



DEĞERLEME KAVRAMI ve ÖLÇÜLERİ

Nur PEHLİVAN KARAKOÇ^(*)

1 - GİRİŞ

Vergi alacağının, vergi kanunlarında yer alan esaslara uygun olarak tahsil edilebilmesi için vergi matrahının doğru hesaplanması gerekir. Vergi matrahının hesaplanması esasları her vergi kanununda tanımlanmış ve matraha dâhil olan ya da matraha dâhil edilemeyecek unsurlar her vergi kanununda açık olarak yer almıştır. Servet üzerinden hesaplanan vergilerde ve harcama üzerinden hesaplanan vergilerde vergi matrahını doğrudan doğruya iktisadi kıymetlerin değerleri oluşturmaktadır.

Değerleme doğrudan doğruya vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili bir işlem olduğu için iktisadi kıymetlerin değerlendirme esasları ve unsurları vergi kanunlarında tarif edilmiştir. Değerleme ölçüleri ve hangi iktisadi kıymetin hangi değerlendirme ölçüsüyle değerlendirileceği kanunlarda açık bir şekilde tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanu-

nu'nda (VUK) yer alan iktisadi kıymet tabiri işletmeye dâhil mevcutlar, alacaklar ve borçları ifade eder. Değerleme kavramı ise yine aynı Kanunda işletmeye dâhil mevcutların, alacakların ve borçların takdir ve tespiti olarak ifade edilmiştir.

Değerlemeye ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunu'nun 258 ve devamındaki maddelerinde tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan değerlendirme ilişkin hükümlerin yanı sıra diğer vergi kanunlarında da değerlendirme esasları ve ölçülerine yer verilmiştir. İktisadi işletmelere dâhil kıymet ve servetlerin değerlemesinde kullanılacak ölçünün mutlaka Vergi Usul Kanunu'nun anılan maddeleri ile diğer vergi kanunlarında tespit edilmiş değerlendirme ölçülerinden birisi olması gerekmektedir.

Bu çalışmada, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanan değerlendirme ölçüleri ile birlikte diğer vergi kanunlarında yer alan değerlendirme hükümlerine değinilerek, özellik arz eden hususlarla birlikte tartışılmalı konular açıklanmaya çalışılmıştır.

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

2- DEĞERLEME ESASLARI**2.1- Değerleme Kavramı**

Değerleme, Vergi Usul Kanunu'nun 258. maddesinde "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir" şeklinde tanımlanmıştır. Anılan Kanun maddesinde zikredilen iktisadi kıymetler, işletmeye dâhil mevcutlar, alacaklar ve borçları ifade eder. Bu halde, değerlendirme, işletmeye dâhil mevcutların, alacakların ve borçların takdir ve tespittir.

Takdir kelime olarak bir şeyin değerini anlama, değer biçme anlamına gelmektedir. Tanımda ifade edilen takdir ise Vergi Usul Kanunu'nda ya da diğer vergi kanunlarında belirtilmiş olan değerlendirme ölçüleri kullanılarak iktisadi kıymetlerin değeri belirlenemediği durumda idare tarafından değerlemeye konu olan iktisadi kıymete değer biçilmesidir.

Kelime anlamı belirleme olan ve anılan Kanun maddesinde değerlendirme tanımında yer alan tespit ise mükelleflerce Vergi Usul Kanunu'nda ya da diğer vergi kanunlarında yer alan değerlendirme ölçüleri kullanılarak yapılan değerlendirme işlemidir.

Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 260. maddesi, teamülen aynı cinsten sayılan mallar ile düşük kıymetli müteferrik eşyalar toplu olarak değerlendirilmesine olanak sağlamaktadır.

İktisadi işletmelere dâhil kıymet ve servetlerin değerlendirilmesinde kullanılacak ölçünün mutlaka Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddesi ile diğer vergi kanunlarında tespit edilmiş değerlendirme ölçülerinden birisi olması gerekmektedir. Değerleme esas itibarıyla Vergi Usul Kanunu'nda anılan maddede tanımlanmakla birlikte yine Vergi Usul Kanunu'nun diğer maddeleri ile diğer vergi kanunlarında da özel değerlendirme hükümlerine yer verilmiştir.

2.2- Değerleme Günü

Vergi Usul Kanunu'nun 259. maddesi uyarınca değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur. Vergi Usul Kanunu'ndaki tanımdan da anlaşılacağı üzere değerlendirme günü vergi matrahının saptandığı gün olarak kabul edilmemektedir. Değerleme günü, vergi kanunlarında gösterilen gün olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla değerlemenin vergi matrahının saptandığı günden farklı bir günde yapıldığı durumlarda değerlemenin yapıldığı gün yerine iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki değeri esas alınır.

Değerleme günü sadece hesap döneminin son günü değildir. Değerlemeye konu olan iktisadi kıymetin işletmeye dâhil edildiği, işletmeden çekildiği, alındığı, satıldığı, imal veya inşasının bittiği gün değerlendirme günü olabilmektedir.

3- DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

Vergi Usul Kanunu'nun 261. maddesinde değerlendirme usullerine yer verilmiştir. Anılan maddede göre değerlendirme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır:

- Maliyet bedeli,
- Borsa rayici,
- Tasarruf değeri,
- Mukayyet değeri,
- İtibari değer,
- Vergi değeri,
- Rayiç bedel,
- Emsal bedeli ve ücreti.

Ancak anılan maddede belirtilen değerlendirme ölçülerinin dışında, Vergi Usul Kanunu'nun diğer maddeleri ile diğer vergi kanunlarında tespit edilmiş olan bazı değerlendirme ölçüleri de bulunmaktadır. Bunlar;

- Alış bedeli,
- Alış emsal bedeli,

- Finansal kiralamalarda kira ödemelerinin bugünkü değeri,
- Ortalama perakende satış fiyatı,
- Tapu siciline kayıtlı bedeli.

3.1- Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder (VUK md.262). Anılan maddede görüldüğü üzere Vergi Usul Kanunu'nda maliyet bedeli tanımı üç unsurdan oluşmaktadır;

- İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi,
- Değerinin arttırılması,
- Bunlara müteferri bilumum giderler.

İktisadi bir kıymetin iktisabı için yapılan ödemeler; eğer iktisadi kıymet satın alınmış ise satın alma bedeli, iktisadi kıymetin satın alınması esnasında ortaya çıkan vergiler ile diğer satın alma giderlerinden oluşmaktadır. İktisadi kıymet imal edilmişse imalat sırasında kullanılan hammadde ile yardımcı maddelerin alımı için ödenen bedeller ile diğer imalat giderlerinden oluşmaktadır.

İktisadi kıymetlerin değerinin arttırılması için yapılan ödemeler; malın iktisabından sonra yapılan ödemelerin maliyete eklenmesi için iktisadi kıymetin değerini ve verimini arttırması ya da ömrünü uzatması gerekmektedir. Malın değerini arttırmayarak sadece malı korumaya veya saklamaya yönelik olan ödemeler iktisadi kıymetin maliyetine eklenmemektedir.

Bunlara müteferri (bağlı) olarak yapılan ödemeler; iktisadi kıymetin satın alma bedeline veya iktisadi kıymetin değerinin arttırılması için yapılan harcamalara bağlı olarak yapılan ödemelerdir. İktisadi kıymetin değerinin arttırılması için yapılan harcamalar maliyet bedeline eklenirken,

iktisadi kıymetin değerinin düşmemesi için yapılan harcamalar ile yine aynı amaçla yapılan bakım giderleri maliyet bedeline eklenmez.

İktisadi işletmelere dâhil kıymet ve servetlerin değerlemesinde maliyet bedeline giren ödemeler iktisadi kıymetlerin niteliğine göre değişmektedir. İmal edilen emtia ile diğer iktisadi kıymetlerin değerlemesinde bu ayrım daha barizdir.

238 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ne göre, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

163 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, gayrimenkullerin alımında kullanılan kredilerle ilgili faizlerin ve mükellef aleyhine doğan kur farklarının sabit kıymetin maliyetine mi intikal ettirileceği yoksa doğrudan ilgili yılların giderleri arasında mı gösterileceği hususlarına yer verilmiştir. Anılan Tebliğ hükmüne göre, gayrimenkul alımında kullanılan kredilerle ilgili faizlerin ve mükellef aleyhine doğan kur farklarının gayrimenkulün aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar olanların gayrimenkul maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Burada önemli olan husus gayrimenkulün aktifleştirildiği hesap döneminin sonuna kadar olan faiz ve kur farklarının da maliyete eklenmesi gerektiğidir. Değerlemeye konu olan gayrimenkullerin aktifleştirildiği hesap döneminden sonra oluşan faiz ve kur farklarının ise doğrudan gider yazılması ya da maliyete eklenmesi ihtiyaridir. Maliyet bedeli ile değerlendirilecek olan iktisadi kıymetler şunlardır;

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,

- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayrimaddi haklar,
- Özel maliyet bedeli,
- Demirbaş eşya,
- Alet edevat ve mefruşat,
- Emtia,
- Zirai mahsuller ve hayvanlar.

3.2- Borsa Rayici

Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kam-biyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder. Normal temev-vüçler (dalgalanmalar) dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki onaylama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir (VUK md. 263).

Türkiye’de faaliyette bulunan dört farklı türde borsa bulunmaktadır. Bunlar;

- Tarımsal ürünlerin spot olarak işlem gördüğü ticaret borsaları,
- Hisse senetlerinin işlem gördüğü İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB),
- Kıymetli madenlerin işlem gördüğü İstanbul Altın Borsası (İAB),
- Finansal ve tarımsal sözleşmelerin işlem gördüğü Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası’dır (VOB).

Ülkemizde faaliyet gösteren borsalar bunlar olmasına rağmen bu borsalarda işlem gören tüm iktisadi kıymetlerin değerlemesi borsa rayici ile mümkün olmamaktadır. Örneğin altının değerlemesi, Altın Borsasında işlem gören bir iktisadi kıymet olmasına rağmen Vergi Usul Kanunu’nun 274. maddesi hükmüne göre gerçekleşmektedir. Vergi Usul Kanununda borsa rayici ile değerlemenin öngörüldüğü durumlar aşağıdaki gibidir;

- İktisadi işletmelere dâhil yabancı para veya yabancı para ile olan alacak ve borçların normal değerlendirme ölçüsü borsa rayicidir. Ancak, ülkemizde serbest döviz borsası bulunmadığı için söz konusu kıymetlerde değerlendirme, Maliye Bakanlığı’nca tespit ve ilan olunan kurlara göre yapılmaktadır.

- Veraset ve İntikal Vergisi’nde hisse senedi ve tahvillerle ilgili değerlendirme ölçüsü borsa rayicidir.

- VUK’un 279. maddesine göre borsa rayici bulunan menkul kıymetler.

3.3- Tasarruf Değeri

Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir (VUK md. 264). Adı geçen maddede subjektif nitelikte değerlendirme esasları anlaşılmakla birlikte, Vergi Usul Kanunu çerçevesinde tasarruf değeri ile değerlemede objektif esaslar geçerlidir. Bu bağlamda Vergi Usul Kanununda tasarruf değeriyle değerlendirilecek iktisadi kıymetler 281. ve 285. maddelerde tanımlanarak objektif kıstaslar çerçevesinde tasarruf değerinin nasıl uygulanacağı açıklanmıştır. Vergi Usul Kanununda tasarruf değeri ile değerlemenin öngörüldüğü durumlar aşağıdaki gibidir;

- 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,
- Şüpheli alacaklar.

3.4- Mukayyet Değer

Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (VUK md. 265). Burada önemli olan bir husus,

mukayyet değer ile muhasebe değerinin birbirine karıştırılmaması gerektiği hususudur. Mukayyet değer; bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarına alındığı (yazıldığı) ilk bedel olduğu halde, muhasebe değeri; iktisadi kıymetin değerinden, onu düzelterken unsurların indirilmesinden sonra bulunan değeri ifade eder. Örneğin, satın alınan iktisadi kıymetin satın alınması sırasında yapılan ilk kaydı mukayyet değer, aynı iktisadi kıymetin muhasebe değeri ise gösterilen değerden, amortismanların düşülmesinden sonra kalan tutardır¹. Mukayyet değer ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir;

- Senetsiz alacak ve borçlar (çekler dâhil),
- Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar,
- Aktif geçici hesap kıymetleri,
- Gelecek yıllar için peşin ödenen giderler,
- Tahakkuk eden ancak tahsil edilmemiş hasılatlar ,
- İdrak edilmemiş mahsuller için yapılan giderler,
- Pasif geçici hesap kıymetleri,
- Gelecek yıllar için peşin tahsil edilmiş hasılat,
- Tahakkuk eden ancak ödenmemiş giderler,
- Karşılıklar,
- Avanslar.

3.5- İtibari Değer

İtibari değer, her nevi senetlere esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir (VUK md. 266). İtibari değerle değerlendirilen hisse senetleri ile tahviller şirket ve müesseselerin kendilerinin ihraç ettikleri hisse senetleri ve tahvillerdir. Bu bağlamda, gerek şirketlerin gerekse müesseselerin aktifinde başka şirketlerin veya kişilerin

ihraç ettiği hisse senedi ve tahvillerin bulunması halinde bu senetlerin ve tahvillerin değerlendirilme ölçüsü alış bedelidir. İtibari değer ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır;

- Kasa mevcudu (yabancı paralar hariç),
- Bedelsiz iktisap edilen hisse senetleri,
- Eshamlı şirketler ve iktisadi kamu müesseselerince çıkarınca tahviller.

3.6- Rayiç Bedel

Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirilme günündeki normal alım satım değeridir (VUK mük. md. 266). Rayiç bedel, Veraset ve İntikal Vergisinde menkul mallar ve gemilerin değerlendirilmesinde kullanılan ölçüdür. Finansal kiralama işlemlerinde de doğrudan olmasa da dolaylı olarak rayiç bedel kullanılmaktadır.

3.7- Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

3.7.1- Emsal Bedeli

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen yahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirilme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir (VUK md. 267). Kanundaki tanımdan da anlaşılacağı üzere emsal bedeli ölçüsünün uygulanabilmesi için malın gerçek bedelinin; belli olmaması veya bilinmemesi veya doğru olarak tespit edilememesi gerekmektedir.

Emsal bedeli; birinci sıra olarak ortalama fiyat esasına göre, ikinci sıra olarak maliyet esasına, üçüncü sıra olarak ise takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Emsal bedeline göre bu sıraya uyulmak zorunludur. Dolayısıyla ortalama fiyat esasına göre emsal bedelin tespiti imkanı varken, maliyet bedeli esaslı veya takdir komisyonunca takdir yolu ile emsal bedel tespiti yapılamaz.

¹GÜNGÖR Gürcü, "Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerleme Esasları", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:99, 2007, s.11

Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesine göre yukarıdaki esaslara bağlı kalmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçmektedir. Dolayısıyla anılan maddeye göre emsal bedeli, yukarıda belirtilen esaslara göre değil yargı organlarınca re'sen biçilen değer veya zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlara göre tespit edilmektedir. Bu durum emsal bedel tespitinde sıraya alınmış ve bu sıralamaya uyulması zorunlu kılınmış üç esanın uygulanmasının tek istisnasıdır.

Emsal bedeli ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir.

- Emtia ve imal edilen emtia: Emtianın maliyet bedeline nazaran, değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde, mükellef maliyet bedeli yerine 267. maddenin 2. sırasındaki usul hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir.

- Hayvanlar: Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan hallerde maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.

- Kıymeti düşen mallar.

- Özel haller: Değerleme ölçüsü belli edilmeyen veya edilmiş olup da kendi ölçüsüyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden, bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri varsa borsa rayici ile yoksa mukayyet değeriyle o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir.

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden aynen aldıkları sair değerler.

- Gerçek ücretin tespitinde, hizmet erbabına sağlanan konut tedariki ve sair surette sağlanan

menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir.

- Gelir vergisi mükelleflerinin aynı olarak yaptıkları bağış ve yardımların konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa sadece takdir esasına göre tespit edilen emsal bedeli ile değerlendirilir.

- Kurumlar vergisi mükelleflerinin aynı olarak yaptıkları bağış ve yardımların konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa maliyet bedeli veya mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse sadece takdir esasına göre tespit edilen emsal bedeli ile değerlendirilir.

- Gayrimenkul sermaye iratlarının tespitinde, ayın olarak tespit edilen kiralar ile bedelsiz olarak başkalarının intifaina bırakılan mal ve hakların kira bedellerinin tespitinde emsal kira bedeli uygulanır.

- Kurumların tasfiyesi ve servet değerinin tespiti ile ilgili olarak, hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan değerler, dağıtımın, satımın, devrin veya iadenin yapıldığı günün emsal bedeli ile belirlenir.

- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulanması açısından, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulamasında, bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanmadığı hallerde de matrah emsal bedeli veya emsal ücretidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 275. maddesi gereği genel idare giderlerinden mamule düşen payın

maliyete katılması ihtiyaridir. Bu madde gereğince mükellefler genel idare giderlerini mamulün maliyetine katıp katmamakta serbest bırakılmıştır. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulanması açısından mükellefe genel idare giderlerinin maliyete eklenip eklenmemesi hususunda ihtiyari davranma seçeneği verilmemiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27/4 maddesi uyarınca emsal bedelin belirlenmesi sırasında genel idare giderleri ile genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir. Bununla birlikte Katma Değer Vergisi Kanunu'nun anılan maddesi 3. fıkrası "Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur" şeklindedir. Ancak genel idare giderlerinden mamule düşen payın maliyete katılmasının katma değer vergisi uygulamasında zorunlu kılınmış olması Vergi Usul Kanunu'nun uygulanması açısından sapmaya yol açmıştır.

Genel idare giderlerinin mamul maliyetine dâhil edilip edilmemesi hakkının bütünlük içinde kullanılması gerekir. Genel idare giderlerini mamul maliyetine katıp katmamak hususunda mükellef serbest bırakılmışsa, mükellef genel idare giderlerinin tümünü kapsayacak şekilde karar vermelidir. Bu giderlerden bir kısmının maliyete katılıp, diğerlerinin katılamaması mümkün değildir. Çünkü vergi kanunları ile getirilen bir hak uygulanır veya uygulanmaz, kısmi uygulama mümkün değildir. Aksi takdirde mükellef vergi matrahını dilediği şekilde belirleme imkanına sahip olur. Bu durum vergi kanunlarının uygulanmasında önemli sorunlara yol açacaktır. Dolayısıyla, mükellef katma değer vergisi matrahını, genel idare giderlerinden mamule düşen payı mamulün maliyetine ekleyerek tespit edecektir.

Emsal bedeli sırasıyla ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasına göre tespit edilir.

3.7.1.1- Ortalama Fiyat Esası

Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellefler 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.

Ortalama fiyat esası sadece aynı cins ve neviden mallar için uygulanabilir. Çimento, demir, şeker, un gibi misli nitelikteki mallar böyledir. Aynı cins ve neviden olmakla birlikte, kalitesi aynı olmayan veya fiyatları farklı olan mallarda bu usul uygulanamaz Aynı neviden olmakla birlikte işletme sahibinin fiyat farklılaştırmasına gittiği ürünlerde de bu yöntemin uygulanması mümkün değildir.

Ortalama fiyat esasıyla değerlemede emsal bedeli sıra ile, değerlemenin yapılacağı ayda veya bir önceki veya bir daha önceki aylarda satış yapılmışsa, bu satışların miktar ve tutarına göre mükellefler tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Örneğin değerlemenin yapılacağı ay Eylül ayı ise öncelikle bu ayın satış miktarına bakılacak, eğer Eylül ayındaki satış miktarı yeterli değil ise bir önceki ay olan Ağustos ayı satış miktarına bakılacak, bu aydaki satış miktarı da yeterli değil ise bir daha evvelki ay olan Temmuz ayı satış miktarına bakılacak, bu da yeterli değil ise diğer ayların satış miktarına bakılmayacak ve bu usul uygulanmayarak ikinci sıradaki usule başvurulacaktır. Bu durumda dikkat edilmesi gereken husus, Eylül ve Ağustos aylarındaki satış miktarları ayrı ayrı yeterli olmadığında bu iki ayın toplam satış miktarlarının dikkate alınmayacağıdır.

Örnek: Çimento ticaretiyle uğraşan mükellef A, Aralık ayında 10.000 kilo çimentoyu kendisine ait yazlık evinin inşaatında kullanmak üzere iş-

letmesinden çekmiştir. Mükellefin Aralık, Kasım ve Ekim aylarında (aynı cins ve neviden) çimento satışlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Aylar	Satış Miktarı (kg)	Birim Fiyat (Krs/kg)
Aralık	1500	0,45
Kasım	2000	0,35
Ekim	3000	0,30

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/1 maddesi uyarınca mükellef A'nın işletmeden çektiği çimento emsal bedel ile değerlendirilir. Bu bağlamda, Aralık ayında (aynı cins ve neviden) 1500 kg çimento satılmış olup bu miktar değerlemesi yapılacak olan 10.000 kg çimentonun %25'inden az olduğu için Kasım ayının satış miktarına bakılır. Ancak Kasım ayında da satılan çimento miktarı işletmeden çekilen ve değerlemeye konu olan çimento miktarının %25'inden azdır. Bu durumda mükellef Ekim ayındaki satış miktarlarına bakacaktır. Ekim ayındaki çimento satış miktarı değerlemeye konu olan 10.000 kg çimentonun %25'inden daha fazla olduğu için bu ayın ortalama satış fiyatının emsal bedel olarak dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla, işletmeden çekilen çimentonun emsal bedeli $0,30 \times 10.000 = 3.000,00$ -TL'dir. Eğer mükellefin Ekim ayındaki satış miktarı da 10.000 kg çimentonun % 25'inden az olsaydı ikinci sırada yer alan maliyet bedeli esasına geçilecekti.

3.7.1.2- 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.

Değerlenemeye konu olan malın emsal bedeli ortalama fiyat esasına göre tespit edilemiyorsa maliyet bedeli esasına göre tespit edilir. Maliyet

bedeli ile emsal bedelinin tespitinde değerlemeye konu malın maliyet bedelinin bilinmesi gerekir.

Maliyet bedeli esasında iki kavram dikkat çekmektedir. Bu kavramlar; toptan satış ve perakende satış kavramlarıdır. Ancak maliyet bedeli esasının temelinde bulunan bu kavramlardan ne anlaşılması gerektiği Kanunda belirtilmemiştir. 22 No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde bir satışın perakende satış sayılabilmesi için; malın alıcı tarafından aynen veya işlendikten sonra tekrar satışa arz edilmemesi, tüketilmesi veya sarf malzemesi olarak kullanılması ve satın alan kişilerin normal ihtiyacından fazla olmaması gerektiği belirtilmiştir.

Örnek: Beyaz eşya ticaretiyle uğraşan mükellef M Haziran ayında B markalı bir adet buzdolabını kendi evinde kullanmak üzere işletmesinden çekmiştir. İşletmenin Haziran, Mayıs ve Nisan aylarında B marka (aynı cins ve neviden) satışı bulunmamaktadır. Ancak B marka buzdolabının işletmeye maliyeti bilinmekte olup 1.600,00-TL'dir.

Değerlemenin yapılacağı ay olan Aralık ayında değerlemeye konu B marka buzdolabı (aynı cins ve neviden) satışı bulunmamaktadır. Aynı şekilde bir evvelki Mayıs ayında ve bir daha evvelki Nisan ayında da satış bulunmadığından ikinci sıradaki maliyet bedeli esası uygulamasına geçilecektir.

Bu durumda, B marka buzdolabının işletmeden çekilmesi perakende satış olarak nitelendirilerek, buzdolabının bedeline % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedeli tespit edilecektir. B marka buzdolabının emsal bedeli aşağıdaki gibi hesaplanacaktır;

Perakende satış için kar marjı (%10) = $1,600,000 \times \%10 = 160,00$ -TL

Emsal bedeli: $1.600,00 + 160,00 = 1.760,00$ -TL

Vergi Usul Kanunu 274'üncü maddesinde; "Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirilme

günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. maddesinin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü kullanabilir. Bu hüküm 275'inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir" hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm uyarınca malların değerlendirme günündeki satış bedellerinin maliyet bedeline nazaran % 10 ve daha fazla bir düşüklük göstermesi durumunda, maliyet bedeli yerine emsal bedeli esas kullanılacaktır. Ancak bu durumda emsal bedeli uygulamasında ikinci sırada yer alan maliyet bedeli esas uygulanmayıp sırasıyla birinci sıradaki ortalama fiyat esas veya üçüncü sıradaki takdir esas uygulanacaktır.

3.7.1.3- Takdir Esası

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.

Takdir esaslı işletmeye dâhil olan iktisadi kıymetlerin emsal bedel ile değerlemesinde, ilk iki sıradaki esasın uygulanmadığı durumlar ile mükellefin ya da ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunun malın veya hizmetin bedelini takdir etmesidir.

Mükellefin takdir komisyonu kararlarına dava açma hakkı saklıdır. Ancak takdir edilen emsal bedellerine karşı açılan davalar, verginin tahak-

kuk ve tahsilini durdurmazken, bu bedele istinaden yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalar, verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaktadır².

3.8- Vergi Değeri

Vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir (VUK md. 289).

İşletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin değerlemesinde maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazi vergi değeri ile değerlendirilir. Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde vergi değeri, binalar için Maliye, Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca belirlenen bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri, arsa ve araziler içinse takdir komisyoncularınca belirlenen değerdir³.

4- VERGİ USUL KANUNU'NUN DİĞER MADDELERİ İLE DİĞER VERGİ KANUNLARINDA SAYILAN DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

4.1- Alış Bedeli

Alış bedelini, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi için ödenen bedel olarak tanımlamak mümkündür. Söz konusu iktisadi kıymetle ilgili sonradan ortaya çıkan faiz, kur farkı ve vade farkı gibi giderler alış bedeli içinde mütalaa edilmez. Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesinde alış bedeliyle değerlendirilecek menkul kıymetlere yer verilmiştir. Bu madde hükmünce, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.

² Hesap Uzmanları Derneği, "Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Ankara, 2010, s.104

³ SARGIN Burhan, ÖZKAN Erkan, "Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerleme Esasları", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:111, 2008, s.13

4.2- Alış Emsal Bedeli

Bilanço esasına göre gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetine ilk defa girecek olanlar açılış bilanço ve envanterini tanzim ederken işletmeye dâhil iktisadi kıymetleri Vergi Usul Kanunu'nda geçen değerleme hükümlerine göre değerlendirirler. Maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gereken kıymetlerin bu bedeli bilinmiyorsa maliyet bedeli yerine mükelleflerin bizzat belli edecekleri alış emsal bedeli değerlemeye esas tutulur (VUK geçici madde 4).

Ticari, zirai veya mesleki kazançları dolayısıyla yeniden gelir vergisine girecek veya basit usulden gerçek usule geçecek olan mükellefler ile öteden beri faaliyetine devam eden serbest meslek erbabının amortismanına tabi olan iktisadi kıymetleri maliyet bedeli, maliyet bedeli bilinmiyorsa amortisman tutarları dikkate alınarak bizzat mükellefin kendisi tarafından tayin olunacak alış emsal bedeli ile değerlendirilir (VUK geçici madde 5).

4.3- Ortalama Perakende Satış Fiyatı

Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre değerlendirilir (GVK md. 63).

4.4- Tapu Siciline Kayıtlı Bedel

Vergi Usul Kanunu'nun 296. madde uyarınca, tescile tabi bütün hakların, tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen bedeldir. Tapu siciline kayıtlı bedel, tapuya kayıtlı olan hakların değerlendirilmesinde kullanılan değerleme yöntemidir.

4.5- Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 290. maddesinde tanımlanan finansal kiralama işlemlerinde, finansal kiralama ödemelerinin bugünkü değeri, kira ödemelerinin sözleşme tarihinde, kiralama-

da kullanılan faiz oranının dikkate alınması suretiyle hesaplanan bugünkü değerlerinin toplamıdır.

5- SONUÇ

İktisadi kıymetlerin değerlemesi muhasebe ilkeleri ve vergi mevzuatı yönünden değişik ölçülerle değerlendirilmesi mümkündür. Ancak vergi matrahının hesaplanması hususunda Vergi Usul Kanunu'nda veya diğer vergi kanunlarında hüküm altına alınmış olan değerlendirme esasları ve ölçüleri kabul edilmektedir. Değerlemenin, vergi matrahının doğru tespit edilmesi ve dolayısıyla verginin hazine zararı oluşturmayacak şekilde tahsil edilmesi yönünden arz ettiği öneme paralel olarak vergi mevzuatında belli edilen kurallara uygun olarak yapılması gerekmektedir.

Değerlemeye ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunu'nun 258 ve devamındaki maddelerinde bulunmaktadır. Vergi Usul Kanununda yer alan değerlemeye ilişkin hükümlerin yanı sıra diğer vergi kanunlarında da değerlendirme esasları ve ölçülerine yer verilmiştir. Değerleme esasları ve ölçülerini işletmeye dâhil olan iktisadi kıymetlerin değerlemesini ve dolayısıyla vergi matrahının hesaplanmasını etkilemektedir. Bu çalışmada bu hususlar dikkate alınarak değerlendirme esasları genel olarak açıklanmış olup, değerlendirme günü, değerlendirme ölçüleri ve hangi iktisadi kıymetlerin hangi ölçülerle değerlendirileceği özellik arz eden hususlarla birlikte açıklanmıştır.

KAYNAKÇA

- GÜNGÖR Gürcü, "Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerleme Esasları", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:99, 2007
- Hesap Uzmanları Derneği, "Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Ankara, 2010
- SARGIN Burhan, ÖZKAN Erkan, "Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerleme Esasları", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:111, 2008