miktarda azalma olması halinde emsal bedel tespiti yapılması gerektiği hususu hükme bağlanmıştır.³

Dönem içerisinde özellikle ticari faaliyetin normal icapları dahilinde bozulma, çürüme, kırılma vs. nedenlerle değeri düşen malların aynı yıl içerisinde tamamen satılması halinde 278'inci maddeye göre değerlendirilmesi söz konusu olmaz. Ancak yukarıda belirtilen nedenlerle kıymeti düşen malların satış fiyatının düşüklüğünün hasarlı olmasından kaynaklandığı, gerektiğinde karşı tarafın kayıt ve beyanı ile tevsik edilebilmelidir. Bu bakımdan özellikle perakende satış yapanların bu şekilde satış yaptıkları müşterilerinin isim ve adreslerinin tespitine dikkat etmeleri gerekir.

^(*) Vergi Denetmen Yrd.

¹ Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2006, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Syf. 821

² Denetim İlke ve Esasları I- 2004 Hesap Uzmanları Derneği Yayını , Syf. 277

³ Dünya Gazetesi, Veysi Seviğ, 25.02.2005

Uygulamada, çalınma veya benzeri nedenlerle zarara uğrama halinde, kıymeti düşen mallarla ilgili değerlendirme hükmünün uygulanmak istendiği görülmektedir. Bu hallerde, düşük bedelle değerlendirme suretiyle zarar yazılması 278'inci maddenin lafzı ifadesine uymadığı gibi, sözü edilen kayıpların düşük bedelle değerlendirme veya başka bir yolla sonuç hesapları ile ilişkilendirilmesine vergi hukukumuzun yapısı ve ilkeleri yönünden de imkan yoktur.⁴

2- Emsal Bedelin Tespiti

Kıymeti düşen malların emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerektiği yukarıdaki açıklamalarda belirtilmiştir. Emsal bedel; ortalama satış fiyatı, maliyet bedeli ve takdir esasları olmak üzere üç esasa göre ve belirtilen sıranın izlenmesi suretiyle tespit edilecek olup, konu ile ilgili kanuni düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Belirtilen madde hükmü şöyledir:

"Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esasları) 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.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esasları) 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 belirler.

(2365 sayılı Kanunun 35 inci maddesiyle değişen fıkra) Üçüncü sıra: (Takdir esasları) 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.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zira-i kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer. Ücretle yapılan imalatla ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur."

Kıymeti düşen mallarla ilgili emsal bedel uygulamasında birinci ve ikinci sıraya bakılmaksızın üçüncü sırada yer alan "takdir esasları" göre işlem yapılması gerekir. Zira; kıymeti düşen malların maliyetlerinin hesaplanması mutad olmadığı madde metninde belirtildiğinden ikinci sırada yer alan maliyet esasının uygulanması mümkün değildir. Diğer taraftan değeri düşen malların hasar dereceleri farklı olabileceğinden birinci sırada yer alan ortalama fiyat esasının da uygulanması mümkün değildir. Ayrıca ortalama fiyat esasları yalnızca aynı cins ve nevideki mallarda uygulanabileceği ve de hasar derecesinin tüm mallarda aynı oranda olması durumunda uygulanabileceğinin unutulmaması gerekir.

İşletmelerde değerlendirme hesap dönemi sonu itibarıyla yapılır. Kıymeti düşen emtialarla ilgili değerlemenin de bu tarihte yapılması gerekir. Dolayısıyla kıymeti düşen mallarla ilgili emsal bedeli tespitinin takdir komisyonundan normal olarak hesap dönemi sonunda istenmesi gerekir. Buna karşılık malların tabii afet yüzünden değer kaybettiği hallerde, hesap dönemi sonu beklenmeden takdir komisyonundan emsal bedelin tespitinin istenmesi gerekir. Zira bu durumlarda vergi idaresinin durumu tespit ve kontrol etmesine ihtiyaç vardır.

3- Kıymeti Düşen Mallarda Takdir Esası

Mükellefler kıymeti düşen malların emsal değerini

⁴ Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Yılmaz ÖZBALCI, Ağustos 2003, Syf. 620

Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinin birinci ve ikinci sırasında belirtilen usullere dayanarak tespit edemediklerinden veya idarenin talep etmesi gibi nedenlerle emsal bedelin takdir edilmesi için takdir komisyonuna başvurabilirler.

Değeri düşen malların emsal bedelinin tespiti için daha önce de belirtildiği üzere mükelleflerin değer kaybının ortaya çıktığı hesap dönemi sonuna kadar takdir komisyonlarına başvurmaları gerekir. Dolayısıyla hesaplanan zararın ilgili dönemin sonuç hesaplarına yansıtılabilmesi için beyanname verme süresi sonuna kadar takdir komisyonunun kararının alınması gerekir. Beyanname verme süresi sonuna kadar takdir komisyonu kararının alınamaması durumunda değeri düşen malların ne şekilde değerlendirileceği konusunda kesin bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak mükelleflerin beyanname verme süresi sonuna kadar takdir komisyonu kararı ile emsal bedel tespiti yapamadığı durumda beyannamelerini ihtirazi kayıtları verebilecekleri de unutulmamalıdır.

Takdir komisyonları söz konusu takdir taleplerini aşağıdaki temel kriterler çerçevesinde yerine getirmektedirler.

1- Takdir yapılacak malların yerinde görülmesi,

2- Takdiri yapılacak malların muhteviyatındaki hasarın, komisyonun görevlendireceği bilirkişi/kurum vasıtası ile saptanması,

3- Takdir yapılacak malların mükellefin yasal defter ve belgelerden izlenmesi; gerek duyulması halinde malları satın alan mükellefin karşıt incelenmesi,

Yukarıda belirttiğimiz takdir kriterleri genel nitelikli olup, değerlemeyi yapan takdir komisyonlarının uygulamada kendilerince tespit edecekleri münferit metotlar da söz konusu olabilmektedir.⁵

Emsal bedelin tespitinde kullanılacak esaslar ve bunların sırası Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinde belirtilmiş olmakla birlikte aynı maddenin son fıkrasında, kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedelin yerine geçer ve bu de-

ğerler ortalama fiyat esas, maliyet bedeli esas ve takdir esasına göre öncelik taşır.

4- Takdir Komisyonu ve Kazai Mercî Dışında

Değer Düşüklüğü Tespiti

Uygulamada sıkça karşılaşılan bir diğer konu da kıymeti düşen malların hasar tespitinin sigorta eksperleri, itfaiye yetkilileri, kaymakamlıkça görevlendirilen bilirkişiler, jandarma gibi kişi ve kurumlarca yapılması ve bu kararlara göre değer düşüklüğünün sonuç hesaplarına gider kaydedilmesidir.

Söz konusu kişi ve kurumların verdikleri değer tespiti kararları yalnızca takdir komisyonunun vereceği karara veri teşkil etmek bakımından bir anlam ifade etmekte olup, sayılan kişi ve kurumlardan alınan karar neticesine göre hareket etmek mükellefleri zor durumda bırakabilmektedir. Unutulmaması gereken husus kanunda emsal bedeli takdir görevinin takdir komisyonuna verilmiş olmasıdır.⁶

Maliye Bakanlığı'na verilen 13.12.1985 tarih ve 1-2126-4-1128 sayılı Özelge de aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

"İşverenin sel basması sonucu meydana gelen emtia kaybına ilişkin zararın kabul edilebilmesi ya takdir komisyonunca bu konuda bir takdir yapılmış olmasına ya da kaza mercilerince bu konuda re'sen biçilmiş bir değer olmasına bağlıdır.

Adı geçen işyerini sel basması sonucu meydana gelen emtia kaybı ile ilgili zararının kabul edilebilmesi hususu, emtia kaybının emsal bedelin tespiti için takdir komisyonuna başvurularak bu konuda bir takdir yapılmış olması veya kaza mercilerince bu konuda re'sen biçilmiş bir değer bulunması durumunda mümkündür.

Adı geçen yükümlü tarafından sel basması sonucu meydana gelen emtia kaybının emsal bedelinin tespiti için takdir komisyonuna başvurulmadığı ve bilirkişilerce raporla tespit edilen değer kaza mercilerince biçilmiş bir değer olarak kabulü mümkün olmadığına göre söz konusu zararın gelir vergisi uygulamasında indirilecek gider olarak kabulü mümkün değildir."

⁵ Denetim İlke ve Esasları I- 2004, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Syf. 279

⁶ Denetim İlke ve Esasları I- 2004, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Syf. 279

⁷ Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamalar, Mehmet Ali ÖZYER, Aralık 2004, Syf.463

Bununla birlikte takdir işleminin komisyon tarafından fiilen yapılmasının imkansız olması durumunda takdir komisyonu bilirkişi raporundan yararlanabileceği gibi noter huzurunda imha edilen emtiaya ilişkin noter zaptı da komisyon tarafından emsal bedel takdirinde kullanılabilir.⁷

5- Kıymeti Düşen Malların Muhasebeleştirilmesi

Malların kıymetindeki düşme tam veya kısmi olabilir. Her iki halde de değer düşüklüğüne uğrayan malları, ticari mallar hesabından çıkartıp diğer stoklar hesabına almak gerekir.

Bilindiği gibi değerleme bilanço günü yapılması gerekir. Değeri düşen mallarla ilgili takdir komisyonuna başvurulup emsal bedelin tespit edilmesi gerekir. Takdir komisyonu değeri düşen mallara belli bir emsal bedel tespit edebileceği gibi tamamen zayi olduğunu yani değerinin "sıfır" olduğunu da tespit edebilir. Kıymetin tamamen kaybolduğu ve sigortadan tazminat alınmadığı hallerde, takdir komisyonu kararına dayanılarak daha önce açılmış olan kıymeti düşen mallar hesabı kapatılıp Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabına aktarılarak bu kıymet zarar olarak yazılır.

Örnek : Y A.Ş.'de 2005 takvim yılında yapılan dönem sonu envanterde değeri 100.000.-YTL olan mallarda çürümeler meydana geldiği anlaşılmış ve şirket değeri düşen malların değer düşüklüğünün tespit edilmesi için takdir komisyonuna başvurmuştur. Takdir komisyonu bu malların değerini 20.000.-YTL olarak belirlemiştir. Değeri düşen bu mallar ertesi yıl 17.03.2006 tarihinde 27.000.-YTL bedelle satılmıştır. Bu işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir. (KDV ihmal edilmiştir.)

31.12.2005	
157 DİĞER STOKLAR	100.000
157.01 Değeri Düşen Mallar	
153 TİCARİ MALLAR	100.000
/	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	80.000
654.01 Değeri Düşen Mallar	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	80.000
/	

Kıymeti Düşen Malların Satılması;

17.03.2006	
100 KASA	27.000
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	80.000
/	
153 TİCARİ MALLAR	27.000
671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLAR *	80.000
/	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	100.000
157 DİĞER STOKLAR	100.000
157.01 Değeri Düşen Mallar	
/	

* Bu hesabın yerine 644 Konusu Kalmayan Karşılık hesabı da kullanılabilir ancak dönem seçtiğinden dolayı 671 Önceki Dönem Gelir ve Karlar hesabının kullanılması kanımızca daha uygundur.

6- SONUÇ

Şimdiye kadar yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere kıymeti düşen emtianın değerlemesinde kanun koyucu değerlemenin sınırlarını net bir şekilde belirlemiş olup değerlemenin takdir esasına göre yapılması zorunluluğunu getirmiştir. Sonuç olarak değerleme günü itibarıyla kanunda belirtilen değer düşüklüğü sebeplerinden herhangi biri nedeniyle kıymeti düşen malların değerinin emsal bedeline göre tespit edilmesi ve bunun da takdir komisyonu kararı ile yapılması gerektiği belirtilmiştir. Her ne kadar Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesine göre sermayede meydana gelen azalmalar zarar olarak yazılamamasına rağmen yukarıda verilen örnekten de anlaşılacağı gibi mükellefler, takdir komisyonu kararına dayanarak emtiada meydana gelen azalmaları Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesine göre zarar olarak kayıtlarına yansıtabilecektir.