



DEĞERLEME KAVRAMI ve ÖLÇÜLERİ

CONCEPT OF VALUATION AND ITS CANONS

Mevlüt GÜNGÖR^(*)

ÖZET

Kanun koyucu, vergi matrahının hangi unsurları içereceğini ve bu unsurların da hangi kriterlere göre, ne zaman ve ne şekilde değerlemeye tabi tutulacağını yürürlüğe koyduğu vergi kanunları ile özellikle de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) değerlemeye ilişkin hükümleri ile açıklığa kavuşturmuştur. Bu nedenle makalemizde, özellikle VUK'da olmak üzere vergi mevzuatında yer alan değerlendirme hükümleri ışığında, değerlemenin ne anlama geldiğini, değerlemenin unsurlarını, değerlemenin ne amaçla, nasıl ve ne zaman yapılacağını ve ne tür iktisadi kıymetlerin hangi değerlendirme ölçüleri ile değerlemeye tabi tutulacağını anlatmaya çalışacağız. Öte yandan, özellikli bir konu olan amortisman mevzuunun vergi matrahının tespitinde değerlendirme hükümleri açısından taşıdığı önemi irdelemeye ve açıklığa kavuşturmaya çalışacağız.

Anahtar Kelimeler: Değerleme, değerlendirme ölçüleri, envanter, vergi matrahı, iktisadi kıymet takdiri, tespit

ABSTRACT

The law-maker has clarified what items tax base will include and according to which criteria, when and how these tax items will be subject to valuation in the laws that it has made, and in particular within the valuation provisions of the Tax Procedure Law no. 213 (hereinafter TPL). Our article, therefore, in the light of provisions laid down in the tax legislation, especially in TPL, will endeavour to explain what valuation means, the elements of valuation, why, how and when valuation is done, what kind

^(*) Vergi Müfettişi

economic values of a business are appraised and which valuation canons are applied to those values. The study, furthermore, will attempt to explicate the significance of the issue of depreciation within the valuation provisions from determination of tax base point of view.

Key Words: Valuation, canons of valuation, inventory, tax base, appraisal of economic value, determination

1- GİRİŞ

Anayasamızın 73. maddesinde yer alan yasal düzenlemede “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” hükmüne yer verilmiştir.¹ Devlet kişilerden (gerçek ve tüzel kişi) mali gücüne göre vergi alacağını belirtmekle birlikte mali gücün tespitini tamamen mükelleflerin ihtiyarına bırakmamıştır.

Devlet, verginin alınmasına esas teşkil eden ve vergi matrahının temelini oluşturan iktisadi kıymetlerin değerlerinin belirlenmesi aşamasında mükellefleri serbest bırakmamış uyulacak usul ve esaslara ilişkin kuralları yasal düzenlemeler ile belirlemiştir.

Vergi mevzuatımızda özellikle de 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda yer alan değerlemeye ilişkin yasal düzenlemeler tüm mükellefler için eşit, objektif, emredici ve bağlayıcıdır. Böyle olunca vergi uygulamaları bakımından değerlendirme Vergi Usul Kanunu’nda ayrı bir kitap şeklinde 258-330’uncu maddeler arasında düzenlenmiştir.²

Üzerinden vergi hesaplanacak değer olarak ifade edilen vergi matrahına ulaşmak için mükelleflerin, söz konusu değerın parasal tutarlarını tespit etmeleri gerekmektedir. Bu parasal tutarlara nasıl ulaşılacağı ise değerlendirme kavramlarıyla açıklanmaktadır. Değerleme, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin (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.³

Mükellefler, iktisadi kıymetlerin değerlemesini Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarında yer alan hükümlere göre yapmak zorundadırlar. Neticede, değerlemenin ölçüleri vergi kanunlarında belirlenmiş olup, Vergi Usul Kanunu’nun Değerlemeye ilişkin Üçüncü Kitabında yer almakla birlikte, değerlendirme ölçüleri içerisinde sayılmayan Amortisman mevzuu da, gerek ayrılıp ayrılmaması yönünde gerekse uygulanacak amortisman ayırma yöntemi (Normal, Azalan Bakiyeler, Fevkalade) yönünden mükelleflerin verecekleri karar ve uygulamalar da değerlemenin tanımı içerisinde yer alan vergi matrahının tespitini doğrudan etkileyeceğinden, amortisman konusuna da iktisadi kıymetlerin değerlemesine ilişkin kavram, ölçü, açıklama ve özellikli durumlara değinilen, bu makalemizin ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

¹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Madde 73.

² Demir, Şeref, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS VUK Değerleme Yaklaşımı, Ankara, 2012 s. 25.

³ Akçakın, Mete “ Değerleme Kavram ve Ölçüleri”, Vergi Raporu Dergisi, Aralık 2012, Sayı:159, s.7.

2- DEĞERLEME TANIMI ve UNSURLARI

İşletmecilikte belli amaçlar göz önünde bulundurularak bir maddenin belli ölçülere göre para birimi ile tanımlanmasına değerlendirme denir.⁴

Muhasebe yönünden değerlendirme, sayım (envanter) ile birim sayıları belli olan, işletmeye ilişkin varlık, hak ve borçların değerlerinin belli bir para ile tanımlanması demektir. Başka bir anlatımla muhasebe dilindeki değerlendirme, bir işletmenin aktif ve pasif hesaplarında gösterilmiş bulunan çeşitli iktisadi değerlerin belli bir tarihteki birim sayılarının ve değerlerinin ölçüye vurulmasıdır.

Değerleme, bir iktisadi unsurun belli tarihlerdeki değerinin para cinsinden ifadesi olarak tanımlanabilir.⁵

Ortak noktaları bulunmakla birlikte, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine ve muhasebe standartlarına göre yapılacak değerlendirmeler ticari bilanço ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılacak değerlendirmeler ise vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgilidir.

Vergi Hukuku açısından değerlendirme ile Ticaret Hukuku açısından değerlendirme yöneldiği amaçlar açısından farklılık gösterir. Ticaret Hukuku taciri esas alır ve tacirin gerçek durumunu ortaya koymaya ve işletme ile ilgili kişi ve kuruluşlara işletmenin faaliyet ve faaliyet sonuçları hakkında gerekli ve gerçekçi bilgi vermesi amaçlar. Öte yandan Vergi Kanunları açısından ise değerlendirme hükümleri değişim yerinde ise vergiyi esas alır işin odağına vergi matrahını oturtur ve verginin emir eri gibi tüm düzenlemelerini verginin tam ve doğru hesaplanması üzerine örgüler.

Değerleme, Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenleme uyarınca, "Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti." şeklinde tanımlanmıştır.⁶

Anılan kanun maddesinde zikredilen iktisadi kıymetler; işletmeye dahil mevcutları, alacak ve borçları ifade etmektedir. Bu halde değerlendirme, işletmeye dahil mevcutların, alacakların ve borçların takdir ve tespiti.

Yukarıdaki tanımın içeriğine bakılınca iki unsur ön plana çıkmaktadır. Birinci unsura göre değerlendirme vergi matrahının hesaplanması yöneliktir, ikinci unsura göre ise yani vergi matrahını doğru olarak saptayabilmek için işletmelere dahil iktisadi kıymetlerin değerleri takdir ve tespit edilir. Tanımda geçen "vergi matrahları", "iktisadi kıymetler" ile "takdir ve tespit" kavramlarının açıklanmasında yarar bulunmaktadır.

2.1- Vergi Matrahı

Değerlemeyi ilgilendiren vergi matrahları öncelikle iktisadi işletmelere ait yıllık kurumlar vergisi ve yıllık gelir vergisi matrahlarıdır. Bunun yanı sıra yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisine mahsuben peşinen alınan geçici vergi matrahının tespitinde de değerlendirme hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.⁷

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38 ve 39'uncu maddelerinde yer verilen düzenlemelere göre yıllık ticari kazancın, hem bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce hem de işletme hesabı esasına göre

⁴ Demir, a.g.e. , s.28.

⁵ Saygılıoğlu Nevzat, Göker Erol, Defterler ve Dönem Sonu İşlemleri, Vergi Yayınları, Ankara, 1984, s.157.

⁶ Vergi Usul Kanunu, Madde 258

⁷ Demir, a.g.e., s.29.

defter tutan mükelleflerce tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur şeklinde yasal düzenlemeler mevcuttur.⁸

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesine göre Kurumlar Vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.⁹ Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'maddesine göre; ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 120'inci maddesine göre; Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları (42'nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103'üncü maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler.

Mükelleflerin beyan etmiş oldukları; gelir vergisi, kurumlar vergisi ve geçici vergi matrahlarının tespitinde Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümleri bütünüyle uygulanan yasal düzenlemelerdir. Ayrıca KDV matrahı da kimi durumlarda değerlendirme hükümlerinden etkilenmektedir. KDV Kanunu'nun 20'inci maddesine göre; Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.¹⁰

2.2- İktisadi Kıymetler

Vergi Usul Kanunu'nun 258. maddesinde vergi matrahının hesaplanması ile ilgili olarak değerlemeye tabi tutulması gereken unsurların işletmeye ait iktisadi kıymetler olduğu hüküm altına alınmıştır. İşletmeye dahil olan iktisadi kıymetlerin nelerden oluştuğu ise envanterin tanımının yapıldığı Vergi Usul Kanunu'nun 186. maddesinin son fıkrasında düzenlemiştir. Mezkur maddede yer alan değerlemeye göre; mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade etmektedir.¹¹

Değerlemenin tanımının yapıldığı Vergi Usul Kanunu'nun 258. maddesindeki iktisadi kıymet değerlendirminden, para ile ifade edilebilen ve belli bir değeri olan mal, hak, alacak, borç vs. gibi işletmenin mal varlığına dahil bulunan değerleri anlamak gerekir.¹²

İşletmeye dahil iktisadi kıymet kavramı işletmeye ait her türlü menkul ve gayrimenkul mallarla, gayri maddi hakları, alacakları ve borçları ifade etmektedir.

⁸ Gelir Vergisi Kanunu, Madde 38, 39

⁹ Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 6

¹⁰ Katma Değer Vergisi Kanunu, Madde 20

¹¹ Vergi Usul Kanunu, Madde 186

¹² Turgay, recep, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, 2.Cilt, 3. Baskı, İstanbul, 1977, s.915.

Vergi Usul Kanunu'nun 186'ncı maddesi uyarınca iktisadi kıymetlerin bilançoda aktif kalemlerin tamamı ile pasif kalemlerden borçları kapsadığı anlaşılmaktadır. Borçlar iktisadi kıymetler arasında sayılmış; ancak öz kaynaklar bu kapsamda değerlendirilmemiştir.

Öz kaynaklar iktisadi kıymetler arasında sayılmamış olmakla birlikte bunların değerlemesinde de bazı durumlarda yine vergi mevzuatındaki değerlendirme hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.¹³

2.3- Envanter

Vergi Usul Kanunu'nun 186'ncı maddesinde "Envanter Çıkarma"nın tanımı yapılmış olup bu tanıma göre; "Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir." denilmiştir.

Yukarıda zikri geçen kanun maddesinde yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere değerlendirme envanter çıkarmanın bir unsurunu ve nihai aşamasını oluşturmaktadır. Envanter çıkarma sırasında işletmedeki iktisadi kıymetler önce, sayılmak, ölçülmek, tartılmak vb. aşamalarla fiziki varlıkları ve değerleri tespit edildikten sonra envanterin son aşaması olan değerlendirme kısmında ise bu kıymetler kanunda belirtilen değerlendirme ölçüleri ile değerlemeye tabi tutulmaktadır.

2.4- Takdir ve Tespit

Vergi Usul Kanunu'nun 258. maddesinde yer alan değerlendirme tanımında iktisadi kıymetlerin vergi matrahları hesaplanırken takdir ve tespit işlemine tabi tutulacağı belirtilmektedir. Takdir ve tespit kavramları tanım içerisinde birbirini tamamlayan ve bütünleyen iki kavramdır.

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 kullanılarak yapılan değer belirleme işlemidir.¹⁴

Tespit, değerlendirilecek iktisadi kıymetle doğrudan doğruya ilgili bir mesnedin bulunması halinde söz konusudur. Oysa gerçek bir satış bedeli olmayan bir malın, satılmış bulunan emseline göre, emsal satış bedelinin belirlenmesi bir takdir işidir. Takdir bir kıyas ve tahmin metodudur.

Bunun dışında takdir ve tespit kavramlarının ne anlama geldiğine dair görüşlere göre takdir işlemi değer tespiti edilemediği durumlarda kullanılan bir değerlendirme yöntemi olarak söz konusu olmaktadır.¹⁵

3- DEĞERLEME GÜNÜ

Vergi Usul Kanunu'nun 259. maddesine göre değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur. Değerleme günü ise vergi kanunlarında gösterilen gündür.

Madde de değerlemenin yapılacağı gün kesin olarak belirtilmemiş, vergi kanunlarına atıf yapılmak suretiyle değerlendirme gününün vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanları ifade ettiği hükme bağlanmıştır. O halde hangi vergi dolayısı ile değerlendirme yapılıyorsa iktisadi kıymetlerin o vergi kanununun-

¹³ Demir, a.g.e. , s.30.

¹⁴ Akçakın, a.g.m., s.8.

¹⁵ Demir, a.g.e. , s.31.

da gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas alınacaktır. Buna göre değerlemenin yapılacağı tarihin bilinmesi için ilgili vergi kanunlarındaki düzenlemeler dikkate alınmalıdır.¹⁶

İşletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerlendirme zamanı "bilanço günü" dür. Bilanço günü vergi hukukunda işe başlama tarihi ve hesap dönemi sonudur. Şu halde her bir işletme için işe başlama sırasında, öteden beri işe devam eden işletmeler için yılda bir defa (faaliyet dönemi sonunda) ayrıca geçici vergi mükellefiyeti olan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri için, Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 120'nci maddesine göre asgari olarak üçer aylık geçici vergi dönemi sonlarında değerlendirme yapma ve bilanço çıkarma mecburiyeti vardır.

Gelir Vergisi matrahının tespit edilmesinde takvim yılının son günü ve Kurumlar Vergisi matrahının tespit edilmesinde hesap döneminin son günü değerlendirme günüdür.

Vergi Kanunlarında yer alan bazı durumlarda da değerlendirme hesap döneminin son gününü veya takvim yılı sonunu beklenmeksizin yapılabilmektedir. Örnek vermek gerekirse gerçek kişi mükellefin ölüm günü bazı durumlarda Gelir vergisi matrahının tespitinde, mirasın açıldığı veya bazı malların hukuken iktisap edildiği gün de Veraset ve İntikal Vergisi matrahının tespitinde değerlendirme günü olabilmektedir.¹⁷

Ayrıca Kurumlar Vergisi mükellefleri açısından da tasfiye giriş sürecinin başlangıcı, tasfiye sürecinin bitişi, birleşme, devir ve bölünme işlemlerinin başladığı günler değerlendirme günü olabilmektedir.

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.¹⁸

Buna göre ilave harcamalar nedeniyle iktisadi kıymetin değeri bir artış göstermekte ise bu harcamaların maliyete ilavesi söz konusu günü o işletme için değerlendirme gününe dönüştürmektedir.¹⁹

4- DEĞERLEMEDE ESAS

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.

Temel kriter olarak, neville itibariyle ayrılan iktisadi kıymet grupları içindeki her bir ekonomik birim ayrı ayrı değerlendirilir. Bir bütün olarak işletmeye ait iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesi söz konusu olamaz. Örneğin, demirbaş grubunda yer alan iktisadi kıymetlerin tamamı bir defada değerlendirilmeyip demirbaş kalemleri tek tek değerlendirilecektir. Bunun istisnası teamülen aynı cinsten sayılan mallarla, düşük kıymetli müteferrik eşyalardır. Bunların toplu olarak değerlendirilmesinde de imkan tanınmıştır. Ayrıca anılan madde hükmü ile "Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı

¹⁶ Demir, a.g.e. , s.32.

¹⁷ VİVK- Madde 11

¹⁸ Pehlivan Karakoç, Nur " Değerleme Kavram ve Ölçüleri", Vergi Raporu Dergisi, Aralık 2011, Sayı:147, s.8.

¹⁹ Demir, a.g.e. , s.33.

toplu olarak değerlemek caizdir.” denilmek suretiyle de bu husus değerlemeyi yapacak olanların arzusuna bırakılmıştır.²⁰

Emtialar için Vergi Usul Kanunu’nun 274. maddesinde yer alan değer düşüklüğünün tespiti halinde yapılacak değerlendirme dışında, diğer iktisadi kıymetler için düşük kıymet ölçüsünün ne olduğu ve tespitini neye göre yapılacağı yasal düzenlemede ifade edilmemiş ve kanuni ölçü konulmamıştır. Burada teamülen aynı cinsten sayılan mallar topluca değerlemeye tabi tutulabilecektir. Ayrıca düşük kıymetli olup birbiri ile bağlantılı olan ve yalnız başına kullanılması mümkün olmayan mallar topluca değerlemeye tabi tutulabilmektedir.

Kanun hükmünde yer alan aynı cins malların topluca değerlemeye konusu yapılabileceği seçeneği işletmeler için değerlendirme işlemlerini kolaylaştırıcı bir özellik taşımaktadır. Kanun hükmü bunu bir zorunluluk olarak değil işlem ve kayıtları kolaylaştırıcı bir seçenek olarak önermektedir.

İşletmelere topluca veya ayrı ayrı değerlendirme seçeneği sunulması masa ve sandalyelerin tek tek değerlemeye tabi tutularak ve her birinin amortisman ayırma haddinin altında kalması nedeniyle tamamının bir defada gider yazılması olanağı tanımaz.

Diğer taraftan değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetler arasında hurdalar, döküntüler, üstü-püler, deşe ve ıskartalar ve ıskartalar ve iktisadi kıymetlerini yangın, deprem, su basması gibi afetler nedeniyle yitirmiş mallarda topluca değerlemeye tabi tutulur.²¹

5- DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

İktisadi işletmelere dahil kıymet ve servetlerin değerlemesinde kullanılacak ölçünün mutlaka vergi kanunlarında tanımlanan değerlendirme ölçülerinden birisi olması gerekmektedir.

Değerlemeden amaç, işletmede mevcut maddi ve gayrimaddi mal ve hakların defterdeki kayıtlı değerlerinin değerlendirme günündeki gerçek değerlerine getirilmesidir.²²

Vergi mevzuatımızda değerlendirme temel olarak Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiştir. Öte yandan diğer vergi kanunlarında da her kanunun getirdiği vergiye ilişkin özel değerlendirme hükümlerine rastlamak mümkündür. Vergi Usul Kanunu’nda değerlendirme 258 ile 330. maddeler arasında düzenlenmiştir.²³

İktisadi varlıkların değerlendirilmesinde kullanılacak temel değerlendirme ölçüleri Vergi Usul Kanunu’nun 261. maddesinde sayılmıştır. Bu madde de yer alan yasal düzenlemeye göre, “Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır.” hükmü mevcuttur.²⁴

Söz konusu maddede sayılan değerlendirme ölçüleri şunlardır:

- 1- Maliyet Bedeli,
- 2- Borsa Rayıcı,
- 3- Tasarruf Değeri,

²⁰ Meriç, Baki “Ticari ve Mali Bilançolarda İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme” Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1982, s.14.

²¹ Saygılıoğlu, Göker a.g.e., s.163.

²² Şimşek, Alper, Özkök, Servet “Vergi Muhasebesi” 1. Baskı, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2004, s.13.

²³ Sargın Burhan, Özkan Erkan “Vergi Usul Kanunu’na Göre Değerleme Esasları”, Vergi Raporu Dergisi, Aralık 2008, Sayı:111, s.15.

²⁴ Vergi Usul Kanunu, Madde 261

- 4- Mukayyet Değeri,
- 5- İtibari Değer,
- 6- Vergi Değeri,
- 7- Rayiç Bedel,
- 8- Emsal Bedel ve Ücreti.

Yine mezkur madde metninde, değerlemenin söz konusu ölçülerden biri ile yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle aksine özel bir düzenleme olmadıkça, bir iktisadi kıymetin yalnız bir değerleme ölçüsü ile değerlenmesi gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nun 261. maddesinde belirtilen ve yukarıda sıralanan 8 adet değerleme ölçüleri arasında sayılmamakla beraber iktisadi kıymetlerin hangi ölçülere göre değerleneceğini düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun diğer maddeleri ve ilgili vergi kanunlarında tespit edilmiş bazı değerleme ölçüleri bulunmakta olup, bu ölçüler aşağıda sıralanmıştır. Bu ölçülere ilişkin açıklamalara da makalemizin ilerleyen bölümlerinde değinilecektir.

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

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

5.1- 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.

Maliyet bedeli bir iktisadi kıymetin elde edilmesi için yapılmış olan harcamalar toplamıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesinde düzenlenen tanıma bakıldığında maliyet bedelini aşağıdaki formülle ifade etmek mümkündür.²⁵

$$\text{Maliyet Bedeli} = \text{İktisap Bedeli} + \text{Değer Artırıcı Ödemeler} + \text{Bağlantılı Diğer Giderler}$$

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

²⁵ Demir, a.g.e. , s.38.

imalat sırasında kullanılan hammaddeler 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 artırması 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 buldukları 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.

Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesinde maliyet bedelinin sadece bir tanımı yapılmış, ancak bu bedelin nelerden teşekkül edeceği açıklanmamıştır. Maliyet Bedeline nelerin girmesi gerektiğine dair ayrıntılar Vergi Usul Kanunu'nun 270, 272, 273, 274, 275 ve 276'ncı maddelerinde düzenlenmiştir.

5.1.1- Maliyet Bedeli İle Değerlenecek İktisadi Kıymetler

Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesine göre; iktisadi işletmelere dahil bütün gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulur.²⁶

Mezkur madde de ayrıca gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi haklar, gayrimenkuller gibi değerlemeye tabi tutulması gereken iktisadi kıymetler olarak sayılmıştır.

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

²⁶ Vergi Usul Kanunu, Madde 269

DEĞERLENECEK İKTİSADİ KIYMET	DEĞERLEMENİN YASAL DAYANAĞI	DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ
Gayrimenkuller,	VUK-269	MALİYET BEDELİ
Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,	VUK-269	
Tesisat ve makineler,	VUK-269	
Gemiler ve diğer taşıtlar,	VUK-269	
Gayri maddi haklar, (Peştemallıklar hariç)	VUK-269, VUK-282	
Özel maliyet bedeli,	VUK-272	
Demirbaş eşya,	VUK-273	
Alet, edevat ve mefruşat,	VUK-273	
Emtia,	VUK-274	
Zirai mahsuller.	VUK-276	
Hayvanlar	VUK-277	

5.2- Borsa Rayıcı

Vergi Usul Kanunu'nun 263. maddesine göre borsa rayıcı, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele (işlem) gününde borsadaki muamelelerinin (işlemlerin) ortalama değerlerini ifade eder.

Normal temevvüçler (Dalgalanmalar) dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden (değerlemeden önceki) 30 gün içindeki ortalama rayıcı esas olarak aldırma Maliye Bakanlığı yetkilidir.²⁷

Türkiye'de faaliyette bulunan borsalar; tarım ürünlerinin işlem gördüğü ticaret borsaları, hisse senetlerinin işlem gördüğü Borsa İstanbul (Eski adıyla İstanbul Menkul Kıymetler Borsası), kıymetli madenlerin işlem gördüğü İstanbul Altın Borsası, finansal ve tarımsal sözleşmelerin işlem gördüğü İzmir Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası'dır.

Türkiye'de faaliyet gösteren borsalar bunlar olmasına rağmen bu borsalarda işlem gören tüm iktisadi kıymetlerin değerlemesi borsa rayıcı 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.

5.2.1- Borsa Rayıcı İle Değerlenecek İktisadi Kıymetler

Vergi Usul kanunu sadece resmi niteliğe haiz veya organize olan borsalardaki rayıcı "Borsa Rayıcı" olarak esas almaktadır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu'nda borsa rayıcı ile değerlemenin mümkün olduğu iktisadi kıymetler aşağıdaki tabloda görüldüğü gibidir.

²⁷ Vergi Usul Kanunu, Madde 263

DEĞERLENECEK İKTİSADİ KIYMET	DEĞERLEMENİN YASAL DAYANAĞI	DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ
Yabancı para*	VUK-280	BORSA RAYICI
Yabancı para ile olan alacak ve borçlar**	VUK-280	
VİVK'na Göre değerlendirilecek hisse senedi ve tahviller	VUK-294	
Borsa rayici bulunan kimi menkul kıymetler	VUK-279	

* *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.*

** *Yabancı para ile olan hem senetli hem de senetsiz alacak ve borçlar*

5.3- Tasarruf Değeri

Tasarruf değeri, Vergi Usul Kanunu'nun 264. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.²⁸

Tanımdan her ne kadar bu değerlendirme ölçüsünün mükelleflerce subjektif olarak kullanılabilmesi 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 değeri Vergi Usul Kanunu'nda yalnızca alacak ve borçların değerlendirilmesinde söz konusu olmaktadır. Alacak ve borçlarda maliyet bedelinden söz edilmesi uygun olmayacağı için burada tasarruf değeri tabiri kullanılmaktadır. Bundan maksat değerlendirme gününde bir alacak veya borcun alacaklı veya borçlu için haiz olduğu gerçek değerdir.

Esasen alacaklar ve borçlar VUK'a göre mukayyet değerleriyle değerlendirilir; ancak senetli alacak ve borçların değerlendirme gününün kıymetine iskonto edilmeleri söz konusudur. İskonto işlemi neticesinde senetli alacaklar ve borçlar tasarruf değerlerine indirgenerek değerlemeye tabi tutulmuş olmaktadır.²⁹

5.3.1- Tasarruf Değeri İle Değerlendirilecek İktisadi Kıymetler

Tasarruf değeriyle değerlendirilecek iktisadi kıymetlerin neler olduğu ve uygulanma esasları Vergi Usul Kanunu'nun 281. ve 285. maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

Alacak ve borçlara dair reeskont düzenlemelerinin haricinde Vergi Usul Kanunu'nda tasarruf değerinin ifade edildiği maddeler 322'nci "değersiz alacaklar" ile 323'üncü maddesinde düzenlenen "şüpheli alacaklar" maddeleridir.

Vergi Usul Kanunu'na göre tasarruf değeri ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir.

²⁸ Vergi Usul Kanunu, Madde 264

²⁹ Kızılot, Şükrü, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1989 s.2101.

DEĞERLENECEK İKTİSADİ KIYMET	DEĞERLEMENİN YASAL DAYANAĞI	DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ
Mevduat veya kredi sözleşmelerine bağlı alacaklar	VUK-281	TASARRUF DEĞERİ
Mevduat veya kredi sözleşmelerine bağlı borçlar	VUK-285	
Vadesi gelmemiş olan senede bağlı ticari alacaklar	VUK-280	
Vadesi gelmemiş olan senede bağlı ticari borçlar*	VUK-285	
Banka, banker ile sigorta şirketlerinin alacakları	VUK-281	
Banka, banker ile sigorta şirketlerinin borçları	VUK-285	
Değersiz alacaklar	VUK-322	
Şüpheli alacaklar	VUK-323	

* *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. (VUK- 285)*

5.4- 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.

5.4.1- Mukayyet Değer İle Değerlenecek İktisadi Kıymetler

Mukayyet değer ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler aşağıda gösterildiği gibidir.

DEĞERLENECEK İKTİSADİ KIYMET	DEĞERLEMENİN YASAL DAYANAĞI	DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ
Çekler dahil, senetsiz alacak ve borçlar	VUK-281, VUK-285	MUKAYYET DEĞERİ
Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri*	VUK-285	
Peştemallıklar	VUK-282	
Aktif geçici hesap kıymetleri	VUK-283	
Pasif geçici hesap kıymetleri	VUK-287	
Karşılıklar	VUK-288	
Özel Durumları olan kimi İktisadi Kıymetler	VUK-289	

* *VUK'nun 282'nci maddesine göre ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir. Ancak aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri (Kuruluş ve örgütlenme giderleri) mukayyet değer ile değerlendirilir.*

5.5- İtibari Değer

Vergi Usul Kanunu'nun 266. maddesine göre itibari değer, her nevi senetlere esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.³⁰

İtibari değer tanımında yer alan "üzerinde yazılı değer" ibaresi söz konusu değerlendirme ölçüsünün "nominal değer" anlamına geldiğini göstermektedir.

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.³¹

5.5.1- İtibari Değer İle Değerlenecek İktisadi Kıymetler

Vergi Usul Kanunu'nun 284'üncü maddesinde yer alan düzenlemeye göre kasa mevcutları itibari değer ile değerlendirilir. Aynı kanunun 286'ncı maddesi gereğince de, eshamlı şirketlerle iktisadi kamu müesseseleri çıkardıkları tahvilleri itibari değerleriyle değerlemeye mecburdurlar. İtibari değer ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

DEĞERLENECEK İKTİSADİ KIYMET	DEĞERLEMENİN YASAL DAYANAĞI	DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ
Kasa mevcudu*	VUK-284	İTİBARI DEĞER
Bedelsiz iktisap edilen hisse senetleri		
Eshamlı şirketler ve iktisadi kamu müesseselerince çıkarınca tahviller	VUK-286	

** Türk Lirası cinsinden olan kasa mevcudu itibari değer ile değerlendirilir. VUK'nun 280'inci maddesine göre yabancı para cinsinden olan kasa mevcutları ise borsa rayici ile değerlendirilir.*

5.6- Vergi Değeri

Vergi Usul Kanunu'nun 268'inci maddesine göre vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir.³²

Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde ise vergi değeri, binalar için Maliye Bakanlığı ile Bayındırlık ve İskan Bakanlığı (Yeni adıyla Çevre ve Şehircilik Bakanlığı) tarafından belirlenen bina metre-kare inşaat maliyet bedelleri, arsa ve araziler içinse takdir komisyoncularınca belirlenen değer olarak hüküm altına alınmıştır.

5.6.1- Vergi Değeri İle Değerlenecek İktisadi Kıymetler

Ticari işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerlemesinde maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazi vergi değeri ile değerlendirilir.

³⁰ Vergi Usul Kanunu, Madde 266

³¹ Akçakın, a.g.m., s.11.

³² Vergi Usul Kanunu, Madde 268

DEĞERLENECEK İKTİSADİ KIYMET	DEĞERLEMENİN YASAL DAYANAĞI	DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ
Maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazi	VUK-289	VERGİ DEĞERİ

5.7- Rayiç Bedel

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 266. maddesine göre rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.

Kanundaki tanımda yer alan "normal alım satım değeri" ibaresi arz ve talebe göre oluşan piyasa fiyatı anlamını taşımaktadır. Bu değerlendirme ölçüsü Vergi Usul Kanunu'nda çok fazla kullanım alanı bulunan bir değerlendirme ölçüsü değildir. Finansal kiralama işlemlerinde değerlemeyi düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 290'ıncı maddesinde kullanılan bir değerlendirme ölçüsüdür.³³

5.7.1- Rayiç Bedel ile Değerlenecek İktisadi Kıymetler

Rayiç bedel, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na göre değerlendirilecek menkul mallar ve gemilerde kullanılmaktadır. Bunun dışında Vergi Usul Kanunu'nun 268. maddesinin değişmeden önceki hükmü uyarınca vergi değeri bina ve arazinin rayiç bedeli olarak belirlenmişti. Ancak 01.01.2002 tarihinden itibaren vergi değeri Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre yapılmaktadır.

Rayiç bedel ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

DEĞERLENECEK İKTİSADİ KIYMET	DEĞERLEMENİN YASAL DAYANAĞI	DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ
Finansal kiralama işlemleri	VUK- Mükerrer 290	RAYİÇ BEDEL

5.8- Emsal Bedeli ve 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.³⁴

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 esaslı 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.

Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesine düzenlenen "emsal bedeli ve emsal ücreti" üç alt değerlendirme esasını bünyesinde barındırmaktadır. Bunlar sırasıyla "Ortalama Fiyat Esası", "Maliyet Bedeli

³³ Demir, a.g.e. , s.64.

³⁴ Vergi Usul Kanunu, Madde 267

Esası" ve "Takdir Esası"dır. Her üç yöntemde de ulaşılmak istenen değer, değerlemeye konu olan malların satış fiyatlarının tespitine yöneliktir.³⁵

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.³⁶

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.

Emsal bedelin tespitinde kullanılacak ikinci sırada yer alan 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.

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 esası kullanılacaktır. Ancak bu durumda emsal bedeli uygulamasında ikinci sırada yer alan maliyet bedeli esası uygulanmayıp, sırasıyla birinci sıradaki ortalama fiyat esası veya üçüncü sıradaki takdir esası 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 yolu ile emsal bedel tespiti, ilk iki sıradaki esasın uygulanmadığı 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 Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesi uyarınca takdir komisyonunun kararına karşı dava açma hakkı bulunmaktadır.³⁷

³⁵ Demir, a.g.e. , s.65.

³⁶ Pehlivan Karakoç, a.g.m, s.13.

³⁷ Vergi Usul Kanunu, Madde 377

Ancak 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.³⁸

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

5.8.1- Emsal Bedeli ve Ücreti ile Değerlenecek İktisadi Kıymetler

Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesine düzenlenen emsal bedel mallar için tanımlanmıştır. Bu durum emsal bedelin sadece alım satıma konu emtia için kullanılabileceği başka iktisadi kıymetler için kullanılamayacağı yorumunun yapılmasına müsaittir. Buna karşılık pratikte emsal bedel uygulaması sadece mallar (emtia) için değil, duruma göre diğer iktisadi kıymetler içinde değerlendirilme ölçüsü olarak kullanılmaktadır.³⁹

Emsal bedelin vergi kanunlarında çok geniş bir uygulama alanı vardır. Emsal bedeli ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir.

DEĞERLENECEK İKTİSADİ KIYMET	DEĞERLEMENİN YASAL DAYANAĞI	DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ
Satış bedeli Maliyet bedeline nazaran %10 Düşük olan Emtia	VUK- 274	EMSAL BEDELİ
Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan Hayvanlar	VUK- 277	
Kıymeti düşen mallar	VUK- 278	
Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden aynen aldıkları sair değerler	GVK-41	VEYA
Gerçek ücretin tespitinde, hizmet erbabına sağlanan konut tedariki ve sair surette sağlanan menfaatler	GVK-63	
Gelir vergisi mükelleflerinin aynı olarak yaptıkları bağış ve yardımların konusunu teşkil eden mal veya hakkın şayet mukayyet değeri yoksa	GVK-89	EMSAL ÜCRETİ
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	KVK-10/2	

³⁸ "Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2012, s.1093

³⁹ Ürel, Gürol, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003 s.368.

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.	GVK-73	
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	KVK-17,KVK-13	
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	KDVK-27	
Vergilendirilecek bir servete dahil ticari sermayenin unsurlarından bulunan emtia, gemiler ve taşıtlar, tesisat ve makineler, demirbaş eşya ve diğer menkul mallar	VUK- 292	
Ticari sermayeye dahil olmıyan ev eşyası, mücevherat, sanat eserleri gibi menkul mallar ve gemiler	VUK- 293	

5.9- Diğer Değerleme Ölçüleri

Yukarıda belirtilen değerlendirme ölçüleri dışında hem Vergi Usul Kanunu'nda hem de bu kanun dışındaki diğer vergi kanunlarında, düzenlenen bazı hollere ilişkin olarak özel değerlendirme ölçüleri öngörülmüştür. Bu bahsi geçen değerlendirme ölçülerinin tanımları ve söz konusu değerlendirme ölçüleri ile değerlendirilecek iktisadi kıymetlere aşağıda yer verilmiştir.

5.9.1- Alış Bedeli

Alış bedelini, bir iktisadi kıymetin satın alınması için ödenen veya borçlanılan bedeldir. Maliyet bedelinden farklı olarak, iktisap edilen 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. 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 itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilmektedir.⁴⁰

5.9.2- Alış Emsal Bedeli

Vergi Usul Kanunu'nun geçici 4. maddesinde yer alan hükme göre; bilanço esasına göre gelir ve

⁴⁰ Vergi Usul Kanunu, Madde 279

kurumlar vergisi mükellefiyetine ilk defa girecek olanların açılış bilanço ve envanterini tanzim ederken işletmeye dahil iktisadi kıymetleri Vergi Usul Kanunu'nda yazılı olan 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.

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 kullanılabilmesi 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.⁴¹

5.9.3- Ortalama Perakende Satış Fiyatı

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.

5.9.4- 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, servet değerlemesi sırasında tapuya kayıtlı olan hakların değerlendirilmesinde kullanılan bir değerlendirme yöntemidir.

5.9.5- 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.⁴²

5.9.6- Amortisman Uygulamaları (Yeni Bir Tartışma)

Makalemizin bu bölümünde, değerlendirme konusunda yeni bir tartışmaya yol açacak bir konu olan ve daha önce müstakilen değerlendirme konusunda kaleme alınmış kitaplarda ve bilimsel makalelerde değerlemeye ilişkin yapılan yorum ve açıklamalar sırasında üzerinde durulmayan ve irdelenmeyen amortisman mevzuuna değinmek istiyorum.

⁴¹ Akçakın, a.g.m., s.14.

⁴² "Beyanname Düzenleme Rehberi ", Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara, 2013, s.659.

Bilindiği üzere değerlemenin tanımının yapıldığı, Vergi Usul Kanunu'nun 258'inci maddesi uyarınca, değerlendirme "Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir." şeklinde tanımlanmıştır.⁴³

İlgili kanun maddesinde zikredilen iktisadi kıymetler tabiri; alacak ve borçlarla birlikte işletmeye dahil mevcutları da ifade etmektedir. Öte yandan amortisman mevzuunun düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesi uyarınca; İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.⁴⁴

Yine Emsal bedel tespitinin nasıl yapılacağına düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinde, "Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır." Düzenlemesine yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen tüm yasal düzenlemelerden hareketle, Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerinin asıl amacının ödenmesi gereken vergilere esas teşkil eden vergi matrahının doğru bir şekilde tespit edilmesine yönelik düzenlemeleri içerdiği anlaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 313-330'uncu maddeleri arasında düzenlenen amortismanlar konusu da; gerek ayrılıp ayrılmaması konusunda, gerekse de mükellefin amortisman hesaplama yöntemlerindeki (Normal Amortisman ve Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman) ihtiyari seçimi nedeniyle veya herhangi bir yıl ayrılmaması veya eksik hesaplanması amortisman süresini uzatmayacağından veya sonradan geçmişe yönelik amortisman hesaplamasının mümkün olmaması nedeniyle tüm bu işlemler vergi matrahı aşağı ve yukarı yönden doğrudan etkileyecektir.

Kanımcı vergi mevzuatında değerlendirme konusunda kalem oynatırken veya bu konu irdelenirken amortisman mevzuu değerlemenin bir unsuru olarak tartışılması ve irdelenmesi değerlendirme işlemlerinin olmazsa olmazıdır.

6- GENEL DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Bilindiği üzere Türk Vergi Sistemi temelinde mükellefin vergi türleri itibariyle hesap dönemleri sonlarında elde ettiği neticeleri vergi beyannameleri ile beyan etmesine esasına dayanır. Mükelleflere beyan serbestisi tanınmakla beraber mükellefler beyan ettikleri vergi matrahının unsurlarını oluşturan değerlerin tespitinde tamamen serbest bırakılmamış ve bu konuda mükelleflerin beyan ettikleri matrahların doğru bir şekilde tespit edilmesi amacıyla hem Vergi Usul Kanunu'nda hem de diğer vergi kanunlarında vergi matrahının doğru bir biçimde tespitine yönelik uymak zorunda oldukları çeşitli değerlendirme ölçülerine yer verilmiştir.

İktisadi kıymetlerin parasal tutarlarının takdir ve tespiti anlamına gelen değerlendirme konusu, vergi matrahını doğrudan etkileyen unsurdur. Bu nedenle değerlemeye ilişkin hükümlerin mükellefler tarafından çok iyi kavranması ve doğru olarak uygulanması gerekmektedir.

Değerleme, doğrudan vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili bir işlem olduğu için, Kanunda değerlendirme ölçüleri ve hangi iktisadi kıymetlerin hangi ölçüyle değerlendirileceği açık olarak belirlenmiş olup, bu konuda mükelleflere inisiyatif kullanma ve tercihte bulunma hakkı tanınmamıştır.

⁴³ Vergi Usul Kanunu, Madde 258

⁴⁴ Vergi Usul Kanunu, Madde 313

Ancak değerlendirme 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 ve uygulayıcıların bunlara nüfuz etmeleri zorlaşmakta ve değerlendirme sırasında yanlış uygulamalara sebebiyet verilebilmektedir. Bu da beraberinde mükellefleri cezalı vergi tarhiyatlarına maruz bırakmaktadır.

Değerleme ölçüleri değerlendirme sonucunu etkilemede ve vergi matrahlarını belirlemede belirleyici olduğu için makalemizde değerlendirme kavramı, esasları ve ölçüleri açıklanmış olup, ne tür iktisadi kıymetlerin değerlendirme konusu yapılacağı, değerlemenin zamanı ve değerlemeye tabi iktisadi kıymetlerin hangi değerlendirme ölçüsü ile derleneceğine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Ayrıca değerlemenin ayrılmaz bir unsuru olan ve uygulamaları ile vergi matrahını doğrudan etkileyen ve bazı tartışmaları beraberinde getirecek olan amortisman mevzuuna da ayrı bir başlık açılmıştır.

KAYNAKÇA

Kanunlar

- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu
- 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

Kitaplar

- Beyanname Düzenleme Rehberi (2013) Vergi Müfettişleri Derneği Yayını
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu (2012) Hesap Uzmanları Derneği Yayını
- DEMİR, Şeref (2012) Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS VUK Değerleme Yaklaşımı, Seçkin Yayınları, Ankara
- ŞİMŞEK Alper, ÖZKÖK Servet (2004) Vergi Muhasebesi 1. Baskı, Oluş Yayıncılık
- SAYGILIOĞLU Nevzat, GÖKER Erol (1984) Defterler ve Dönem Sonu İşlemleri, Vergi Yayınları, Ankara
- TURGAY, Recep (1977) Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, 2.Cilt, 3. Baskı, İstanbul
- MERİÇ, Baki (1982) Ticari ve Mali Bilançolarda İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme” Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara
- KIZILOT, Şükrü (1989) Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara
- ÜREL, Gürol (2003) Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara

Makaleler

- AKÇAKIN, Mete, Değerleme Kavram ve Ölçüleri, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:159 Ankara, 2012
- PEHLİVAN KARAKOÇ, Nur Değerleme Kavram ve Ölçüleri, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:147 Ankara, 2011
- SARGIN Burhan, ÖZKAN Erkan, Vergi Usul Kanunu’na Göre Değerleme Esasları, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:111 Ankara, 2008