

VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE DEĞERLEME ESASLARI

Burhan SARGIN^(*) Erkan ÖZKAN^(**)

1- GİRİŞ

Vergi mevzuatı ve muhasebe ilkelerine göre süresiz kabul edilen işletme ömrünün, işletme kazancının tespit edilmesi için belli dönemlere bölünmesi gerekmektedir. Bu dönem bir yıllık zaman dilimidir. Dönemsellik ilkesi olarak adlandırılan bu işlem, ilgililerin işletmenin durumunu görmeleri ve değerlendirmeleri açısından oldukça önemlidir.

İşletmenin süreklilik gösteren bu faaliyetlerinin değerlendirme günü itibariyle kesilerek dönem kazancının tespit edilebilmesi için, işletme varlık ve kaynaklarının bu tarih itibariyle değerlemesini ve dönemseller ayırmaların yapılmasını gerekli kılmaktadır.

Değerleme kelime anlamı olarak değer biçme, bir varlığın değerini belirlemeyi ifade etmektedir. Vergi hukuku açısından ise değerlendirme vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi

kiymetlerin vergi kanunlarında ifade edilen gün ve zamanlardaki değerlerinin tespit ve takdir edilmesidir.

Dönem kazancının tespitinde uygulanması gereken tahakkuk esası ve dönemsellik ilkesi ile işletme varlık ve kaynaklarının hangi ölçüye göre değerlendirileceği konusu Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Söz konusu bu çalışmada, işletme varlık ve kaynaklarının değerlendirilmesi ile ilgili vergi kanunlarında belirlenen genel ilkeler açıklanmış, özellik arz eden hususlara değinilerek, tartışmalı konular açıklanmaya çalışılmıştır.

2- DEĞERLEME

2.1- Değerlemenin Tanımı

213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetin takdir ve tespitidir. VUK'nun 186. maddesine göre iktisadi kıymet, işletmeye dahil mevcutlar, alacaklar ve borçları ifade etmektedir. Değerleme esas olarak bir iktisadi kıymetin belli bir zamandaki değerinin tespit edilmesidir. Fakat değerlerin tespit edilemediği halde, vergi matrahının

^(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

^(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

belirli verilere dayanılarak hesaplanması için takdir esası da getirilmiştir.

Yukarda ki tanımdan da anlaşılacağı gibi değerlendirme iki aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşama değerlemeye konu olan iktisadi kıymetin VUK'nda belirlenen değerlendirme ölçüleri kullanılarak yapılır. İkinci aşama olarak mutad değerlendirme ölçülerinin kullanılmadığı durumlarda değerlemenin takdir yoluyla yapılmasıdır.

2.2- Değerlemenin Amacı

Vergi mevzuatımızda iktisadi varlıkların değerleri matrahı oluşturduğu veya etkilediği için değerlendirme, vergi hukukunun en önemli konularından birini oluşturmaktadır. Ayrıca vergi mevzuatımızda bilanço usulüne göre ticari kazanç, işletmedeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır.

Öz sermaye; işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetleri ile alacakların toplamından, borçların düşülmesi sonucunda geriye kalan tutardır. Öz sermayeyi hesaplayabilmek için işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Değerlemenin vergi hukuku açısından amacı vergi matrahlarının tespitine esas olacak iktisadi varlıklarının değerlerinin doğru biçimde ve objektif esaslar çerçevesinde tespit etmektir.

3- DEĞERLEME ESASLARI

3.1- Değerlemenin Konusu

Değerleme olayının uygulanabilmesi için değerlemeye tabi olacak ekonomik bir varlığın yani iktisadi bir kıymetin var olması şarttır. Burada ekonomik varlık ile kastedilen, işletmenin veya

kişinin servetine dahil olumlu (mevcut, alacaklar veya haklar) ve olumsuz (borçlar, servet unsurlarının tamamıdır. Değerlemenin konusu genel olarak ekonomik varlıklar ve servet unsurlarıdır.

İşletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerlemesinde değerlendirme konusu, işletmeye dahil olan iktisadi kıymet unsurlarıdır. İktisadi kıymetlerin değerlemeye konu olması için öncelikle, işletmeye dahil olması gerekir. İktisadi kıymetin işletmeye dahil olması için işletmenin mülkiyetinde olması işletme tarafından kullanılması gerekmektedir.

Ferdi teşebbüslerde işletme ile sahiplerini birbirinden ayrı düşünmek kolay değildir. Bu nedenle, bunlarda iktisadi kıymetlerin malikinin işletme mi yoksa ortaklar mı olduğu fazla bir anlam ifade etmemektedir. Bu noktadan hareketle, vergi kanunları bu işletmelerde, kullanma olayına ağırlık vermek suretiyle, konuya açıklık getirmiştir. VUK'nun 187. maddesine göre mükellefin sahip olduğu bina ve arazi işletmenin mülkiyetinde olmasa dahi, belirtilen şartlarda işletmede kullanılması halinde envantere alınır, işletmeye dahil iktisadi kıymet sayılır.¹

3.2- Değerleme Günü

Vergi Usul Kanunu'nun 259. maddesine göre değerlendirme günü, "Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur." şeklinde tanımlanmıştır. Kanun metninden de anlaşılacağı üzere değerlendirme yapılacak gün, vergi kanunlarında gösterilen gün ve zaman olarak belirlenmiştir. Değerleme günü hesap

¹ ÖZTÜRK Bünyamin , "Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri", Maliye ve Hukuk Yayınları, 4.Baskı, Ankara. s.10

döneminin son günü olabildiği gibi, iktisadi kıymetin işletmeye dahil edildiği, işletmeden çekildiği, alındığı, satıldığı, imal veya inşasının bittiği gün de olabilmektedir. Yani değerlendirme gününün her vergiye ilişkin olarak kendi özel kanunu tarafından belirleneceğini belirlenmiştir.

3.3- Değerlemede Esas

Vergi Usul Kanunu'nun 260. maddesinde, "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 düzenlenmiştir.

Değerlemede esas olan iktisadi kıymetlerin her birinin tek başına değerlendirilmesidir. İşletmede bulunan iktisadi kıymetlerin (emtia, demirbaş, alacaklar, menkul kıymet, nakit vs.. özelliklerine göre ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulur. Fakat aynı cinsten olan mallar ile kıymeti önemsiz eşyanın toplu olarak değerlendirilmesi mümkündür. Örneğin bir işletmede hesap dönemi sonunda mal mevcutları arasında 300 koli süt varsa, 300 koli süt ayrı ayrı olarak değil toplu olarak 300 koli sütün maliyet bedeli tespit edilerek bir kalemde değerlendirilebilir. Bunun yanı sıra işletmede kullanılan emtiaların değeri, maliyetleri ve satışları içinde önemsiz kalmakta ise, hepsini, ayrı emtialar olmasına rağmen topluca değerleyebilir.

4- VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

Vergi mevzuatımızda değerlendirme temel olarak Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Diğer yandan diğer vergi kanunlarında her kanun getirdiği vergiye ilişkin özel değerlendirme hükümleri bulunmaktadır. VUK'nda değerlendirme 258 ile 330. maddeler arasında düzenlenmiştir. İktisadi varlıkların değerlendirilmesinde kullanılacak temel

değerleme ölçüleri VUK'nun 261. maddesinde sayılmıştır. Söz konusu maddede sayılan değerlendirme ölçüleri şunlardır:

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

İktisadi kıymetlerin değerlemesinde Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen değerlendirme ölçülerinin kullanılması gerekir. Söz konusu kanunun 261. maddesinde değerlemenin belirtilen ölçülerden iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre sadece biri ile yapılacağını hükme bağlamıştır. Bu nedenle aksine bir özel hüküm olmadıkça, iktisadi kıymetin yalnız bir değerlendirme ölçüsü ile değerlendirilmesi gerekir. Kanun değerlendirme ölçüsünde herhangi bir esneklik bırakmamış, VUK'nda yer alan değerlendirme ölçülerinden birisinin esas alınması gerektiği belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen değerlendirme ölçüleri arasında sayılmamakla beraber iktisadi kıymetlerin hangi ölçülere göre değerlendirileceğini düzenleyen VUK'nun diğer maddeleri ve ilgili vergi kanunlarında tespit edilmiş bazı değerlendirme ölçüleri bulunmakta olup, bu ölçülere ileride değinilecektir.

4.1- Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli, Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesinde "İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri (bunlara ilişkin) bilumum giderlerin toplamını ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere maliyet bedeli bir varlığın sahibine mal oluş bedelidir.

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

- **İktisadi 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 hammadde, yardımcı malzemelerin alımı için yapılan ödemeler, genel üretim giderleri ve işçilik giderlerinden oluşmaktadır.

- **İktisadi kıymetin değerinin artırılması için yapılan ödemeler:** Bir iktisadi kıymet iktisap edildikten sonra yapılan ödemelerin maliyete eklenebilmesi için iktisadi kıymetin kapasitesini veya verimini artıran ya da ömrünü uzatan harcamalar olması gerekir.

- **Bunlara müteferri (bağlı. olarak yapılan ödemeler:** Bir harcamanın müteferri gider olarak maliyet bedeline eklenebilmesi için yapılan giderin satın alma bedeline veya değer artışı sağlayan giderle bağlı olarak yapılması gerekir. Bunlar faiz, vade farkı, kur farkı, taşıma giderleri gibi giderlerdir.

Maliyet bedeli ölçüsüyle değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır.

İktisadi işletmelere dahil gayrimenkuller, özel maliyet bedeli, haklar, İşletmede imal edilen veya satın alınan yada stokta bulunan emtia, hammadde, yarı mamul, zirai mahsuller ve hayvanlar, demirbaş eşya.

4.2- Borsa Rayici

Borsa rayicine ilişkin VUK'nun 263.maddesi hükmüne göre; "Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlendirilmeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder.

Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün için-

deki ortalama rayici esas olarak aldırmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Borsa rayici, değerlemeye konu iktisadi kıymetin değerlendirilme günündeki resmi borsalarda oluşan fiyatını ifade eder. Resmi borsalarda değerlendirilme günü fiyatlarının tespiti için gün boyunca oluşacak fiyatların ortalaması alınarak yapılır.

Maddenin ikinci fıkrasında verilen yetkiye istinaden, normal dalgalanmalar haricinde, fiyatlarda belirgin tutarsızlık ve büyük dalgalanmalar gerçekleşmesi halinde Maliye Bakanlığı değerlemeden önceki otuz gün içindeki ortalama değerlemeye esas aldırmaya yetkilidir.

Borsa rayici ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler; VUK'nun 279. maddesi uyarınca borsa rayici bulunan menkul kıymetler.

VUK'nun 280. maddesine göre, yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilmesi öngörülmeyle birlikte, ülkemizde borsa rayici olmadığı için değerlendirilme Maliye Bakanlığınca tespit olunan döviz kurları esas alınarak yapılmaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisinde hisse senedi ve tahviller.

4.3- Tasarruf Değeri

Tasarruf değeri, VUK'nun 264. maddesinde düzenlendiği üzere "Bir iktisadi kıymetin değerlendirilme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer"olarak tanımlanmıştır. Maddede belirtildiği gibi sahibi için arz ettiği değer subjektif bir nitelik taşımaktadır. Ancak bu değer kişiye göre değil, kanunun emrettiği objektif esaslara göre tespit edilir. Örneğin VUK'nun 281. maddesinde vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklarda senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasının resmi iskonto haddinin uygulanacağı şeklinde bir düzenleme getirilerek subjektif nitelik ortadan kaldırılmıştır.

Tasarruf değeri ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler; 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.

4.4- Mukayyet Değer (Kayıtlı Değer)

Mukayyet değer, VUK'nun 265. maddesinde, "Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri" olarak tanımlanmıştır. Diğer bir ifadeyle iktisadi bir kıymetin kaydedilen ilk değeri mukayyet veya kayıtlı değerdir.

Mukayyet değerle değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır;

- Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri,
- Peştamallıklar,
- Senetsiz alacak ve borçlar (çekler dahil),
- Aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri,
- Karşılıklar.

Mukayyet değer bazı kitaplarda bir değerlendirme ölçüsü olarak kabul edilmemektedir. Bu görüşü savunanlara göre bir iktisadi varlık hangi değerlendirme ölçüsüyle değerlendirirse değerlendirsin, sonuçta bulunan miktar kayıtlara yani defterlere geçirilmektedir. Mukayyet değer bir değerlendirme ölçüsü değil, ancak önceden yapılan bir değerlemenin sonucunu gösteren kayıttır.²

4.5- İtibari Değer (Nominal Değer)

İtibari değer VUK'nun 266. maddesinde "Her nevi senetlerle, esham ve tahvillerin üzerine yazılı olan değer" olarak tanımlanmıştır. İtibari değer tanımı yapılırken Kanunda, hangi tür iktisadi değer bu değerlendirme ölçütü ile değerlendirileceği de düzenlenmiştir.

İtibari değerle değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır;

Kasa mevcudu (yabancı paralar hariç), bedelsiz iktisap edilen hisse senetleri, eshamlı şirketlerce ihraç edilen hisse senetleri, eshamlı şirketler ve iktisadi kamu müesseselerince çıkarılan tahviller. Hemen belirtelim ki itibari değer ölçüsü bu şirket ve müesseselerin ihraç ettikleri hisse senetleri ve tahvilleri için kendi yönlerinden kendi değerlemelerinden uygulayacakları değerlendirme ölçüsüdür. Buna karşılık iktisadi işletmelere dahil, başka şirketlere ait esham ve tahvilatın değerlendirme ölçüsü alış bedelidir. İtibari değer ölçüsü ayrıca veraset ve intikal vergisi uygulamasında mükelleflerce yapılan değerlemede, tahvilat ve borsa rayici olmayan hisse senetleri için esas alınır.³

4.6- Vergi Değeri

Vergi değeri VUK'nun 268. maddesinde "Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeri" olarak tanımlanmıştır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde vergi değeri, binalar için Maliye, Bayındırlık ve İskân Bakanlıklarınca belirlenen bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri, arsa ve araziler içinse Takdir Komisyonlarınca belirlenen değerdir.

Vergi değeri ölçüsü, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin değerlemesinde maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazinin değerlemesinde kullanılır. VUK'nun 289. maddesinde, değerlendirme bölümünde yazılı olmayan veya yazılı olup da kendi ölçülerıyla değerlendirilmesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazinin, vergi değeri ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

² ÖZTÜRK Bünyamin, a.g.e., s.16

³ ÖZTÜRK Bünyamin, a.g.e., s.16

Değerleme ölçütü tanımı hangi tür iktisadi kıymetin bu değerleme ölçütü ile değerlendirileceği hususunu da içerir. Anılan hüküm uyarınca vergi değeri rayiç bedeldir ve sadece maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazi bu değerleme ölçütü ile değerlendirilmektedir. Vergi değeri yalnızca vergi hukukunda kullanılan bir değerleme ölçütüdür.⁴

4.7- Rayiç Bedel

VUK'nun mükerrer 266. maddesi uyarınca rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım-satım bedelidir. Rayiç bedel, özellikle veraset ve intikal vergisiyle emlak vergisi uygulamalarında önem kazanan bir değerleme ölçüsüdür. Emlak vergisinde bina ve arazi için rayiç bedel esas alınmaktadır. Veraset ve intikal vergisinde menkul mallar ve gemilerin rayiç bedelle değerlendirileceği belirtilmiştir.

4.8- Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

4.8.1- Emsal Bedel

VUK'nun 267. maddesi uyarınca emsal bedel; "Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir." şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere emsal bedeli, değerlendirme konusu malın emsal değeri, emsalinin (aynı cins ve tür. değerlendirme günündeki piyasa ve satış değeridir. Başka bir deyişle emsal bedel, bir işletmenin faaliyet dönemindeki satış bedeli, alış bedeli veya maliyet bedeli değil, değerlendirme gününde kendisine emsal olabilecek piyasa ve satış değeridir.

Emsal bedelinin uygulanabilmesi için, değerlendirme konusu iktisadi kıymetin gerçek değerinin; belli olmaması veya bilinmemesi veya doğru olarak tespit edilememesi gerekir. İktisadi kıymetin gerçek değerinin başka bir değerlendirme ölçüsü ile bulunabildiği durumlarda, emsal bedeli ile değerlendirme yapılamayacaktır.

Emsal bedelinin değerlendirme ölçüsü olarak kullanılmasına ilişkin VUK'nun 289. maddesinde; "Bu bölümde yazılı olmayan veya yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir." hükmü yer almaktadır.

Değeri düşen mallar dışında kalan iktisadi kıymetlerin emsal bedel ile değerlendirilebilmesi için VUK'nun 289. maddesi gereğince, borsa rayici ve mukayyet değerlerinin bulunmaması gerekmektedir.

İşletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin emsal bedeli ölçütü ile değerlendirilebilmesi için öncelikle değerlemeye konu kıymetin gerçek değerinin olmaması, bilinmemesi veya doğru olarak belirlenememesi (malın borsa rayicinin ve mukayyet değerinin bulunamaması) gerekmektedir.

4.8.1.1- Emsal Bedelin Tespit Şekilleri

Emsal bedeli, VUK'nun 267. maddesine göre; sırası ile ortalama satış fiyatı, maliyet bedeli ve takdir esası olmak üzere üç esasa göre tespit edilir. Emsal bedel tespit edilirken bu sıralamaya uyulması gerekir. Fakat aynı kanunun 267. maddesinin 7. fıkrası uyarınca kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit

⁴ KÜÇÜK Sema, "Değerleme ve Dönemsonu İşlemleri", Yaklaşım Dergisi Eki, Ocak 2008, Ankara, s.26

eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedel yerine geçtiğinden yukarda belirtilen sıra dikkate alınmadan öncelikle uygulanır.

4.8.1.1.1- Birinci Sıra (Ortalama Fiyat Esası)

Vergi Usul Kanunu'nun 267.maddesinin 3. fıkrasında ortalama satış fiyatı esas; "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 düzenlenmiştir.

Görüldüğü üzere bu usulde değerlendirme, esas itibariyle mükellef tarafından kendi defter ve belgelerindeki satışlara göre yapılmakta olup, yapılan satışların değerlendirme konusu yapılacak malla aynı cins ve neviden olması gerekir. Ayrıca, bu suretle değerlendirme yapılacağı zaman, aynı cins ve nevideki malların önce değerlendirilmenin yapılacağı aydaki satış miktarına bakılacak. Örneğin bu ay Nisan ayı ise önce bu ayın satış miktarına bakılarak, yeterli değil ise bir önceki ay olan Mart ayı satış miktarına bakılacak, bu da yeterli değil ise bir daha önceki ay olan Şubat ayı satış miktarına bakılacak, bu da yeterli değil ise, diğer ayların satış miktarına bakılmayacak ve bu usul uygulanmayacak, maliyet bedeli esasına gidilecektir.

Örneğin, 31 Aralık gününde mevcut 3 ton hurda emsal bedeli ile değerlendirileceğini düşünelim. Aralık ayında bu tür hurdalardan 750 kg üzerinde satış varsa, değerlendirme konusu hurdalar Aralık ayı satış fiyatı ortalaması ile değerlendirilecektir, 750 kilogramın altında satış olması halinde, Kasım ayında aynı miktarın üzerinde satış olup olmadığına bakılır, olması halinde Kasım ayı ortalama

satış fiyatı esas alınır. Kasım ayında da asgari 750 kg. satış yoksa son olarak Ekim ayına bakılır ve bu ayda asgari 750 kg. satış olması halinde, Ekim ayı ortalama satış fiyatı esas alınır. Bu miktarda satış yoksa, bu sıraya göre değerlendirme yapılamaz.

Emsali alınacak malın satışında aranan asgari %25'lik miktar aylıktır. Bu nedenle her üç ayın toplam satış miktarının %25'i geçmesi ile, bu usulle değerlendirme için gerekli şart gerçekleşmiş olmamaktadır. Böylece, üç ayda da istenilen miktarda satış yoksa; birinci sıra olan ortalama satış fiyatı esasının, emsal bedelinin tespitinde uygulanması mümkün olmayacaktır. Bu durumda ikinci sıraya geçmek gerekmektedir.

4.8.1.1.2- İkinci Sıra (Maliyet Bedeli Esası)

Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin 4. 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 esas düzenlenmiştir.

Bu usulde emsal bedeli, bir malın maliyet bedelinin bilinmesi veya maliyet bedelinin hesaplanması mümkün olursa mal kıymeti, maliyetten yola çıkılarak tespit edilebilecektir. Bu esasa göre maliyet bedellerine toptan veya perakende satış olmasına göre %5 veya %10 ekleme yapmak suretiyle emsal bedeli bulunur.

Örneğin, konfeksiyon ticareti ile uğraşan bir işletme sahibinin 15 Aralık 2007 tarihinde A marka bir adet takım elbiseyi kendisi kullanmak üzere işletmesinden çekmiştir. İşletmenin Ekim, Kasım, Aralık aylarında A marka (aynı cins ve neviden) takım elbise satışı bulunmamaktadır. Bu takım elbisenin işletmeye maliyeti 150,00.- YTL'dir.

Değerlemeye konu olacak malın cinsinden, değerlemenin yapılacağı ayda (Aralık) veya bir önceki ayda (Kasım) veya bir daha önceki ayda (Ekim), satış yapılmadığından ortalama fiyat esası uygulanmayacak ve ikinci sıradaki maliyet bedeli esasının uygulanması gerekecektir.

Bu durumda, işletmeden çekilen bu mal, perakende bir satış sayılacağı için maliyet bedeline %10 uygulanmak suretiyle emsal bedeli tespit edilmesi gerekir. Takım elbisenin işletmeye maliyeti 150,00.-YTL olduğuna göre, emsal bedeli $(150,00 \times \%110=)165,00.-YTL$ olarak tespit edilip işletmenin hasılatı olarak kayıt edilmesi gerekir.

Yukarıda açıklanan birinci ve ikinci sıralardaki usullere göre emsal bedeli bizzat mükellefler tarafından hesaplanır. Emsal bedelinin bu usullere göre de tespitinin mümkün olmaması halinde ise; artık emsal bedeli takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir.

4.8.1.1.3- Üçüncü Sıra (Takdir Esası)

Vergi Usul Kanunu'nun 267.maddesinin 5.fıkrasında; "Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilmeyen 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 dikkate 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, ilk iki sıradaki esasın uygulanamadığı durumlarda, ya mükellefin müracaatı yahut idarenin talebi ile yapılır.

İster mükellef, isterse vergi idaresinin talebine

istinaden yapılsın, takdir olunan matraha mükelleflerin dava açma hakları saklıdır. Ayrıca, vergi dairesinin VUK'nun 377. maddesi uyarınca takdir komisyonunun kararına karşı dava açma hakkı bulunmaktadır. Takdir komisyonu kararıyla tespit edilen emsal bedellerine karşı açılan davalar, verginin tahakkuk ve tahsilatını durdurmaz. Fakat takdir edilen emsal bedel yerine bu bedele istinaden yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalar, verginin tahakkuk tahsilini durdurur.⁵

4.8.2- Emsal Ücreti

Ücretle yapılan imalatla, ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de "Emsal Bedeli" bölümünde anlatılan esaslara göre tespit olunur.(VUK madde 267)

Örneğin bir ayakkabıcının yapmış olduğu ayakkabı için emsal ücret tespit edilmesi gerektiği takdirde bu, önce ortalama satış fiyatı esasına, bu mümkün değilse maliyet bedeli esasına bu da mümkün değilse takdir esasına göre belirlenecektir.

4.9- Vergi Usul Kanununun Diğer Maddeleri ile Diğer Vergi Kanunlarında Sayılan Değerleme Ölçüleri

4.9.1- Alış Bedeli

Alış bedeli, iktisadi kıymetin iktisap edilmesi karşılığında ödenen veya borçlanılan bedeldir. Alış bedeli ile değerlendirme uygulaması VUK'nun 279. maddesinde yer alan menkul kıymetler için geçerlidir.

4.9.2- Alış Emsal Bedeli

İlk defa bilanço esasında gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetine girecek olanlar amortisman

⁵ "Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Hesap Uzmanları Derneği, Ankara 2007, s.897

konusu kıymetler dışındaki diğer kıymetleri, maliyet bedeli bilinmeyen amortisman konusu sabit kıymetlerini amortismanları da dikkate alarak, kendilerince tayin olunacak alış emsal bedeli ile değerler (VUK Geç. Madde 4).

Ticari, sınai ve mesleki kazançları dolayısıyla yeniden gelir vergisine girecek veya götürü usulden gerçek usule geçecek mükellefler, maliyet bedeli bilinmeyen amortisman konusu sabit kıymetlerini amortismanları da dikkate alınarak, kendilerince tayin olunacak alış emsal bedeli ile değerlerler. (VUK Geç. Mad. 5)

4.9.3- Tapu Siciline Kayıtlı Bedel

Tapu siciline kayıtlı bedel, bir vergiye matrah olan servet değerlemesinde, tapuda kayıtlı haklar için uygulanır. (Mad. 296)

4.9.4- Ortalama Perakende Satış Fiyatı

Hizmet erbabına, hizmet karşılığı verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki perakende fiyatlarına göre değerlendirilir. (G.V.K. Mad.63)

5- SONUÇ

İşletmede yer alan varlıklar ve bu varlıkların kaynaklarını değerlemeden amaç, işletme faaliyetleri ile ilgili işlemler ve bu işlemler sonucu oluşacak gelir-gider tablosu ve diğer mali tablolarının işletme hakkında reel, açık, anlaşılır ve tam bilgi vermesini sağlamaya yönelik olarak işletme varlıkları alacak ve borçlarının gerçek değerinin tespit edilmesi ve bu değerle kayıtlara yansıtılmasıdır.

Vergisel açıdan bakılacak olursa, işletmenin varlıkları ve kaynaklarının muhasebe kayıtlarındaki değerlerinde değişimler olabileceği dikkate alındığında, bu değişimlerin muhasebe kayıtlarına yansıtılmaması işletmenin gerçek durumu ile bilançodaki durumunun birbiri ile

uyumsuz olması sonucunu doğuracaktır ki bu durumda vergi matrahı doğru olarak tespit edilemeyecek ve ödenmesi gereken vergi doğru olarak hesaplanamayacaktır.

Dolayısıyla fiili durum ile gerçek durum arasındaki uyumsuzluğu gidermek amacıyla belli zamanlarda sayım yapmak suretiyle miktarı tespit edilen iktisadi kıymetlerin VUK'nun 258-330. maddeleri uyarınca değerlemesi 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 zamanın ne olacağı ve iktisadi kıymetlerin hangi değerlendirme ölçüleri ile değerlendirilmesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

1. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve Genel Tebliği
2. "Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara 2007
3. ÖZTÜRK Bünyamin, "Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri", Maliye ve Hukuk Yayınları, 4.Baskı, Ankara
4. ÖZYER M.Ali, "Vergi Usul Kanunu Uygulaması", Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Şubat 2001, Ankara
5. YILMAZ Kazım, "VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme", Plaka Matbacılık, 2.Baskı, Ankara
6. KÜÇÜK Sema, "Değerleme ve Dönemsonu İşlemleri", Yaklaşım Dergisi Eki, Ocak 2008, Ankara