



DEĞERLEME KAVRAM ve ÖLÇÜLERİ

Mete AKÇAKIN^(*)

1 - GİRİŞ

Üzerinden vergi hesaplanacak değer olarak ifade edilen vergi matrahına ulaşmak için mükelleflerin, söz konusu değerın parasal tutarlarını tespit etmeleri gerekmektedir. Bu parasal tutarlara nasıl ulaşılabacağı ise değerlendirme kavramlarıyla açıklanmaktadır. Değerleme, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda işletmeye dahil mevcutların, alacakların ve borçların takdir ve tespiti olarak tanımlanmaktadır. Değerlemeye ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunu'nun 258 ve takip eden maddelerinde yer almakla birlikte, diğer vergi kanunlarında da değerlendirme esasları ve ölçülerine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Mükellefler, iktisadi kıymetlerin değerlemesini Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarında yer alan hükümlere göre yapmak zorundadırlar. Neticede, değerlemenin ölçüleri vergi kanunlarında belirlenmiş olup; mükelleflerin bunlara uymamaları halinde, vergi tarhiyat ve cezalarına muhatap olabileceklerdir.

İktisadi kıymetlerin değerlemesine ilişkin kavram ve ölçülerine, makalenin ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

2- DEĞERLEME KAVRAMI

Değerleme, Vergi Usul Kanunu'nun 258. maddesinde "Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti" şeklinde tanımlanmaktadır. Kanun maddesindeki iktisadi kıymetler; işletmeye dahil mevcutları, alacak ve borçları ifade etmektedir. Takdir, iktisadi kıymetlerin değerinin belirlenemediği durumlarda vergi idaresi tarafından söz konusu iktisadi kıymete değer biçilmesini ifade etmekte olup; tespit ise mükelleflerce vergi kanunlarında yer alan değerlendirme ölçüleri

^(*) Vergi Müfettişi

kullanılarak yapılan değer belirleme işlemidir. Değerlemede iktisadi kıymetlerden her biri tek başına dikkate alınır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 260. maddesine göre, aynı cinsten sayılan mallar ile kıymeti düşük müteferrik eşyanın toplu olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

İktisadi işletmelere dahil kıymet ve servetlerin değerlendirilmesinde kullanılacak ölçünün mutlaka vergi kanunlarında tanımlanan değerlendirme ölçülerinden birisi olması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 259. maddesine göre değerlendirilmede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur. Değerleme günü ise vergi kanunlarında gösterilen gündür. Değerlemeye konu olan iktisadi kıymetin işletmeye dahil edildiği, işletmeden çekildiği, alındığı, satıldığı, imal veya inşasının bittiği gün ya da hesap döneminin son günü; değerlendirme günü olabilmektedir. Dolayısıyla değerlemenin vergi matrahının saptandığı günden farklı bir günde yapıldığı durumlarda değerlemenin yapıldığı gün yerine, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki değeri dikkate alınır.

3- DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

Değerleme ölçüleri Vergi Usul Kanunu'nun 261. maddesinde sıralanmıştır. Buna göre değerlendirme ölçüleri, aşağıdaki gibidir.

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

Vergi Usul Kanunu'nun 261. maddesinde sayılan değerlendirme ölçüleri 8 adet olmakla birlikte, bu madde dışında Vergi Usul Kanunu'nun diğer maddeleri ile diğer vergi kanunlarında sıralanan değerlendirme ölçüleri de bulunmakta olup; bunlar da aşağıdaki gibidir.

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

Vergi Usul Kanunu'nun 261. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun diğer maddeleri ile diğer vergi kanunlarında sayılan değerlendirme ölçülerinin tanımları ve söz konusu değerlendirme ölçüleri ile değerlendirilecek iktisadi kıymetlere, aşağıdaki bölümlerde yer verilmiştir.

3.1- Maliyet Bedeli

Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesine göre maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.

Buna göre maliyet bedeli iktisadi kıymetin iktisap edilmesi, değerinin artırılması ve bunlara müteferri bilumum giderler unsurlarından oluşmaktadır. İktisadi 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 satın alınması için ödenen bedeller ile diğer imalat giderlerinden oluşmaktadır. İktisadi kıymetlerin değerinin artırılması için yapılan ödemelerin malın maliyetine intikal ettirilmesi için; iktisadi kıymetin değerini ve verimini arttırması ya da kullanım ömrünü uzatması gerekmektedir. Malın değerini arttırmayan ve sadece malı korumaya veya muhafaza etmeye yönelik ödemelerin iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesine gerek bulunmamakta olup; bunlar doğrudan gider yazılabilir. Bunlara bağlı olarak yapılan ödemeler ise, iktisadi kıymetin satın alma bedeline veya iktisadi kıymetin değerinin artırılması için yapılan harcamalara bağlı olarak yapılan ödemeler olup; bunların da malın maliyetine intikal ettirilmesi gerekmektedir. Bu noktada, iktisadi kıymetin değerinin artırılması için yapılan harcamaların maliyete intikalinin mecburi olduğunu, ancak iktisadi kıymetin değerinin düşmemesi için yapılan harcamalarla bakım giderlerinin maliyete intikal ettirilmeyeceğini belirtmek gerekmektedir.

Kur farkları ile ilgili olarak 238 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, malın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olduğu belirtilmiştir. Stoklara giren mal ile ilgili olarak, stoklara girdikten sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi seçimlik hak olarak mükelleflere bırakılmıştır. 163 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde ise gayrimenkullerin alımında kullanılan kredilerin faizlerinin ve mükellef aleyhine doğan kur farklarının sabit kıymetin maliyetine mi intikal ettirileceği yoksa doğrudan ilgili yılların giderleri arasında mı gösterileceği hususlarına yer verilmiştir. Söz konusu tebliğe göre, gayrimenkul alımında kullanılan kredilere ilişkin faizlerin ve mükellef aleyhine doğan kur farklarının gayrimenkulün aktife alındığı hesap döneminin sonuna kadar olanların gayrimenkul maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Değerlemeye konu olan gayrimenkullerin aktife alındığı hesap döneminden sonra oluşan faiz ve kur farklarının ise doğrudan gider yazılması ya da maliyete eklenmesi konusunda mükellefler serbesttir.

Maliyet bedeline ilişkin açıklamaların ardından, maliyet bedeli ile değerlendirilecek olan iktisadi kıymetlerin neler olduğu aşağıda belirtilmiştir.

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayri maddi haklar,
- Özel maliyet bedeli,
- Demirbaş eşya,
- Alet, edevat ve mefruşat,
- Emtia,
- Zirai mahsuller ve hayvanlar.

3.2- Borsa Rayici

Vergi Usul Kanunu'nun 263. maddesine göre borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değerlerini ifade eder. Normal dalgalanmalar dışında fiyatlar da bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son işlem günü yerine değerlemeden önceki 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldırılmaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Türkiye'de faaliyette bulunan borsalar; tarım ürünlerinin işlem gördüğü ticaret borsaları, hisse senetlerinin işlem gördüğü İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, kıymetli madenlerin işlem gördüğü İstanbul Altın Borsası, finansal ve tarımsal sözleşmelerin işlem gördüğü Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası'dır. Türkiye'de 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. maddesine göre emtia olarak maliyet bedeli ile yapılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda borsa rayici ile değerlemenin mümkün olduğu iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir.

- İktisadi işletmelere dahil yabancı para veya yabancı para ile olan alacak ve borçlar (Ancak, Türkiye'de herhangi bir serbest döviz borsası bulunmadığı için bu değerlendirme ölçüsü yerine değerlendirme, Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan olunan kurlara göre yapılmaktadır.)

- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na göre değerlendirilecek hisse senedi ve tahviller,

- Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesine göre borsa rayici bulunan menkul kıymetler.

3.3- Tasarruf Değeri

Vergi Usul Kanunu'nun 264. maddesine göre tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. Tanımdan her ne kadar bu değerlendirme ölçüsünün mükelleflerce subjektif olarak kullanılabileceği gibi bir anlam çıkmasına karşın, diğer değerlendirme ölçüleri gibi bu ölçünün serbestçe kullanılma imkanı yoktur. Tasarruf değeri ile değerlendirilecek iktisadi kıymetin değeri, üzerindeki yazılı değerden iskonto haddi uygulanarak belirlenir. Tasarruf değeriyle değerlendirilecek iktisadi kıymetlerin neler olduğu ve uygulanma esasları Vergi Usul Kanunu'nun 281. ve 285. maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Vergi Usul Kanunu'na göre tasarruf değeri ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir:

- Mevduat veya kredi sözleşmelerine bağlı alacak ve borçlar,

- Vadesi gelmemiş olan senede bağlı ticari alacak ve borçlar (Bunların tasarruf değeri olarak reeskonta tabi tutulması ihtiyari olmakla birlikte, alacak senetlerini tasarruf değeri ile reeskonta tabi tutan mükelleflerin, borç senetlerini de aynı şekilde reeskonta tabi tutmaları zorunludur.)

- Banka, banker ile sigorta şirketlerinin alacak ve borçları,

- Şüpheli alacaklar.

3.4- Mukayyet Değer

Vergi Usul Kanunu'nun 265. maddesine göre mukayyet değer, iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Mukayyet değer, iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarına alındığı ilk bedel olup, değerlendirme gününde de aynı tutar dikkate alınır. Mukayyet değer ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir:

- Çekler dahil, senetsiz alacak ve borçlar,
- Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar,
- Aktif geçici hesap kıymetleri,
- Gelecek yıllar için peşin ödenen giderler,
- Tahakkuk etmiş, 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

Vergi Usul Kanunu'nun 266. maddesine göre itibari değer, her nevi senetlere esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir. İtibari değerle değerlendirilen hisse senetleri ile tahviller şirket ve müesseselerin kendilerinin ihraç ettikleri hisse senetleri ve tahvillerdir. Buna göre, mükelleflerin aktifinde başka şirketlerin veya kişilerin ihraç ettiği hisse senedi ve tahvillerin bulunması halinde, bunların değerlendirme ölçüsü Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesine göre, alış bedelidir. İtibari değer ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir:

- Kasada yer alan Türk Lirası mevcudu,
- Bedelsiz iktisap edilen hisse senetleri,
- Eshamlı şirketler ve iktisadi kamu müesseselerince çıkarınca tahviller.

3.6- Rayiç Bedel

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 266. maddesine göre rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir. Rayiç bedel, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na göre değerlendirilecek menkul mallar ve gemilerde kullanılmaktadır.

3.7- Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesine göre emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen yahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Bu ölçünün kullanılabilmesi için malın gerçek bedelinin belli olmaması, 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 belirlenir. Emsal bedeline göre bu sıraya uyulmak zorunludur; ortalama fiyat esasına göre emsal bedelin tespiti imkanı varken, maliyet bedeli esas veya takdir komisyonunca takdir yolu ile emsal bedel tespiti yapılamaz. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesine göre bu esasların haricinde yargı mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçmektedir. Emsal bedeli ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir.

- Emtia: Emtianın maliyet bedeline nazaran, değ erleme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde, mükellef maliyet bedeli yerine Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin 2. sırasındaki usul hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsü kullanılabilir.

- 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,

- 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 değerlenir.

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

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

- Gayrimenkul sermaye iratlarının tespitinde, ayin olarak tespit edilen kiralar ile bedelsiz olarak başkalarının kullanımına 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 hakli bir sebeple açıklanamadığı hallerde de matrah emsal bedeli veya emsal ücretidir.

Emsal bedelin tespitinde kullanılacak 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 hesaplanan bir esastır. 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. 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 Aralık ayı ise öncelikle bu ayın satış miktarına bakılacak, bu aydaki satış miktarı yeterli değil ise bir önceki ay olan Kasım ayı satış miktarına bakılacak, bu aydaki satış miktarı da yeterli değil ise bir daha önceki ay olan Ekim ayı satış miktarına bakılacak, bu da yeterli değil ise diğer ayların satış miktarına bakılmayacak ve bu usul uygulanmayarak ikinci sıradaki esasa başvurulacaktır.

Emsal bedelin tespitinde kullanılacak 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. Kanun maddesinde yer alan perakende satış, 22 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne göre, 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 gereken satış iken, toptan satış bu tanımın dışında kalan satışlardır.

Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesine göre, emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine aynı kanunun 267. maddesinin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü kullanabilir. Bu hüküm aynı kanunun 275. maddesinde yazılı mamuller için de uygulanabilir. Buna göre 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.

Emsal bedelin tespitinde kullanılacak takdir esası, yukarıdaki esaslara göre bedeli belirlenemeyen emsal bedellerinin, ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca belirlenmesidir. Takdir komisyonu, maliyet bedeli ve piyasa kıymetlerini araştırmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma derecelerini nazara almak suretiyle iktisadi kıymetin değerini takdir eder. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı vardır, ancak dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Ücretle yapılan imalatla ücretin gerçek tutarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de yukarıda belirtilen esaslara göre belirlenebilmektedir.

3.8- Vergi Değeri

Vergi Usul Kanunu'nun 289. maddesine göre vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir. Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde ise vergi değeri, binalar için Maliye Bakanlığı ile Bayındırlık ve İskan Bakanlığı (Çevre ve Şehircilik Bakanlığı) tarafından belirlenen bina metrekare inşaat maliyet bedelleri, arsa ve araziler içinse takdir komisyoncularınca belirlenen değer olarak hüküm altına alınmıştır. Ticari işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerlemesinde maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazi vergi değeri ile değerlendirilir.

3.9- Diğer Değerleme Ölçüleri

Vergi Usul Kanunu dışındaki diğer vergi kanunlarında sayılan değerlendirme ölçülerinin tanımları ve söz konusu değerlendirme ölçüleri ile değerlendirilecek iktisadi kıymetlere, aşağıda yer verilmiştir.

3.9.1- Alış Bedeli:

Alış bedelini, bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi için ödenen bedeldir. Söz konusu iktisadi kıymetle ilgili sonradan ortaya çıkan faiz, kur farkı ve vade farkı gibi giderler alış bedeline dahil edilmez. Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesinde alış bedeliyle değerlendirilecek menkul kıymetlere yer verilmiştir.

tir. Buna göre hisse senetleri, fon portföyünün %51'i Türkiye'de kurulmuş olan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri ile borsa rayıcı bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilmektedir.

3.9.2- Alış Emsal Bedeli:

Vergi Usul Kanunu'nun geçici 4. maddesinde yer alan hükme göre; bilanço esasına göre gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetine ilk defa girecek olanların açılış bilanço ve envanterini tanzim ederken işletmeye dahil iktisadi kıymetleri Vergi Usul Kanunu'nda yazılı olan değerlendirme 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.

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun geçici 5. maddesine göre; ticari, zirai veya mesleki kazançları dolayısıyla yeniden gelir vergi mükellefi olacaklar 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.

Kanun maddelerinde alış emsal bedelinin tanımı tam olarak yapılmamış olmakla birlikte alış emsal bedelinden; mükelleflerin maliyet bedelini tespit edemedikleri iktisadi kıymetlerin değerlemesini kendi kendilerine yapmalarını anlamak gerekmektedir. Bu husus, bu değerlendirme ölçüsünün mükelleflerce subjektif olarak kullanılabileceği anlamının çıkmasına imkan vermektedir. Bu değerlendirme ölçüsünün Vergi Usul Kanunu'na eklenmesinde, vergi idaresinin (takdir komisyonlarının) çok fazla iş yüküyle karşı karşıya kalmasını önlemek gayesinin de olduğunu belirtmek mümkündür.

3.9.3- Ortalama Perakende Fiyat:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde; hizmet erbabına verilen ayınların, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu değerlendirme ölçüsü ayın olarak elde edilen ücretlerin gelir vergisi tevkifatı, KDV matrahı ya da ücret ödemesi yapan mükellefin gider veyahut maliyete intikal ettireceği tutarın tespit edilmesi açısından önem kazanmaktadır. Ücret olarak verilen ayın KDV'ye tabi ise, ortalama perakende fiyat da KDV dahil fiyat olmak durumundadır.

3.9.4- Tapu Siciline Kayıtlı Bedel:

Vergi Usul Kanunu'nun 296. maddesi uyarınca, tescile tabi bütün hakların, tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen bedeldir. Tapu siciline kayıtlı bedel, tapuya kayıtlı olan hakların değerlemesinde kull Söz konusu değerlendirme yöntemidir.

3.9.5- Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri:

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 290. maddesinde tanımlanan finansal kiralama işlemlerinde, finansal kiralama ödemelerinin bugünkü değeri, kira ödemelerinin sözleşme tarihinde, kiralamada kullanılan faiz oranının dikkate alınması suretiyle hesaplanan bugünkü değerlerinin toplamıdır.

4- SONUÇ

İktisadi kıymetlerin parasal tutarlarının takdir ve tespiti anlamına gelen değerleme konusu, vergi matrahını doğrudan etkileyen unsurdur. Bu nedenle değerlemeye ilişkin hükümlerin mükellefler tarafından çok iyi kavranması ve doğru olarak uygulanması gerekmektedir. Ancak değerleme ölçüleri 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu gibi birçok vergi kanununda dağınık halde bulunmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin bunlara nüfuz etmeleri zorlaşmakta ve yanlış uygulamalar nedeniyle vergi tarhiyat ve cezalarına muhatap olabilmektedirler.

Makalenin yukarıdaki bölümlerinde, iktisadi kıymetlerin değerlemesine ilişkin birçok vergi kanununda hüküm altına alınmış olan kavram ve ölçülerine, özellikli durumlar da dikkate alınarak topluca yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu.
- Hesap Uzmanları Derneği, “Beyanname Düzenleme Kılavuzu”, Ankara, 2011.
- PEHLİVAN KARAKOÇ, Nur “Değerleme Kavramı ve Ölçüleri”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 147, Ankara, 2011.