

YARGI KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

2010-DENİZLİ

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ.....	4
1. DEĞERLEME NEDİR.....	6
2. DEĞERLEMENİN ZAMANI.....	7
3. DEĞERLEMEDE ESAS NEDİR.	7
4. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ	8
4.1.MALİYET BEDELİ.....	8
4.1.1. İktisap İçin Yapılan Ödemeler.....	9
4.1.2.Değerin Artırılması İçin Yapılan Ödemeler.....	9
4.1.3. Bunlara Müteferri (bağlı) Olarak Yapılan Ödemeler	9
4.2. BORSA RAYİCİ	10
4.3. TASARRUF DEĞERİ	11
4.4. MUKAYYET DEĞER	11
4.5.İTİBARI DEĞER.....	11
4.6. RAYİÇ BEDEL.....	12
4.7.VERGİ DEĞERİ.....	12
4.8.EMSAL BEDELİ VE EMSAL ÜCRETİ.....	12
4.8.1. Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası).....	13
4.8.2. İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası).....	14
4.8.3. Üçüncü sıra: (Takdir esası).....	14
4.8.4. Gayrimenkullerde Emsal Bedeli Uygulaması.....	15
4.8.5. Emsal Bedeli Uygulamasını Gerektirecek Haller.....	16
4.8.6.Emsal Bedel Uygulamasıyla İlgili Örnek Maliye Bakanlığı Özelgeleri ve Yargı Kararları ...	16
4.9. ALIŞ BEDELİ.....	18
4.10. DİĞER DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ	18
5. İKTİSADİ KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR.....	19
5.1. GAYRİMENKULLERİN DEĞERLEMESİ	19
5.1.1. Gayrimenkullerin Mütemmim Cüzüleri.....	19
5.1.2. Gayrimenkullerin Teferruatları.....	20
5.1.3. Tesisat ve Makineler.....	20
5.1.4. Makineler	20
5.1.5. Gemiler ve Diğer Taşıtlar	20
5.1.6. Gayri maddi Haklar	20
5.1.7. Maliyet Bedeline Dahil Edilmesi Zorunlu Giderler	21
5.1.8. Maliyet Bedeline Dahil Edilmesi Zorunlu Olmayan Giderler.....	24
5.1.9 Gayrimenkullerde veya Elektrik Üretim Ve Dağ.Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması ...	25
5.1.10. Özel Maliyet Bedelinin Değerlemesi	27
5.2. EMTİA VE MAMULLERİN DEĞERLEMESİ	28
5.2.1. Satın Alınan Emtiaların Değerlemesi.....	29
5.2.2. Emtiaların Maliyet Bedeliyle Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar	30
5.2.2.2. Kur Farkları.....	30
5.2.2.3. Vade Farkları.....	31
5.2.2.4. İskonto ve Primler.....	31
5.2.2. İmal Edilen Emtiaların Değerlemesi.....	32
5.2.2.1. Mamulün Üretiminde Sarf Olunan İlk Madde ve Hammadde Bedelleri	32
5.2.2.2. İşçilik Bedelleri	32
5.2.2.3 Genel Üretim Giderleri.....	33
5.2.2.4 Genel İdare Giderleri.....	34
5.2.2.5 Ambalajlı Olarak Piyasaya Arz edilmesi Zorunlu Olan Ürünlerde Ambalaj Malzemesinin Bedeli .	34
5.2.2.6 Giderlerden Pay Verilmesinde Özellik Arzeden Durumlar	34
5.2.2.7 Müşterek Giderlerin Dağıtımını	35
5.2.3.Emtiada Düşük Bedelle Değerleme.....	35
2.4.3.Değeri Düşen Emtialarda Değerleme	35
5.3. DEMİRBAŞ EŞYA'NIN DEĞERLEMESİ	37

5.4. ZIRAI MAHSULLER VE HAYVANLARIN DEĞERLEMESİ	37
5.5. MENKUL KIYMETLER'İN DEĞERLEMESİ	37
5.5.1. Alış Bedeli İle Değerlenecek Menkul Kıymetler	37
5.5.2. Borsa Rayici İle Değerlenecek Menkul Kıymetler.....	38
5.5.3. Kısmi Kâr İlaveli Alış Bedeli İle Değerlenecek Menkul Kıymetler	38
5.6. MİLLİ VE YABANCI PARALAR	39
5.7. ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ	39
5.7.1. Verilen Sipariş Avanslarının Değerlemesi	39
5.7.2. Depozito ve Teminatların Değerlemesi	41
5.7.3. Konuyla İlgili Danıştay Kararları.....	41
6. SONUÇ	42
KAYNAKÇA.....	44

GİRİŞ

İşletmelerin süresiz olarak kabul edilen ömrü, faaliyet sonuçlarının tespiti amacıyla belli faaliyet dönemlerine bölünmektedir. Faaliyet sonuçlarının tespiti, işletme sahip ve ortakları, işletme yöneticileri, işletmeyle ilişkide bulunan kişi ve kuruluşlar ve bilhassa devlet açısından önem taşımaktadır. İşletmelerin ömrünün belli faaliyet dönemlerine bölünmesi ve faaliyet sonuçlarının bu dönemler itibariyle tespit edilmesi, dönem sonu envanter ve değerlendirme işlemlerini zorunlu kılmıştır. Aslında envanter aşağıda da değinileceği üzere değerlemeyi kapsayan bir kavramdır. Ancak günlük dilde envanter ve değerlendirme işlemleri farklıymış gibi ifade edilir. Hatta dönem sonu işlemleri üzerine hazırlanmış bazı kitaplar "Envanter ve Değerleme işlemleri" olarak adlandırılır.

Envanter işlemleri genelde dönem sonu itibariyle yapılır. Dönem sonu işlemleri belli bir tarih itibariyle işletme mali tablolarının, işletme faaliyet sonuçlarını, vergi matrahını ve işletmenin mali yapısını tam olarak yansıtmasını sağlamak amacıyla, mali tabloda yer alacak bilgilerin gerçekliği ve doğruluğunun sağlanmasına yönelik işlemleri içermektedir. Bu işlem mali kanunlar uyarınca yılda en az bir kez mali yıl sonunda yapılmak zorundadır.

VUK değerlendirme gününü "**Bilanço Günü**" olarak nitelenmektedir. "Envanter defterinde işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe "bilanço günü" denir(VUK md. 185). Bunun yanında mali kanunlar yönünden geçici vergiye ilişkin olarak üçer aylık dönemler itibariyle dönem sonu işlemlerinin yapılması söz konusudur. Diğer taraftan Sermaye Piyasası Kanunu'na (SPK) tabi şirketler açısından bu zorunluluk anılan Kanun uyarınca üç aylık süreler için öngörülmüştür.

Envanter; iktisadi bir kıymetin varlığını tespit işlemidir. İktisadi kıymetlerin varlığının tespiti, hem miktar kontrolü açısından hem de değerlendirme açısından fonksiyon icra eder. Bir iktisadi kıymetin varlığının kayıt ve belgeler üzerinden tespit edilmesi kaydi envanter, fiili olarak tespit edilmesi de fiili envanter olarak adlandırılır. Envanter işlemleri çerçevesinde hem kaydi envanter, hem de fiili envanter yapılmalıdır. Fiili envanter sonuçlarının kaydi envanter sonuçları ile birbirini doğrulaması gerekmektedir. Kaydi envanter ile fiili envanter sonuçlarının birbirinden farklı olması halinde kaydi envanter sonuçları fiili envanter seviyesine getirilir. Yani mali tablo oluşturulmasında fiili envanter sonuçları esas alınır. Bu durumda kayıtlarda gerekli düzeltme yapılarak kaydi envanter sonuçlarının fiili envanter sonuçları ile eşitlenmesi sağlanır (AKYOL vd.,2003:10)

VUK uyarınca envanter çıkartmak, bilanço günündeki mevcutları alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan malların değeri tahminen tespit olunur. Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değeri itibariyle tertiplenmiş hülasasıdır (VUK md. 186, 192).

Envanter esas itibariyle yıllık olarak çıkartılır ve envanter defterine kaydolunur. Ancak büyük mağazalar ve eczaneler fiili envanterlerini üç yılda bir çıkartabilirler. Fiili envanter yapılmadığı dönemlerde değerlendirme kaydi envanter üzerinden yapılır. Diğer taraftan işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük müesseseler envanterlerini listeler halinde çıkartabilirler. Ancak bu listelerin sayfa numarası ile sıralanması, tarihin

belirtilmesi, işletme yetkililerince imzalanması ve envanter defteri gibi saklanması gerekmektedir (VUK md.188,190).

Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir (VUK md.258). Değerleme iki aşamalı bir işlemdir. Birinci aşama değerlemeye konu iktisadi kıymetin miktarının tespit edilmesidir (envanter çıkartılması). İkinci aşama ise miktarı tespit edilen söz konusu kıymetin değerlendirme günü itibariyle belli bir para cinsinden değerinin bulunması işlemidir. Değerlemede öncelikle kanunla belirlenmiş değerlendirme yöntemleri ve ölçüleri kullanılacaktır. Belirlenmiş bir ölçü ve yöntem yoksa yukarıda belirtildiği üzere işletme yönetimince objektif kriterler kullanılmalıdır.

Değerleme 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. kitabını oluşturmaktadır. Bu kitapta iktisadi işletmeye dahil iktisadi kıymetlerle alakalı değerlendirme ve amortisman hükümlerine yer verilmiştir. İktisadi kıymetlerin değerinin takdir ve tespiti sırasında mükellefe keyfilik sağlayacak hükümler bulunmamakla birlikte Kanunda sayılan değerlendirme ölçülerinin uygulanmasındaki güçlükler ve bu ölçülerin içine nelerin girip girmediğinin kesin olarak ortaya konmamış olması (mesela maliyet bedeli esasında müteferri giderlerin neleri kapsadığının belirlenmemesi gibi) nedeniyle değerlendirme, üzerinde çokça tartışılan konulardan biri olmuştur. İlerleyen bölümlerde bu tür tartışmalara değinilecek ve Maliye Bakanlığı ile Vergi Yargısının görüşlerine yer verilecektir. Ayrıca konuyla ilgili olarak şahsi görüşlerimiz de ortaya konacaktır.

1. DEĞERLEME NEDİR

Servet vergileri ve bir çok halde harcama vergilerinde, iktisadi kıymetlerin değerleri, doğrudan doğruya vergi matrahını teşkil eder. Gelir ve kurumlar vergileri gibi kazanç ve irat üzerinden alınan vergilerde ise, iktisadi kıymetlere ait değerler, vergi matrahının teşekkülünü doğrudan etkiler. Özellikle, bizde olduğu gibi, kazancın tespitini özsermaye mukayesesine bağlayan sistemlerde vergi matrahı, dönem sonu ve dönem başında işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerleri esas alınmak suretiyle tespit edilir.

Muhasebe ve işletmecilik yönünden iktisadi kıymetlerin değişik ölçülerde değerlendirilmesi mümkündür. Ancak bunlar vergi uygulaması bakımından dikkate alınmazlar. Değerlemenin vergi matrahının tespiti ve dolayısı ile alınacak vergi yönünden arzettiği öneme paralel olarak, değerlendirme esas ve ölçüleri vergi hukukunda belli ve müstakil kurallara bağlanmıştır (ÖZBALCI, 2006:605).

Bu bağlamda Ticaret Kanunu'nun 75. maddesine göre ; işletmeler, aktiflerini en çok bilançolarının işletme için haiz oldukları değer üzerinden değerleyebilirler, sermaye şirketleri ise, en fazla maliyet bedeli ile değerleyebilirler. Diğer bir ifadeyle T.T.K.'ya göre sermaye şirketleri aktiflerini maliyet bedelinin altında değerleyebileceklerdir. Sermaye şirketleri için getirilen sınırlamanın amacı, şirket ortaklarının ve üçüncü şahısların haklarını korumak olmalıdır. Vergi Usul Kanunundaki sınırlamanın amacı ise , vergi güvenliğini ve eşitliğini sağlamaya yöneliktir (ŞEKER, 1999:1600). Ancak işletmeler bilançolarını TTK hükümlerine göre değerleseler bile vergi beyannamesinin düzenlenmesinde VUK'un değerlemeye ilişkin hükümlerine uymak zorundadırlar.

Değerleme¹ esas olarak bir iktisadi kıymetin belli bir zamandaki değerinin belli bir para cinsinden tespit edilmesidir. Türk Vergi Sisteminde değerlemenin tanımı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılmıştır. Ancak esasa yönelik düzenlemelerin yer aldığı vergi kanunlarında da değeri bilinmeyen, bulunmayan, tespit edilemeyen kıymetlerde veya muvazalı işlemlerde değerlemenin nasıl yapılacağına dair düzenlemeler bulunmaktadır.

Vergi uygulamaları bakımından değerlendirme; Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin *takdir ve tespitidir* (VUK. Md. 258). Takdir kelime olarak değer, kıymet biçme anlamına gelmektedir. Ancak mükellefin değerlendirme sırasında kendisinin fiyat biçme yani takdir yetkisi bulunmamaktadır. Zira değerlendirme ölçüleri Kanunda belirlenmiş ve mükellefin keyfi olarak uygulayabileceği bir ölçü belirtilmemiştir. Nitekim emsal bedeli uygulamasında da üçüncü sıra olarak takdir esası belirtilmiş, ancak bu sıranın uygulanmasında da takdir komisyonu kararı aranacağı hüküm altına alınmıştır. Alacakların tasarruf değerine indirgenmesinde (reeskont) de objektif ölçüler ortaya konmuştur.

¹ Bazı müelliflerce değerlendirme kavramı yerine değerlendirme kavramının kullanıldığı görülmektedir. Sayın Kazım Yılmaz'a göre Değerleme bir şeyin değerinin tespit edilmesi, saptanmasıdır. Değerlendirme ise yararlanma, yararlı duruma getirme, bir konu üzerinde enine boyuna düşünme, konuyu her yönüyle tartışmadır. Örneğin, bir konfeksiyon imalatçısının stokta bulunan kırpıntıların dönem sonundaki değerini tespit etmesi değerlendirme, bu kırpıntılardan bir kısmının değişik renklerde aksesuar olmak üzere kullanılmasının desinatörlerce incelenip üzerinde düşünülmesi ve/veya kullanılması değerlendirmedir.

Değerleme işleminin tanımında geçen diğer kavram olan tespit ise, belirleme, tayin etme anlamına gelmektedir. Bu kavram takdir kavramına göre daha objektif bir kavramdır. Çünkü iktisadi kıymetlerin değerinin tespitinde, bir başka ifade ile değerinin tayininde kanunda belirlenen bir takım objektif kriterler göz önüne alınacaktır. Mesela mukayyet değer mükellefe hiçbir esneklik tanımamaktadır. Keza borsa rayici veya alış bedeli de esnekliği olmayan ölçülerdir (ÖZYER, 2008:467).

Değerleri takdir ve tespit edilecek iktisadi kıymetler vergisel işlemlere konu maddi ve gayrimaddi mal ve haklardır. Bu anlamda değerlendirilecek olan kıymet motorlu taşıtlar vergisinin konusu teşkil eden motorlu araçlar olabileceği gibi, veraseten ve ivazsız bir tarzda intikal eden kıymet ya da iktisadi işletmeye dahil kıymetler olabilir. Bizim de çalışmamızın konusunu iktisadi işletmeye dahil kıymetlerin değerlemesi oluşturmaktadır.

2. DEĞERLEMENİN ZAMANI

Vergi Usul Kanununda ; " Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur." (VUK. Md. 259) hükmüne yer verilmiştir. Burada değerlemenin ne zaman yapılacağından öte iktisadi değerlemesinde ne zamanki değerinin dikkate alınacağından bahsetmektedir. Sözü edilen gün ve zaman hesap döneminin son günü olabildiği gibi, iktisadi kıymetin alındığı, satıldığı, imal veya inşasının bittiği, işletmeye dahil edildiği, işletmeden çekildiği gün de olabilmektedir. Esas olarak hesap dönemi içinde işletmeden çekilen veya satılan kıymetlerin değerlendirme günü işletmeden çekişin veya satışın yapıldığı gündür. İşletmeye dahil edilme veya devralınma durumlarında ise işletmeye alınma veya devralınma günü değerlendirme günüdür (YILMAZ, 2000:6).

Gelir ve Kurumlar vergilerinde geçici verginin cari yılın belli tarihlerine dek oluşan kar üzerinden hesaplanmak üzere alınmaya başlanmasıyla birlikte, geçici vergi vergilendirme döneminin son günü de geçici vergiye tabi faaliyet ve işlemlerin muhasebesinde bir değerlendirme günü olmuştur (YILMAZ, 2000:6).

Veraset ve intikal vergisinde değerlendirme günü ölümün veya intikalin meydana geldiği gündür.

3. DEĞERLEMEDE ESAS NEDİR.

Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir (VUK. Md.260). Bu hükme göre değerlendirilmede esas iktisadi kıymetlerin her birinin tek başına değerlendirilmesidir. *Taşıtlar, Makinalar, Tesisler, Binalar, Arsa ve Araziler*, gibi işletmeye dahil kıymetlerin değerlemeleri toplu olarak tek kalemde yapılmayıp, her bir kıymet ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla bu değerlendirme işlemlerinin kayıtları ve diğer hesaplamalara ilişkin bilgilerin kayıt ve belgelerde ayrı ayrı izlenmesi gerekir. Bu kıymetlerin tamamının maliyet bedeli ile değerlendirilmesi bile toplu olarak değerlemeye imkan vermemektedir.

Öte yandan teamülen aynı cinsten sayılan mallar ile düşük değerdeki müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek mümkündür. *Örneğin* inşaat demiri ticareti ile uğraşan bir tüccarın muhtelif inşaat demirini ayrı ayrı değerlemek yerine toplu olarak

değerlemesi mümkündür. Aynı şekilde dönem sonunda stoklarda yer alan muhtelif sarf malzemesi toplu olarak değerlendirilebilir. Bunun yapılabilmesi için değerlendirilecek maddelerin büyük tutarlarda ve miktarlarda olmaması gerekir. Büyük tutar veya miktarın ise objektif bir ölçüsü olmayıp, işletmenin durumuna göre belirleme yapılmalı ve işletmenin durumuna göre büyük tutar ve miktarlar söz konusu ise bu kıymetler ayrı ayrı değerlendirilmeleri gerekir (YILMAZ, 2000:7).

4. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

İktisadi kıymetlerin değerlendirilmesinde kullanılacak ölçünün mutlaka Vergi Usul Kanunu'nda sayılan değerlendirme ölçülerinden birisi olması gerekir. Kanun değerlendirme ölçüsünde herhangi bir esneklik bırakmamıştır. Bir başka ifade ile vergi matrahının tespitiyle ilgili olarak yapılacak değerlemede mutlaka Vergi Usul Kanunu'nda veya ilgili kanunlarda bulunan değerlendirme ölçülerinden birisi esas alınmalıdır. Dolayısıyla yukarıda da ifade edildiği üzere muhasebe standartlarında veya Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen değerlendirme ölçüleri kullanılamaz (ÖZYER, 2008:469).

Değerleme ölçüleri Vergi Usul Kanunu'nun 261 inci maddesinde sayılmıştır. Söz konusu maddede sayılan değerlendirme ölçüleri şunlardır:

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

Öte yandan maddede sayılmamış olmakla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda veya diğer kanunlarda geçen değerlendirme ölçüleri bulunmaktadır. Mesela Gelir Vergisi Kanunu'nda geçen ortalama perakende satış fiyatı veya Vergi Usul Kanunu'nda geçen alış bedeli ölçüsü bu değerlendirme ölçülerinden bazılarıdır.

4.1.MALİYET BEDELİ

Maliyet bedeli, Vergi Usul Kanunu'nun 262 nci maddesinde "iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi (satın alınması) veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri (bağlı) bilumum giderlerin toplamını ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

Kanunda maliyet bedelinin genel kapsamı belirtilmiş ancak, maliyet bedelinin tanımı yapılmamıştır. Dolayısıyla maliyet bedeli ile birlikte gider ve harcama kavramlarının da anlam ve içeriğinin bilinmesi gerekmektedir.

Gider, işletmelerin faaliyetlerini ve varlığını sürdürebilmesi için ve bir gelir elde edebilmesi için belirli bir dönemde kullandığı ve veya tükettiği mal veya hizmetlerin parasal tutarıdır (EROL vd., 2003:49). Bir başka tanıma göre gider; işletmenin öz sermayesinde bir azalış meydana getiren her türlü çıkıştır (YALÇIN, 2006:49).

Harcama; İşletme tarafından hangi amaçla yapılırsa yapılsın bütün ödemeler harcama kavramı içerisinde değerlendirilir (EROL vd. 2003:50). Harcamaya konu oluşturacak değerler para ve benzeri ödeme araçları olabileceği gibi maddi olmayan varlıklar da olabilir. Bunlara ilave olarak harcamaya konu olacak değerler emek, sermaye gibi üretim faktörleri de olabilir. Harcanan bu faktörlerin yararları gelecek dönemlere taşıyorsa maliyet, yararları yıl içinde tüketiyorsa gider olarak kabul edilir(EROL vd. 2003:50).

Maliyet, kaynak kullanımı olarak nitelendirilebilir. İşletme, tarafından belirli bir dönemde yapılan harcamalar yukarıda da belirtildiği üzere, karşılığında elde edilen yararlar aynı dönemde tüketilirse "gidere", gelecek dönemlerde tüketilirse "maliyete" dönüşecektir(EROL vd. 2003:52). Yapılan bir harcamanın maliyet unsuru olması halinde bunun gidere dönüştürülmesi birkaç vergilendirme dönemini kapsayacak şekilde gerçekleşir. Bunun yanında amortismanına tabi iktisadi kıymetler satışa sunulduğunda hasılat unsuru olarak dikkate alınır (YALÇIN, 2006:49).

Değerlemede maliyet bedeli şu unsurlardan oluşur.

4.1.1. İktisap İçin Yapılan Ödemeler

Bir malın iktisabı (satın alınması) için yapılan ödemeler, bu malın edinilmesi için yapılması zorunlu tüm giderlerden oluşmaktadır. Bir malın iktisabı için yapılan ödemeler, söz konusu mal satın alınmış ise satın alma bedeli, satın alma sırasında ortaya çıkan vergiler ile satın alma işlemine ilişkin olarak ortaya çıkan nakliye, tahmil-tahliye, komisyon gibi diğer giderlerden; mal imal edilmiş ise imalat sırasında kullanılan ham madde ve yardımcı maddelerin alımı için ödenen bedeller, imalat giderleri, imalatta kullanılan sabit kıymetlerin amortismanları gibi giderlerden oluşmaktadır.

4.1.2.Değerin Artırılması İçin Yapılan Ödemeler

Malın iktisabından sonra yapılan ödemelerin maliyetine eklenmesi için yapılan giderin malın değerini artırması gerekir. Malı korumaya veya saklamaya yönelik giderlerin, değer artırmadığı için maliyete eklenmesi gerekmez. Mesela satın alınan sebze meyvenin bozulmaması için soğuk hava deposunda bekletilmesi karşılığında yapılan harcama veya çeşitli risklere karşı yaptırılan sigorta için ödenen primler değer artışı sağlamadığı için malın maliyetine eklenmezler (ÖZYER, 2008:470).

4.1.3. Bunlara Müteferri (bağlı) Olarak Yapılan Ödemeler

Müteferri aynı kökten gelen anlamına gelmektedir. Bir harcamanın müteferri gider olarak maliyet bedeline eklenmesi için yapılan giderin satın alma bedeline veya değer artışı sağlayan gidere bağlı olarak yapılması gerekir. Mesela bedelin döviz cinsinden belirlendiği mallarda satın alma tarihinden sonra ortaya çıkan kur farkları ile kredili olarak alınan sabit kıymetlerde ödenen faizlerin bu kapsamdadır.

Bir malın satın alınması halinde maliyet bedelinin hangi ödemeleri kavrayacağını düzenleyen 262 nci maddedeki tanımdan maliyet bedelinin bir süreci kapsadığı anlaşılmaktadır. Zira tanımda iktisadi kıymetin satın alınmasından sonra değerinin artırılması ile satın alınmasına bağlı olarak yapılan ödemeler de maliyet bedeli içine alınmaktadır. Ancak bu sürecin ne kadar bir zamanı kavradığı açık değildir. Maliye

Bakanlığı'na göre emtianın değerlemesinde bu süreç malın stoklara girdiği tarihte son bulurken, gayrimenkullerin ve gayrimenkul kabul edilen kıymetlerin değerlemesinde, gayrimenkullerin envantere dahil edildiği hesap döneminin sonuna kadar zorunlu, bu dönemden sonra ihtiyari olarak devam etmekte ve müteferri ödemenin bitmesiyle sona ermektedir. Bu konuya gayrimenkullerin değerlemesinde ayrıntılı olarak değinilecektir.

Maliyet bedeli ile değerlendirilen iktisadi kıymetler şunlardır.

- ◇ Gayrimenkuller,
- ◇ Gayrimenkullerin mütemmim cüz'ü ve teferruatı,
- ◇ Gemiler ve diğer taşıtlar,
- ◇ Makine ve tesisler
- ◇ Gayri maddi kıymetler
- ◇ Demirbaşlar,
- ◇ Emtia,
- ◇ Zirai mahsuller ve hayvanlar,

4.2. BORSA RAYİCİ

Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerek ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde, borsadaki işlemlerin ortalama değerlerini ifade etmektedir (VUK. Md.263).

Borsa rayici ile değerlendirme yapılabilmesi için Türkiye'de iktisadi kıymetin işlem gördüğü bir borsasının bulunması gerekmektedir. Yurt dışı borsa değerleri borsa rayici olarak kabul edilememektedir.Çünkü her ülkenin iktisadi ve ticari koşulları farklılık arz eder.

Ülkemizde borsalar, özel teşkilat kanunları ile, Sermaye Piyasası Kanunu'na veya 5174 sayılı Türkiye Ticaret Odaları ve Borsaları Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu'nun 28 inci maddesine istinaden kurulmaktadır. Kambiyo ve kıymetli taşlarla ilgili borsalar 5174 sayılı Kanun kapsamı dışındadır. Ülkemizde İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB), Altın borsası ile ticaret borsaları faaliyet göstermektedir. Ancak bu borsalarda işlem gören bütün iktisadi kıymetler borsa rayici ile değerlendirilmemektedir. Örneğin, altın için gerek uluslararası gerek ulusal düzeyde bir borsa bulunmasına rağmen, altın imalatı veya ticareti yapanların, stoklarındaki altını 274'üncü maddeye istinaden maliyet bedeli ile değerlemeleri gerekir. Keza pamuk, zeytinyağı, üzüm borsaları bulunmasına rağmen bu tür emtia üzerine iş yapanlar bu kıymetleri maliyet bedeli ile değerlemek zorundadır. Genel anlamda borsa rayici ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler; menkul kıymetler ve yabancı paralardır. Ancak bazı durumlarda menkul kıymet borsada işlem görmediğinden dolayı bu değerlendirme ölçüsü kullanılamamaktadır. Örneğin menkul kıymetler borsası bulunmasına rağmen genel de özel kesime ait hisse senedi dışındaki menkul kıymetler borsada işlem görmediğinden bu ölçüsünün kullanılmasına imkan bulunmamaktadır.

Ayrıca kambiyo borsasına kayıtlı kıymetlerin yani paraların borsa rayici ile değerlendirileceği ifade edildiği halde, ülkemizde kambiyo borsası bulunmadığından doğrudan bu ölçü kullanılamamaktadır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesinin 2. fıkrası uyarınca yabancı paraların değerlendirileceği kurlar Maliye Bakanlığınca tespit edilmektedir.

Borsa rayicinin oluşmasında normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son işlem günü yerine değerlemeden önce gelen 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir. Buna göre menkul kıymetler borsasında işlem gören bir Hazine Bonosunun borsa rayicinde belirgin bir şekilde istikrarsızlık varsa mesela olağandışı bir şekilde fiyatı düşmüş veya yükselmişse, Maliye Bakanlığı değerlendirme gününden önceki rayiç yerine, bundan önceki 30 günün ortalamasını esas alılabilecektir.

4.3. TASARRUF DEĞERİ

Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği değerdir (VUK. Md. 264). Aslında bu tanımda geçen "sahibi için arz ettiği değer" ifadesi sübjektiflik taşımaktadır. Bununla birlikte değerlendirme ölçülerinin uygulanacağı iktisadi kıymetlerin belirlendiği Vergi Usul Kanunu'nun "değerleme" kitabının ikinci bölümünde tasarruf değerinin sadece senede bağlı alacak ve borçlarda uygulanmasına imkan tanınırken, senede bağlı alacak ve borçlarda reeskont uygulamasında iskonto haddi senette yazılı faiz oranına bağlanmış ancak bunun yazılı olmaması halinde "TC Merkez Bankasının resmi iskonto haddi esas alınacağı hükme bağlanmak suretiyle sübjektiflik ihtimali tamamen ortadan kaldırılmıştır.

4.4. MUKAYYET DEĞER

Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen değeridir. Bir başka ifade ile iktisadi bir kıymetin deftere kaydedilen ilk değeri mukayyet değer veya kayıtlı değerdir. Mukayyet değerle değerlendirilmesi gereken iktisadi kıymetler şunlardır:

- ◇ Kurumlarca aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri,
- ◇ Peştemallıklar,
- ◇ Aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri,
- ◇ Karşılıklar (amortismanlara ilişkin hükümler ayrıca göz önüne alınır.),
- ◇ Senetsiz alacak ve borçlar.

Öte yandan senede bağlı alacak ve borçların, reeskonta tabi tutulmamaları halinde mukayyet değerle değerlendirilmeleri gerekir.

Mukayyet bedelle değerlemenin en önemli özelliği, şerefiye, ilk tesis ve taazzuv giderleri gibi aktif kıymetlerle ilgili olarak kur farkı veya faiz gibi fer'i ödemelerin olması halinde bunların şerefiye veya ilk tesis ve taazzuv giderinin bedelleriyle ilişkilendirmeksizin doğrudan kar zarar hesaplarıyla irtibatlandırılmalarıdır.

4.5. İTİBARI DEĞER

İtibari değer ya da *nominal bedel* bir kıymetin üzerinde yazılı olan bedeldir. Vergi Usul Kanunu'nun 265. maddesinde itibari değer, her nevi senetlerle esham (hisse senedi) ve tahvilin üzerinde yazılı olan değerdir. Bu tanımdaki itibari değerden menkul kıymetin ya da kambiyo senetlerinin üzerinde yazılı değer anlaşılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'na göre kasada bulunan milli para (Türk Lirası) mevcudu, anonim şirketlerin ihraç ettikleri kendi hisse senetleri ve tahviller, bonolar iktisadi kamu müesseselerinin çıkardıkları tahvillerin itibari değerle değerlendirilmesi gerekmektedir. Burada itibari değerle değerlendirilmesi gereken hisse senedi ve tahviller şirketlerin kendilerinin ihraç ettiği hisse

senedi ve tahviller olup, işletmelerin, aktifinde başka kurum veya kişilerin ihraç ettiği hisse senedi ve tahvillerin bulunması halinde bunları Vergi Usul Kanunu'nun 279' uncu maddesine göre değerlendirilecektir.

4.6. RAYIÇ BEDEL

Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım-satım bedelidir (VUK. Mk. Md. 266). Bu tanımla, fiyatı serbestçe teşekkül eden iktisadi kıymetlerin değerlendirme ölçüsünün bu şekilde oluşan fiyatları olduğu belirlenmektedir. Buradaki "normal" sözcüğü ile iktisadi kıymetin fiyatının belirlenmesinde arz ve talebin serbestçe karşılaşım fiyatın olduğu durumların kastedildiği anlaşılmaktadır. Zaten rayiç kelimesi Türkçe'de sürüm değeri anlamında kullanılmaktadır. Revaç kelimesi de aynı kökten gelmektedir. Daha sonra anlatılacak olan emsal bedelinde de bir malın değerlendirme günü itibariyle satılması halinde haiz olacağı bedel ifade edilmesine rağmen fiyatın oluşmasında arz ve talebi kısıtlayan faktörlerin bulunup bulunmamasının önemi yoktur (ÖZYER, 2008:475). Rayiç bedel vergi uygulamasında çok fazla uygulama alanı bulmamıştır. Sadece finansal kiralama işlemlerinde kiracı tarafından kiralamaya konu olan iktisadi kıymetin değerlemesinde ödemelerin bugünkü değeri ile rayiç bedelden düşük olan değerlendirileceği öngörülmüştür.

4.7.VERGİ DEĞERİ

Vergi değeri, Vergi değeri, bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir (VUK. Md. 268). Bu maddede 4751 sayılı kanunla değışiklik yapılmadan önce *vergi değeri* bina ve arazinin rayiç bedeli olarak tanımlanmıştı. Vergi Usul Kanunu'nda yapılan bu tanım gayrimenkullerle sınırlı bir değerlendirme ölçüsünü belirlemektedir. Ancak 4751 sayılı Kanunla Emlak Vergisi Kanunu'nda yapılan değışiklikle emlak vergisinde beyan esasından vaz geçilmesi nedeniyle vergi değeri de bu Kanunla "bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeri" şeklinde değıştirilmiştir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi değeri emlak vergisi açısından önem taşımaktadır.

Vergi değeri Vergi Usul Kanunu'nun 289. maddesi uyarınca, iktisadi işletmelere dahil olacak olan bina ve arazinin maliyet bedelinin bilinmemesi halinde değerlendirme ölçüsü olabilir. Mesela bir kişinin maliyet bedelini bilmediği arsasını ticari işlerde kullanması dolayısıyla veya ihtiyari olarak işletmesinin aktifine almak istemesi halinde bu iktisadi kıymeti emlak vergisi beyanında esas alınan vergi değeri ile işletme aktifine alması gerekir.

4.8.EMSAL BEDELİ VE EMSAL ÜCRETİ

Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde düzenlemiştir. Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere emsal bedeli, değerlendirme konusu iktisadi kıymetin kendisine emsal olabilecek aynı türden malların bedelleriyle kıyaslanmak suretiyle hesaplanan değerdir. Diğer bir deyişle emsal bedel , bir malın değerlendirme gününde piyasada bulacağı bedel olarak anlaşılmalıdır.Yoksa o malın işletmenin faaliyet dönemindeki satış , alış yada maliyet bedeli olarak değil (HUD, 2009:982) Emsal bedel bazen fiilen var olan bir malın satılması halinde emsaline

nazaran haiz olacağı değer olabileceği bazen de, fiilen olmayan ancak kayden tespit olunan bir malın satılması halinde emsaline nazaran sahip olacağı değerdir.

Emsal bedel mallar için tanımlanmıştır. Burada kullanılan mal tabirinin emtiadan bir farkı var mıdır? Zira emtia daha dar anlamlıdır ve sadece ticareti yapılan iktisadi kıymeti (ürünü) ifade eder. Oysa mal daha geniş anlamlıdır ve emtia dışında demirbaş, sabit kıymet gibi iktisadi kıymetleri de kapsar(ÖZYER, 2008:476).

Öte yandan emsal bedelinin uygulanabilmesi için, malın gerçek değerinin belli olmaması veya bilinmemesi veya doğru olarak tespit edilememesi gerekir. Ayrıca gerçek değeri bilinmese dahi Vergi Usul Kanunundan başka bir değerlendirme ölçüsü ile değerlendirileceği hükme bağlanmış olan kıymetlerin değerlendirilmesinde emsal bedeli uygulanamaz.

Bazı durumlarda ise iktisadi kıymetin gerçek değeri doğru bir şekilde tespit edilemez. Örneğin, değeri düşen emtia ve hurda malların, iskarta, deşe ve döküntülerin değerinin doğru olarak tespiti mümkün değildir. Yine aynı şekilde işletmenin mutad olarak ticaretini yapmadığı, eski tarihlerden kalan iktisadi kıymetlerin satılması, fakat satıcı ve alıcının gerçeği gizlemesi durumunda yine gerçek değerini doğru bir şekilde tespit edilmesi mümkün olmaz (YILMAZ, 2000:28).

Emsal bedelin tespitinde ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esas ve takdir esas olmak üzere üç esas bulunmakta olup, bu sıralamaya uyulması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle ortalama fiyat esas gerçekleşmişse maliyet bedeli veya takdir esasına göre emsal bedel tespit ve takdir olunamaz.

4.8.1. Birinci sıra: (Ortalama fiyat esas)

Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "*Ortalama satış fiyatı*" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

Ortalama fiyat esas ancak, *aynı cins ve neviden mallar* için uygulanabilir. Birbirinden farklı niteliklere sahip olan, dolayısıyla fiyatları da farklı olan mallar için bu usul uygulanamaz. Keza aynı neviden olmakla birlikte kalitesi farklı olan veya fiyat farklılaştırmasına gidilmiş mallarda da bu yöntem uygulanamaz (ÖZYER, 2008:475). Mesela gayrimenkuller misli mal niteliğinde olmadığından, bunların satışındaki emsal bedeli tespitinde, birinci sıra esasının uygulanması mümkün değildir².

Öte yandan ortalama fiyat esasına göre değerlendirme yapabilmek için defter ve belgelerin ihticaca salih bulunması gerekmektedir. Bu anlamda yasal defterlere kaydedilmiş ancak gerçek bedeli yansıtmayan satışlar üzerinden ortalama fiyat esasına göre değerlendirme yapılamaz.

² Bkz. Dn. 11. Dairesi'nin 26.6.2001Tarih, E: 1998/2359 K: 1999/3571 Sayılı Kararı.

4.8.2. İkinci sıra: (Maliyet bedeli esas)

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.

Maliyet bedeline göre emsal bedelin belirlenmesi sırasında bazı hususlara dikkat etmek gerekmektedir. Bunların en önemlisi mükellefçe belirlenen maliyet bedelinin gerçek duruma ve yasal kayıtlara uygunluğunun tespit edilmesidir. Amaç, değerlemeye konu kıymetin değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değeri saptamak ve bu şekilde vergilemenin gerçek ve gerçeğe en yakın miktarlar üzerinden yapılmasını sağlamak olduğuna göre, mükelleflerce belirlenen maliyet bedelinin doğru olup olmadığının araştırılması zorunludur. Yapılan araştırma sonunda mükelleflerce maliyet bedelinin gerçek değerler doğrultusunda tespit edilemediğinin belirlenmesi halinde, gerçek maliyetin tespiti yoluna gidilebilir (ÖZYER, 2008:478). Gerçek maliyetin belirlenememesi durumu sözkonusu olur ise emsal bedeli takdir esasına göre saptamak mümkündür.

Bu esasa göre değerlendirme yapılabilmesi için;

- defterlerin ihticaca salih olması,
- malın maliyet bedelinin bilinmesi veya çıkarılmasının mümkün olması,
- ortalama fiyat esasına göre değerlemenin yapılamaması,
- değerlendirilecek malın üretiminin yapılması halinde her bir malın aynı

özellikleri taşıması gerekmektedir. (mesela envantere dahil arsa üzerine işletme kaynakları ile biri kuzeye, diğeri güneye bakan iki daire yapılması ve bu dairelerin işletme sahibince muhtelif tarihlerde işletmeden çekilmesi halinde maliyet bedeli esasına göre değerlendirme yapılamaz. Zira kuzeye bakan dairenin değeri ile güneye bakan dairenin değeri piyasa koşullarında farklılık arz eder. Ancak bu konuda tereddütler ve farklı görüşler bulunmaktadır.)

4.8.3. Üçüncü sıra: (Takdir esas)

Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Emsal bedeli belirlenirken, ortalama fiyat ve maliyet bedeli esasları uygulanmadan doğrudan takdir esasının uygulanması mümkün değildir³. Ayrıca işletmeden çekilen sabit kıymetlerin VUK'un 267. maddesinin 3. sırasına göre yani takdir esasına göre emsal bedelinin takdir edilmesi gerekir⁴. (Danıştayca verilmiş bazı kararlara göre ise maliyet bedeli bilinen gayrimenkulun, emsal bedelinin VUK'un 267. maddesinin ikinci sırasına göre belirlenmesi gerekir⁵.)

Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır.

³ Bkz. Dn. 3. Dairesi'nin 26.6.2001 Tarih, E:2000/230, K:2001/2553 Sayılı Kararı.

⁴ Bkz. Dn. VDDK'nın 10.03.1994 Tarih, 10.3.1994 E: 1993/126 K: 1994/136 Sayılı Kararı ve Dn 4. Dairesi'nin 13.02.1991 Tarih, 13.2.1991 E: 1990/3504 K: 1991/536 Sayılı Kararı.

⁵ Bkz. Dn. VDDK'nın 25.6.2004 Tarih, E:2004/31 K:2004/76 Sayılı Kararı ve Dn, 3. Dairesi'nin 11.2.2004 Tarih, E: 2001/3537 K:2004/306 Sayılı Kararı.

Öte yandan emsal bedeli takdirini ister mükellef istemiş, isterse vergi idaresi istemiş olsun, mükellefin takdir edilen bedele dava açma hakkı vardır. Ancak VUK'un 267. maddesinde belirtildiği gibi, mükellefin talebi üzerine takdir komisyonunca belirlenen emsal bedele dava açılması, takdir komisyonu karan üzerine salınacak verginin tahsilini durdurmaz. Ancak, VUK'un 267. maddesine göre, emsal bedelin vergi dairesinin talebi üzerine belli edilmesi, takdir kararı ikmalen tarhiyat konusu matrahın tespitinde kullanılırsa bu durumda mükellefin açacağı davanın tahsilatı durduracağı tabiidir (ÜREL, 2007:449).

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

Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tesbit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tesbit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.

İktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerlemesinde, emsal bedelin tespitinde prensip olarak yukardaki esaslara ve sıraya uyulur. Servetlerin değerlemesinde uygulanacak emsal bedeli ise, mutlaka takdir komisyonunca belli edilir.

4.8.4. Gayrimenkullerde Emsal Bedeli Uygulaması

Yukarıda da ifade edildiği üzere işletmelerin inşa ettiği apartmandaki bazı bağımsız bölümlerin ortaklarca işletmeden çekilmesi halinde değerlemenin emsal bedeline göre yapılacağı açık olmakla birlikte emsal bedelin tespitinde takip edilecek yol ve uygulanacak sıra açısından uygulamada bazı tereddütler mevcuttur. Bu hallerde bize göre, değerlemenin üçüncü sıra olan takdir esasına göre yapılması şarttır. Zira işletmeden çekilen ve bu nedenle emsal bedelinin tespiti gereken iktisadi kıymet mal niteliğinde olmasına karşılık, emsal bedelinin tespitinde birinci ve ikinci sıraların uygulanması mümkün değildir. Çünkü işletmeden çekilen bağımsız bölümün, daha önce satılan bağımsız bölümlerle aynı cins ve özelliklere sahip olması mümkün değildir. Bu açıdan emsal bedelde birinci sıra uygulanamaz. İşletmede inşa edilen bağımsız bölümün maliyeti de inşaatın çok eski tarihlerde yapılmış ya da her bir bağımsız bölümün konumu itibariyle gerçek değerinin çok farklı olması nedeniyle ikinci sıranın uygulanması mümkün değildir. Zira emsal bedelinin tespitinden amaç; gayrimenkulun gerçek satış bedeline ulaşmak ise, bu durumda emsal bedelin maliyet bedeline göre tespit edilmesi, gayrimenkulun emsal bedelini rayiç değerinden uzaklaştıracaktır. Dolayısıyla bu hallerde değerlemenin üçüncü sıra yani takdir esasına göre yapılması zorunludur (ÜREL, 2007:448).

Danıştay 3. Daireinin 10.10.2002 Tarih, E:2001/4178, K:2002/2177 Sayılı kararına göre : İnşaattan kendisine kalan bağımsız bölümleri işletmeden çekilmesi halinde, bu bağımsız bölümlerin VUK'un 267. maddesine göre emsal bedelle değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda değerlendirme öncelikle birinci sıraya göre yapılacak olmakla birlikte, bağımsız bölüm çekişlerinde, işletmeden çekilen bağımsız bölümlerle satılan bağımsız bölümler aynı cins ve neviden olması mümkün olmayacağından, birinci sıranın uygulanması mümkün değildir. Bu durumda

değerlemede ikinci sıranın uygulanması gerekmele birlikte, inceleme raporunda mükellefin bağımsız bölümlerin maliyet bedelini yanlış hesapladığı yönünde tesbit bulunduğundan, emsal bedelin ikinci sıraya göre tespiti de mümkün değildir. Bu durumda emsal bedelin üçüncü sıra olan takdir esasına göre tespit ettirilmesi gerekmektedir

Danıştay 4. Dairesi'nin 20.05.1999 tarih, E: 1998/3861, K: 1999/2183 sayılı kararına göre : İşletmelerin bilançolarında dönen varlıklar arasında yer alan gayrimenkullerin, işletmeden çekilmesi durumunda, emsal bedel tespitinin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesindeki sıra takip edilerek yapılması gerekir. İnceleme elemanınca inşaat maliyet bedellerinin şirket kayıtlarından tespiti mümkün iken maliyet konusunda herhangi bir inceleme yapılmadan takdir komisyonuna başvurarak matrah farkı bulunması hatalıdır

Danıştay 4. Dairesi'nin 17.3.1982 E:1981/1609 K: 1982/697 Sayılı Kararına göre ise; VUK'un 267. maddesi dahilindeki emsal bedeli tespiti, işletmenin ilgili kıymetin sürekli olarak ticareti ile uğraşması halinde mümkündür. Dolayısıyla işletmede sabit kıymet olarak kullanılan gayrimenkullerin, VUK'un 289. maddesi hükmüne göre, vergi değeri ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu kararlardan da görüleceği üzere işletmeden çekilen gayrimenkullerde emsal bedeli uygulamasında Vergi Yargısında görüş birliğinin olmadığı anlaşılmaktadır.

4.8.5. Emsal Bedeli Uygulamasını Gerektirecek Haller

İktisadi kıymetlerin değerlerinin belli olmaması, bilinmemesi veya doğru olarak tespit edilememesi halleri dışında, aşağıdaki durumlarda da emsal bedel uygulamasına gidilir.

- ◇ Gelir Vergisi uygulamasında teşebbüs sahibi ile eş ve çocuklarının işletmeden çektikleri iktisadi kıymetlerin değerini belirlemede(GVK Md 41),
- ◇ Doğal afetler ve diğer bazı durumlar neticesinde, değerinde önemli azalmalar (% 10 ve daha fazlası) olan iktisadi kıymetler ile maliyetlerinin hesaplanma alışkanlığı olmayan hurdalar, döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartaların değerinin belirlenmesinde (VUK Md 278)
- ◇ Maliyet bedeli bilinmeyen hayvanlar(VUK Md. 277),
- ◇ Aynı olarak tahsil edilen kiralalar(GVK Md. 72),
- ◇ Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında aynı olarak yapılan bağış ve yardımlar (GVK Md 89; KVK Md 14/6)

Ayrıca Emsal Bedeli, servetlerin değerlendirilmesi için de kullanılan bir ölçüdür. Yalnız servetlerin değerlendirilmesinde kullanılan emsal bedel, Vergi Usul Kanunu'nun 298. maddesine göre mutlaka takdir komisyonlarınca belli edilir (TOSUNER vd., 2006:204).

4.8.6.Emsal Bedel Uygulamasıyla İlgili Örnek Maliye Bakanlığı Özelgeleri ve Yargı Kararları

- Oto lastik alım-satımı yapan mükellefin, kendi arabasında kullandığı oto lastiklerim, emsal bedeli üzerinden satış yapılmış gibi gelir kaydetmesi gerekir⁶.

⁶ Bkz. Maliye Bakanlığı'nın 23.02.1986 Tarih, 2/24491 sayılı özelgesi.

- Nakliyecilik işinde kullandığı kamyonu Irak'a çıkış yapan mükellefin, faaliyetini, kamyonun Gümrük Müdürlüğünden çıkış tarihi itibarıyla terk ettiği kabul edilir. Bu durumda, kamyonun emsal bedeli ile işletmeden çekildiği yönünde işlem yapılır⁷.

- İşyerini sel basması sonucu meydana gelen emtia kaybına ilişkin zararın kabul edilebilmesi, ya Takdir Komisyonu'nca bu konuda bir takdir yapılmış olması ya da kaza mercilerince bu konuda re'sen biçilmiş bir değer bulunması gerekir⁸.

- Araç satışında emsal bedeli takdir edilirken, takdir komisyonunca aracın hasarlı olduğunun dikkate alınmaması halinde, yapılan takdire itibar edilemez⁹.

- İnceleme raporlarında belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir edilmiş sayılacağından, inceleme elemanlarına verilen takdir yetkisi emsal bedel takdirini de kapsamaktadır. Bu bakımdan; davada, inceleme elemanınca yapılan emsal bedel takdirinin aracın gerçek satış değerini yansıtıp yansıtmadığının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekir¹⁰.

- İnşaattan kendisine kalan bağımsız bölümlerin maliyet ve satış bedellerini kayıtlarına noksan intikal ettirdiği inceleme raporu, fatura tutarları ve emsal kıyaslamalarından anlaşıldığından, emsal bedelin maliyet esasının uygulanarak saptanmasının şartları da gerçekleşmemiştir. Gerçek maliyet bedelinin belirlenememesi nedeniyle emsal bedelin takdir esasına göre tespiti yoluna gidilmesi gerekir¹¹.

- İşletmeden çekilen işyeri için yapılan "emsal bedel" uygulamasında; emsal değer VUK'un 267. maddesinin üçüncü sırasındaki "takdir esası"na göre tespit edilebilir. Ancak; dayanağı gösterilmeyen takdir komisyonu kararına göre yapılan tarhiyatların iptali gerekir¹².

- Maliyet ve gider unsurlarının tamamının kayıtlara intikal ettirilmemesi nedeniyle maliyet bedeli tam olarak bilinmeyen iktisadi kıymetin işletmeden çekilmesi halinde, takdir esasına göre belirlenen değerlerin esas alınması gerekir¹³.

- İşini terk eden davacının stoklar hesabında gösterdiği mallarını fatura düzenleyerek satış olarak göstermediği iddiasıyla VUK'un 267. maddesinde perakende satışlar için belirlenen % 10 değerlendirme oranının maliyet bedeline uygulanması suretiyle hesaplanan matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyatta yasalara uyarlık yoktur¹⁴.

- İşletmelerin bilançolarında dönen varlıklar arasında yer alan gayrimenkullerin, işletmeden çekilmesi durumunda, emsal bedel tespitinin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesindeki sıra takip edilerek yapılması gerekir. İnceleme elemanınca inşaat maliyet bedellerinin şirket kayıtlarından tespiti mümkün

⁷ Bkz. Maliye Bakanlığı'nın 23.09.1992 Tarih, 0.72/7605 sayılı özelgesi.

⁸ Bkz. Maliye Bakanlığı'nın 13.02.1985 Tarih, 1-2126-4-1128 sayılı özelgesi.

⁹ Bkz. Dn. 4. Dairesi'nin 25.10.1996 Tarih, E: 1995/3654 , K: 1996/3866 Sayılı Kararı.

¹⁰ Bkz. Dn. 7. Dairesi'nin 20.02.2003 Tarih, E: 2000/7159, K: 2003/476 Sayılı Kararı.

¹¹ Bkz. Dn. 3. Dairesi'nin 10.10.2002 Tarih, E: 2001/4178, K: 2002/177 Sayılı Kararı.

¹² Bkz. Dn. 7. Dairesi'nin 26.11.2001 Tarih, E: 2000/5234, K: 2001/3606 Sayılı Kararı.

¹³ Bkz. Dn. 4. Dairesi'nin 20.05.1999 Tarih, E: 1998/3863, K:1999/2184 Sayılı Kararı.

¹⁴ Bkz. Dn. 3. Dairesi'nin 03.10.2002 Tarih, 2000/159 Esas, 2002/3039 Karar Sayılı İlamı

iken maliyet konusunda herhangi bir inceleme yapılmadan takdir komisyonuna başvurarak matrah farkı bulunması hatalıdır¹⁵.

- Stokta mevcut ve maliyet bedeli belli olan hammadde, fiyat düşmesine maruz kalsa dahi emsal bedeliyle değerlendirilmez¹⁶.

- Pamuk yağı üretimi sonunda ortaya çıkan küspe, kabuk, linter ve sopstok gibi maddeler ürün ya da yan ürün değil, üretim artığı olduklarından, değerle-melerinin VUK 275. maddeye göre değil, 278. maddeye göre yapılması gerekir¹⁷.

- Teneke kutu imali sırasında levha tenekelerden arta kalan kırpıntılar emsal bedeliyle değerlendirilir¹⁸.

- İşyerinde meydana gelen yangın nedeniyle zararın, Takdir Komisyonu'nca takdir edilmesi gerekir. Ancak itfaiye, savcılık ve hukuk mahkemesi kanalıyla uğranılan zarar tesbit edilmişse, hiç zarar olmamış gibi vergi salınamaz¹⁹.

- Yangında zarar gören emtianın, yetkili mahkemece bilirkişi marifetiyle değerlendirilmesi sonucunda tespit edilen tutarı, zarar yazılabilir²⁰.

4.9. ALIŞ BEDELİ

Alış bedeli Vergi Usul Kanununda değerlendirme ölçüleri içinde sayılmamıştır. Ancak 279. maddede menkul kıymetlerin değerlendirilmesinde bazı menkul kıymetlerin alış bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Genel kabul göre tanıma göre alış bedeli iktisadi kıymetin satın alınması karşılığında ödenen veya borçlanılan bedeldir (TOSUNER vd., 2006:206). Maliyet bedelinden farkı, satın alma bedeline müteferri olarak yapılan giderleri içermemesidir. Mesela hisse senetleri alış bedeli ile değerlendirileceği için alış esnasında ödenen alım komisyonu hisse senedi alış bedeli içinde aktifleştirilmez ve doğrudan gider yazılır. Alış bedeli, iktisadi işletmelere dahil, diğer şirket ve müesseselere ait hisse senedi ve tahvilâtın değerlendirilmesi için kullanılır (ÖZBALCI, 2006:61).

4.10. DİĞER DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

Vergi Usul Kanunu'nun 261. Maddesinde sayılmamakla beraber iktisadi kıymetlerin hangi ölçülere göre değerlendirileceğini düzenleyen maddelerde başka değerlendirme ölçüleri de bulunmaktadır. Örneğin Vergi Usul Kanununun 279. Maddesi uyarınca menkul kıymetlerin değerlendirme gününe kadar olan getirisinin hesaplanması (*kıst getiri*) ve yüksek enflasyon dönemlerinde mükerrer 298'nci maddeye göre *parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi* bu maddede sayılmayan ölçülerdendir.

Aynı şekilde Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesi uyarınca hizmet erbabına verilen ayınların değerlendirilmesinde kullanılan, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatları maddede sayılmayan değerlendirme ölçüsündendir.

¹⁵ Bkz. Dn. 4. Dairesi'nin 20.05.1999 Tarih, 1998/3861 Esas, 1999/2183 Karar Sayılı İlamı.

¹⁶ Bkz. Dn. 4. Dairesi'nin 25.10.1977 Tarih, 1977/830 Esas,1977/2715 Karar Sayılı İlamı

¹⁷ Bkz. Dn. 3. Dairesi'nin 26.12.1990 Tarih, 1989/3172 Esas, 1990/3596 Karar Sayılı İlamı.

¹⁸ Bkz. Dn. 4. Dairesi'nin 09.06.1977 Tarih, 1977/332 Esas, 1977/1509 Karar Sayılı İlamı.

¹⁹ Bkz. Dn. 4. Dairesi'nin 05.11.1987 Tarih, 1985/4907 Esas, 1987/2673 Karar Sayılı İlamı.

²⁰ Bkz. Dn. 3. Dairesi'nin 22.10.1990 Tarih, 1988/2641 Esas, 1990/2899 Karar Sayılı İlamı.

Yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi uyarınca Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde fiyat veya bedellerin tespitinde uygulayacakları "Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi", "Maliyet artı yöntemi", "Yeniden satış fiyatı yöntemi" diğer değerlendirme ölçüleri olarak karşımıza çıkmaktadır.

5. İKTİSADİ KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

5.1. GAYRİMENKULLERİN DEĞERLEMESİ

Vergi kanunlarında gayrimenkulün tanımı yapılmış değildir. Dolayısıyla bu konuda Medeni Kanun'un yaptığı tanımlamayı esas almak gerekmektedir. Medeni Kanun'un 704. maddesine göre gayrimenkuller, arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerden oluşur. Bu itibarla VUK açısından; arsa, arazi, bina yani kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler ve tapu siciline kaydedilen haklar gayrimenkul olarak, maliyet bedeli ile değerlendirilecektir.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'na göre ;

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;
- Tesisat ve makinalar;
- Gemiler ve diğer taşıtlar;
- Gayrimaddi haklar gayrimenkuller gibi değerlendirilir;

5.1.1. Gayrimenkullerin Mütemmim Cüzüleri

Mütemmim Cüz, 4721 Sayılı Türk Medeni Kanununda (08.12.2001 Tarih, 24607 Sayılı R.G.) bütünüleyici parça olarak yer almıştır. Bütünüleyici parça, yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır.(mk. Md.684) Bu tanıma göre, bir binanın kalorifer tesisatı, doğal gaz tesisatı, su tesisatı o binanın mütemmim cüzüleri'dir. Bu unsurlar söküldüğünde bina zarar göreceği gibi özelliği de değişir. Binaya raptedilmiş olan bir makine binaya zarar vermeden sökülebiliyorsa o makine binanın mütemmim cüzü değil, teferruatı olur. Yok, eğer makinenin sökülmesi binaya zarar veriyor, bina tahrip oluyorsa makine binanın mütemmim cüzüdür. Yine bina ile bütün oluşturan ve birbirlerinden ayrıldıklarında fonksiyonlarını yerine getiremeyen makineler de binanın mütemmim cüzüdür (YILMAZ, 2000:49). Aynı şekilde, bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmaları halinde istenilen faydayı sağlamayacak durumda olan makineler de binanın bütünüleyici parçasıdır. Bunlara örnek olarak transformatörler, kazanlar, zemine raptedilen türbinler sayılabilir.

Öte yandan, makinelerin taşınmazdan bağımsız olarak satılması halinde, mütemmim cüz olma vasıfları kalmayacağından, bunların satışı menkul mal satışı olarak kabul edilecektir.

5.1.2. Gayrimenkullerin Teferruatları

Teferruat da yeni Türk Medeni Kanununda eklenti olarak ifade edilmiştir. Eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel adetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez (mk. Md.686) Buna bir binanın kapısı, lavabosu, çöp öğütme makinası o binanın teferruatlarıdır. Aynı şekilde taşınmazın zeminine veya duvara sabitlenmiş olmakla birlikte münferiden veya toplu olarak sökülüp satılması mümkün olan ve bu takdirde işletmenin sınai olma vasfını değiştirmeyen ve üretimi de aksatmayan makine ve benzeri aletler eklenti olarak kabul edilmelidir.

5.1.3. Tesisat ve Makineler

Tesisat, işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için kurulan ve gayrimenkulun mütemmim cüzü ve teferruatı durumunda bulunmayan tesislerdir.Örneğin, binanın yapılması sırasında bina ile birlikte yapılmayıp sonradan binaya eklenen ve binanın yıkılması veya büyük ölçüde tahrip edilmesine yol açmadan sökülebilecek havalandırma sistemi, aynı şekildeki ısıtma sistemi bu tip tesisattandır (YILMAZ, 2000:49).

5.1.4. Makineler

Makina amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetlerdir. Örneğin yüklü ağırlığı 45 tonu geçen off road truck tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, frigorifik kamyonlar, forkliftler, iş makinaları, vinçler, tarım makinaları, jeneratörler, dokuma tezgahları, torna freeze tezgahları vs.

5.1.5. Gemiler ve Diğer Taşıtlar

Bu bentte yapılan sınıflandırma esas olarak karada, havada taşıma aracı olarak kullanılan her türlü aracı ve denizde kapsamaktadır. Ancak zirai işletmelere dahil bulunan bazı hayvanların da taşıt aracı olarak kullanılması, bunların gayrimenkul olarak değerlendirilmesini gerektirmez. Bu tür hayvanlar da işletmeye dahil diğer hayvanlar gibi VUK'nun 277'nci maddesi hükümlerine göre değerlendirilir.

5.1.6. Gayri maddi Haklar

Genel olarak, maddi bir varlık olarak elde edilmeyen, ancak müstakil olarak alım- satım konusu olan, tescil edilebilen ve mülkiyete konu olabilen haklara gayrimaddi hak denir (ÜREL, 2007:466). Bu anlamda gayrimenkul gibi tapuya tescil edilen sınırlı ayni haklar ile sınai, ticari, ve fikri nitelikteki haklardır. Sınırlı ayni haklar Medeni Kanunda düzenlenmiş bulunan irtifak hakları, intifa hakkı, üst hakkı, kaynak hakkı, gibi haklardır. Sınai, ticari ve fikri haklar ise, markalar, patentler, teknik bilgi, işletme hakkı, imtiyaz hakkı, ticaret unvanı gibi haklardır.

5.1.7. Maliyet Bedeline Dahil Edilmesi Zorunlu Giderler

Vergi Usul Kanunu'nun 270. maddesi gereğince gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satınalma bedelinden başka,

1. Makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;

2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderlerin dahil edilmesinin zorunludur.

Ayrıca işletmenin aktifine dahil ve amortismanı tamamlanmamış bir binanın yıkılıp yerine yeni bir bina yapılması halinde, eski binanın henüz itfa edilmemiş değeri yönünden ne yolda işlem yapılacağı hususunda ise, kanunda açıklık yoktur. Ancak, bu hallerde de eski binanın itfa edilmemiş kıymetinin yeni gayrimenkulun maliyetine dahil edilmesi gerekeceği gerek vergi idaresi, gerekse Danıştay'ca kabul edilmektedir²¹.

Gayrimenkullerin iktisabında kullanılan kredilerin faiz ve aleyhe kur farklarının durumu özellik arz etmektedir. Bu konuda 163 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde (27.01.1985 Tarih, 18648 Sayılı R. G.);

" 1. Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması,

2. Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması, mümkün bulunmaktadır" şeklinde açıklama yapılmıştır.

Ancak bu tebliğde yatırım ve işletme dönemlerinin hangi süreyi kapsadığının belirtilmemiş olması duraksama ve tereddütlere yol açmıştır. Vergi idaresi bu tereddütleri 187 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (03.08.1995 Tarih, 22363 Sayılı R.G.) ile gidermiş ve satın alınan iktisadi kıymetlerde iktisap tarihinin, yatırımlarda ise aktife alınma tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar olan dönemlere ilişkin kredi faizleri ve aleyhte kur farklarının iktisadi kıymet maliyetine eklenmesinin zorunlu olduğu; aktifleştirme döneminden sonraki dönemlere ilişkin faiz ve kur farklarının ise maliyete intikal veya doğrudan gider yazılması konusunda mükelleflerin tercih hakkı bulunduğu yönünde görüş açıklamış ve uygulamaya bu şekilde yön vermiştir.

Öte yandan iktisadi kıymet alımlarında lehe kur farkı oluşması da mümkündür. Konuya ilişkin olarak yayımlanan 334 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (05.05.2004 Tarih, 25453 Sayılı R.G.)'ne göre; **Lehe oluşan kur farklarının** da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle

²¹ Bkz. Dn. 4. Dairesi'nin 29.12.1972 Tarih, E:1970/7238, K:1972/8348 Sayılı Kararı.

ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortismanına tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönetime göre işlem yapılmasına devam edilecektir. Maliye Bakanlığı benimsenen yöntemin değiştirilemeyeceği yönünde olmakla birlikte Danıştay'ın seçimlik hakkın her yıl kullanılabilmesi yönünde bir kararı mevcuttur. (Dn.4.Daire, 6.3.1985 T., K1985/703 sayılı Kararı)

İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer. İnşa ve imal giderlerine yatırımın tamamlanıp aktife alınan yılının sonucu kadar oluşan faiz ve kur farkı giderleri ile birlikte imalatta emtia maliyetine giren unsurlardan oluşur.

Kur farkları ve faiz giderlerine ilişkin Danıştay tarafından verilen bazı karar özetleri şu şekildedir.

➤ Gayrimenkulün aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar, ödenmek veya tahakkuk etmek suretiyle kesinleşmiş olan faizlerin, gayrimenkul maliyetine dahil edilmesi zorunludur²².

➤ Sabit kıymetlerin iktisabı için kullanılan krediler dolayısıyla ödenen faizlerin sabit kıymetlerin maliyetine eklenmesinin zorunlu kılan açık yasa hükmünün bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatın terkinini yerindedir²³.

➤ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesinde maliyet bedeli aynı Kanun'un 269, 270 ve 273. maddelerinde ise demirbaş eşyanın maliyet bedeline girecek giderlerinin neler olduğu açıklanmış olup faiz giderleri anılan maddelerde belirtilen giderler arasında sayılmadığı gibi, ne şekilde değerlendirileceği konusunda VUK'da açık bir hüküm de bulunmadığından, doğrudan gider yazılması gerekir²⁴.

➤ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme esaslarını açıklayan bölümünde yer alan 262. maddesinde, maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerin toplamını ifade edeceği belirtilmek suretiyle genel bir tanımlama yapıldıktan sonra, "iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme" başlıklı bölümünde yer alan 269. maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bili-mum gayri menkullerin, maliyet bedeli ile değerlendirileceği ve bu Kanun'a göre kanunda yatırımlara tahsis edilen kredilerle ilgili faizlerin sabit kıymetlerin maliyetine dahil edilmesinin zorunlu kılan açık ve zımni bir hüküm bulunmadığı, anılan Kanun'un 262. maddesinde genel olarak tanımlanmış bulunan "maliyet bedeli" kavramına açıklık ve ayrıntılar getiren 270. maddesinde finansman giderlerine hiç değinilmemiş olmasının kanun koyucunun bu konudaki boşluğu olmayıp, bilakis bu maddede maliyet bedeline girecek unsurların birer birer sayılmış olması itibarıyla, bunlar arasında zikredilmemiş olan finansman giderlerinin, bir maliyet unsuru değil, genel gider olarak kabul edilmesinin açık bir kanıtı olduğu, 270. madde uyarınca maliyet bedeline dahil olduğu kuşkusuz olan "satın alma bedeli"ne eklenecek olan unsurların arasına tefsir yoluyla faizleri dahil etmemek kanunen olanaksızdır.

²² Bkz. Dn. 4. Dairesi'nin 30.5.1970 Tarih, E:1965/2775, K:1970/3255 Sayılı Kararı..

²³ Bkz. Dn. 3. Dairesi'nin 06.03.1996 Tarih, 1995/1370 Esas, 1996/614 Karar Sayılı İlamı.

²⁴ Bkz. Dn. 4. Dairesi'nin 13.04.1994 Esas : 1994/602, Karar: 1994/2241 Sayılı İlamı.

Gayrimenkuller gibi değeri bulunmayan taşıtların maliyet bedeline giren unsurların neler olduğunun tayin ve tesbitine "maliyet bedeli" kavramının genel bir tarifini içeren 262. maddenin değil, özel hüküm bulunan konularda genel hüküm yerine öncelikle özel hükmün uygulanması gerektiği yolundaki hukuk kuralı uyarınca, gayri menkul maliyet bedeline giren giderleri tadadi olarak sayan özel bir hüküm niteliğindeki 270. maddenin esas alınması gerekmektedir.

Açıklanan bu yasa hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, sabit kıymetlerin iktisabı için kullanılan krediler dolayısıyla ödenen faizlerin, sabit kıymetlerin maliyetine ilave edilmesini zorunlu kılan açık ve elverişli bir yasa hükmünün bulunmadığı anlaşılmaktadır. Olayda finansman giderlerinin şirkete ait demirbaş eşya mahiyetindeki nakil vasıtalarının alımına ilişkin bulunduğu gerekçesiyle, değerlemede, maliyete dahil edilerek, amortisman tabi tutularak gidere intikal ettirilmişse de; yukarıda açıklandığı üzere kredi faizlerinin sabit kıymet maliyetine eklenerek amortisman tabi tutulmasını zorunlu kılan bir yasal hüküm bulunmadığı halde, bu giderlerin doğrudan doğruya gider yazılması eleştiri konusu yapılarak, kanunda mevcut olduğu varsayılan boşluğu doldurmaya yönelik anlayışla tarhiyat yapılmasında isabet görülmemiştir²⁵.

➤ Uzun vadeli kredi ile satın alınan iktisadi kıymetler için ödenen faizler, maliyete eklenmeden doğrudan gider yazılabilir²⁶. (Gerekçe : 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesinde; "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müterferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder" şeklinde genel olarak tanımlandıktan sonra, aynı Kanun'un 262, 270 ve 273. maddelerinde de iktisadi işletmelere dahil bilimum gayri menkuller ile alet, edevat mefruşat ve demirbaş eşyanın maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilerek gayri menkullerde maliyet bedeline giren giderler ile demirbaş eşyanın maliyet bedeline girecek giderlerin neler olduğu açıklanmıştır. Faiz giderleri anılan maddelerde belirtilen giderler arasında sayılmadığı gibi, bu giderlerin ne şekilde değerlendirileceği hakkında Vergi Usul Kanunu'nda da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, iktisadi işletmelerin aldıkları kredilerin çoğu kez ne miktarının iktisadi kıymet alımında, ne miktarının mal alımında veya -başka yerlerde kullanıldığının bilinmemesi nedeniyle, ödenen faizlerin de ne kadarının kıymet veya kıymetlerin maliyetine ekleneceğinin! hesaplama olanağını ortadan kaldırdığı ve bazı durumlarda bu faizlerin yıllık tutarı dahi kesin olarak saptanamayacağı gibi, her yılın faizinin ödendikçe iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi ve yalnız eklenen miktarın amortisman tabi tutulmasının da aynı iktisadi kıymet için her yıl uzayarak değişen bir sürenin ortaya çıkmasına neden olacağı ve ayrıca amortismanın hesaplanmasında ve bu kayıtların izlenmesinde güçlük doğuracağı açıktır.)

➤ Otelin inşaa ve teşrifinde kullanılan orta ve uzun vadeli kredilere ilişkin faizlerin inşaat ve demirbaşların maliyetine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekir²⁷.

²⁵ Bkz. Dn. 4. Dairesi'nin 24.11.1987 Tarih, 1985/5991 Esas, 1987/3454 Karar Sayılı İlamı.

²⁶ Bkz. Dn. 4. Dairesi'nin 01.03.1979 Tarih, 1978/2381 Esas, 1979/547 Karar Sayılı İlamı.

²⁷ Bkz. Dn. 4. Dairesi'nin 22.02.1979 Tarih, 1978/2374 Esas, 1979/456 Karar Sayılı İlamı.

➤ İthal edilen geminin finansmanında kullanılan yatırım kredisine ait faiz ve komisyonlar doğrudan gider yazılamayacağından, maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir²⁸.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesinde iktisadi işletmelere dahil bilumum gayri menkullerin maliyet bedeliyle değerlendirilmesi öngörülmüş ve gayri menkullerin mütemmim cüzleri, teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlarla gayri maddi hakların da gayri menkuller gibi değerlemeye tabi tutulacağı belirtilmiştir. Diğer taraftan sabit kıymetlerin değerlendirilme ölçüsü olan maliyet bedeli ise aynı Kanunun 262. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade edeceği belirtilmiştir.

Söz konusu kanun hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, satınalma veya imal veya inşa süresiyle iktisap edilen bir gayri menkulün aktife girdiği döneme kadar yapılan giderlerin tamamının ki, burada Vergi Usul Kanunu'nun 270. maddesinde son fıkrası ile açıkça gider yazma serbestisi tanınan giderler hariç olmak üzere, maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir. Bu meyanda gayri menkul iktisabında kullanılan kredi faizlerinin de, iktisap bedelinin bir unsuru olarak maliyet bedeline dahil edilmesi zorunludur. Zira gayri menkulün gerçek iktisap bedeli faizsiz bedel değil, faizli bedeldir. Ayrıca, kredi faizlerinin maliyet bedeline dahil edilmesi konusu maliyet bedelinin tanımını yapan 262. madde hükmünde yer alan "münasebetiyle yapılan ödemeler" ve "bunlara müteferri bilumum giderleri" deyimleri söz konusu finansman giderlerinin maliyete dahil edilmesi için yeterlidir.

Bu nedenle yatırım finansmanı için kullanılan kredilerle ilgili faiz giderlerinin finansman konusu malın maliyetine dahil edilmesi gerekir.

➤ Vadeli olarak alınan bir mal için borçlanılan vade farkının, malın satın alma bedeli içinde olması nedeniyle, maliyet bedeline eklenmesi gerekir²⁹.

Yargı kararlarından da görüleceği üzere Maliye Bakanlığınca yapılan düzenlemenin aksine Vergi Yargısı tarafından verilen bazı kararlarda faiz ve kur farkı giderlerinin aktifleştirilmesi/maliyete dahil edilmesi yerine doğrudan gider yazılması yönündedir.

5.1.8. Maliyet Bedeline Dahil Edilmesi Zorunlu Olmayan Giderler

Vergi Usul Kanunu'nun 270. maddesinin 2. fıkrasında noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim Vergilerini maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest oldukları hükme bağlanmıştır. Buna göre söz konusu giderler maliyete dahil edilmek suretiyle amortisman yoluyla giderleştirileceği gibi doğrudan gider yazılabilmektedir. Bu husus tamamen mükelleflerin tercihlerine bırakılmıştır. Madde metninde yer almamakla birlikte mahiyetleri itibarıyla bunlara benzeyen giderlerinde gayrimenkul maliyetine eklenmesinin zorunlu olmadığı kabulü gerekir (ÜREL, 2007:457). Bu çerçevede indirimi yasaklanan binek otolara ait fatura bedellerine ait KDV'nin mükellefçe gider yazılması veya maliyete dahil edilmesi serbesttir.

²⁸ Bkz. Dn. 4. Dairesi'nin 20.06.1988 Tarih, 1986/2897 Esas, 1988/2609 Karar Sayılı İlâmı.

²⁹ Bkz. Dn. 3. Dairesi'nin 29.02.1988 Tarih, E: 1987/2566 K: 1988/659 Sayılı İlâmı.

Ancak bu türden giderlerin maliyet bedeline eklenmesi şeklinde tercih yapılması halinde daha sonra maliyet bedelinden çıkarılarak genel giderlere kaydedilmesi mümkün değildir. Ancak ilgili dönem kayıtlarının kapatılmasına kadarki dönem içinde (veya beyanname verillinceye kadar) kayıtların düzeltilmesi yoluyla tecihin değiştirilmesi mümkündür (ÖZTÜRK, 2005:360).

5.1.9 Gayrimenkullerde veya Elektrik Üretim Ve Dağıtım Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması

Vergi Usul Kanunu'nun 272. maddesine göre; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.

Elektrik üretim ve dağıtım varlıkları, hükme 2005 yılında 5398 sayılı Kanunla dahil edilmiştir. 1950 yılından başlayarak 5398 sayılı Kanun değişikliğinin yürürlüğe girdiği 21.07.2005 tarihine kadar geçerlilik taşımış hüküm, sadece gayrimenkuller itibarıyla düzenlenmiştir. Elektrik üretim ve dağıtım varlıkları da gayrimenkul, gemi ve motorlu kara taşıtları gibi kıymetleri içerebilir. Bunlarla ilgili giderlerin 5398 sayılı Kanun öncesi hükme göre maliyete eklenmesi mümkündür. İlave hükme ihtiyaç yoktur. 5398 sayılı Kanunla özel düzenleme yapılmış olması, maliyet bedelini artırma giderin, elektrik üretim ve dağıtım varlığının toplam maliyete ekleneceğini ve dolayısı ile gayrimenkullerde olduğundan farklı bir uygulama yapılacağını göstermektedir. Açıklık bakımından zamana ve uygulamanın şekillenmesinin beklenmesine ihtiyaç vardır.

Uygulamada, maliyete eklenecek giderlerin, normal bakım ve tamir giderlerinden ayrılmasında güçlüklerle karşılaşıldığı anlaşılmaktadır. Bu konuda dikkat edilmesi gereken hususlar şunlardır:

➤ Bir giderin gayrimenkulün iktisadî kıymetini devamlı olarak arttırması, ya kullanma ömrünü uzatmak, yahut kullanma süresinde değişiklik yapmamakla beraber, o sürede sağlayacağı yararı arttırmakla olur. Örneğin itfa süresinin son yılına gelmiş

veya tamamen itfa edilmiş bir taşıtın motorunun yenilenmesi, kullanma ömrünü uzatmak suretiyle iktisadî kıymette devamlı artış yaratan bir giderdir.

Bir makinanın yüz devirli motorunun, iki yüz devirli bir motorla değiştirilmesi için yapılan giderler de, kullanma ömründe bir değişiklik yapmamakla beraber, kıymetin fonksiyonunu ve buna bağlı olarak sağlayacağı yaran fazlalaştıracağı için, gene maliyete ilâve edilir.

➤ Kullanma ömrünü artıran giderlerin maliyete ilâvesi için gayrimenkule iktisap tarihinde var olmayan bir ilâvenin yapılmış olması şartı aranmaz. İtfa süresinin son yılında taşıta takılan motor, iktisap tarihine oranla bir fazlalık yaratmamakla beraber, kullanma ömrünü uzattığı için maliyete dahil edilir.

➤ Gayrimenkulün normal kullanma süresi içinde, normal fonksiyonunu devam ettirebilmesi için yapılan giderlerin maliyete dahil edilmesi, prensip olarak sözkonusu değildir. Örneğin bir taşıtın krank mili, ayna mahrutisi, piston ve benzeri parçaların değiştirilmesi için yapılan giderler, maliyet artırıcı sayılmaz (ÖZBALCI, 2006:636).

➤ Gayrimenkulde, tahsis edildiği hizmetin gerektirdiği tesisatlar için yapılan giderler, maliyet artırıcı olarak mütalaa edilemez. Ancak ayrıca aktifleştirilmesi ve tesisatla ilgili esaslar dahilinde itfa edilmesi icap eder. Örneğin eskiden beri ikametgah olarak kullanılan binanın, belli bir tarihten sonra, ticari faaliyete tahsis edilmesi halinde, ticarî faaliyetin gerektirdiği raf, vitrin vs. tesislerin yapımı için ihtiyar edilen giderler, bina maliyetine dahil edilmez. Tesisat olarak aktifleştirilir. Zira, bu halde, gayrimenkulün kullanma ömrü uzamadığı gibi, temel fonksiyonunda da artma olmamaktadır. Raf, vitrin vs. tesisler gayrimenkule değil, fakat gayrimenkulün tahsis edildiği ticari faaliyete ait bir maliyet unsurudur (ÖZBALCI, 2006:637)..

➤ Binalarda, binanın inşası sırasında yapılmış olan kalorifer, asansör, havalandırma vs. tesisatlar, bina maliyetinin bir unsurudur. Bu nedenle sonradan binaya ilâve edilmesi dolayısı ile yapılan harcamalar gayrimenkulün kullanma ömrü içindeki yararını artırmak bakımından maliyet artırıcı gider olarak kabul edilmek gerekir. Bu kabul içinde de, yapılan ilave tesisatın, yukarıda açıkladığımız esaslar içinde, binanın kalan itfa süresi içinde eşit taksitlerle itfa edilmesi gereği doğar.

Ancak, amortisman uygulaması bakımından yargı içtihatları farklı şekilde gelişmiştir. Danıştay'ın 1950'li yıllardan beri gelen anlayışı binalara sonradan ilave edilen kalorifer, asansör vs. tesislerin bina maliyetinden ayrı olarak aktifi eşitirilir, bu tesislerle ilgili süre ve nispet üzerinden itfa edilebileceği şeklindedir.

Bunun da Ötesinde, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 17.6.1982 günlü ve E. 1977, K.1982/6 sayılı Kararında, bina inşaatı ile birlikte kurulmuş elektrik, su, telefon vb. tesislerin, gerektiğinde takdir komisyonunca takdir suretiyle belli edilmesi gereken bedelinin, binadan müstakil olarak kendi süre ve oranları ile amorti edilebileceği anlayışı benimsenmiştir.

➤ Gayrimenkulün tamamen itfa edilmesinden sonra yapılan giderlerin, niteliği ne olursa olsun, aktifleştirilmesi ancak, kullanma ömrünü artırma halinde söz konusu olur. Onun dışında yapılan bilumum giderler doğrudan zarar yazılır(ÖZBALCI, 2006:638).

5.1.10. Özel Maliyet Bedelinin Değerlemesi

VUK'un 272. maddesine göre , gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.

Madde metninde yer alan tanıma göre yapılan bir giderin özel maliyet olarak değerlendirilmesi için aşağıdaki şartların oluşması gerekmektedir.

- Gayrimenkulün kiralanmış olması,
- Yapılan giderin gayrimenkulü genişletmiş veya iktisadi kıymetini artırmış olması veya kiracının faaliyetini yürütebilmesi için vücuda getirdiği tesisata ait olması,
- Giderin kiracı tarafından yapılmış olması,
- Yapılan gider/giderler gayrimenkulün mütemmim cüz'ünü oluşturması.

Uygulamada tereddüt yaratan hususların başında, normal tamir, bakım ve temizleme giderleri ile özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilecek giderlerin ayrımı gelmektedir. Bu ayrım yapılırken aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır.

➤ VUK'un 272. maddesinde belirtildiği üzere, kiralanmış gayrimenkul için yapılan normal tamir, bakım ve temizleme giderleri, yapıldığı dönemde gider kaydedilir. Kullanıma bağlı olarak; kırılan, çatlayan ve bozulan yerlerin onarılması; kirlenen, normal görüntüsü bozulan yerlerin eski haline getirilmesi gibi işlemler, bu bağlamda gider kaydedilir. Bir taşıtın piston, krank milli, aks ve benzeri parçalarının değiştirilmesi için yapılan giderler de bu kapsamdadır.

➤ Gayrimenkulün genişletilmesinden; kullanım alanının genişletilmesi anlaşılmalıdır. Binaya ilave kat çıkılıyor veya eklenti yapmak suretiyle kullanım alanı genişletiliyorsa, bu amaçla yapılan giderlerin aktifleştirilmesi gerekir.

➤ Gayrimenkulün iktisadi kıymetinin devamlı (kalıcı) olarak artırılması kavramından da, gayrimenkullerin kullanım ömrünün uzatılması ya da ömür uzatıcı olmamakla birlikte daha kullanışlı hale getirilmeleri anlaşılmalıdır. Örneğin; bir taşıtın motorunun değiştirilmesi için yapılan giderler, taşıtın kullanım ömrünü artırdığı için aktifleştirilir. Bir kamyonun akaryakıt tankerine dönüştürülmesi için yapılan giderler de özel maliyet bedeli kapsamındadır. Keza, kiralanmış bir binanın iç bölümlerinin komple değiştirilmesi, çatının teras haline getirilmesi için yapılan giderler de aktifleştirilmelidir.

➤ Kullanım ömrünü artıran giderlerin özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi için, iktisadi kıymete, iktisap tarihinde var olmayan bir ilavenin yapılması şartı aranmaz. Bir kamyonun kasa veya motorunun değiştirilmesi için yapılan harcamalar, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilir.

Kiracının faaliyetini icra için yapılan tesisata ilişkin giderler, diğer giderlere göre daha belirgindir. Kiralanmış gayrimenkule veya gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerde faaliyetin icrası için yapılan tesisat, bu bağlamda değerlendirilir. Tesisat olarak yapılan eklentilerin, kiralanmış şeyi tahrip etmeksizin sökülüp götürülememesi,

sökülüp götürülse dahi başka bir şekilde kullanım imkanının olmaması gerekir. Kolayca sökülüp tek başına kullanılabilen portatif nitelikteki eklentiler, kolayca sökülüp tek başına kullanılabilen parça ve tesisat, bağımsız birer iktisadi kıymet olduklarından; özel maliyet bedeli kapsamında aktifleştirilmezler. Bunlar; amortisman tabi iktisadi kıymet olarak işletme aktifinde yer alırlar ve amortisman yoluyla giderleştirilirler. Bu açıklamalarımıza, portatif klimaları örnek olarak verebiliriz. Portatif klimalar birer demirbaş durumundadır. Ancak, binaya yapılan merkezi havalandırma tesisatına ilişkin harcamalar, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilir.

Buraya kadar yapılan açıklamaları somutlaştırmak için, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilecek harcamalar aşağıdaki örnekleri verebiliriz :

- ✓ Kiralandığında ahşap olan binanın kargir, kargir bir binanın betonarme hale getirilmesi için yapılan harcamalar,
- ✓ Kiralanan bir binanın, simit veya ekmek fırını haline getirilmesi için yapılan harcamalar,
- ✓ Kiralanan bir binanın, iç bölümlerinin kullanım şeklinin değiştirilerek teşhir salonu haline dönüştürülmesi için yapılan harcamalar,
- ✓ Kiralanan bir binaya, kalorifer veya havalandırma tesisatı kurulması için yapılan harcamalar,
- ✓ Kiralanan bir taşıtın motor veya kasasının değiştirilmesi için yapılan harcamalar,
- ✓ Kiralanan bir taşıtını motor veya kasasının değiştirilmesi için yapılan harcamalar,
- ✓ Kiralanan binaya, eklenti yapılarak kullanım alanının genişletilmesi için yapılan harcamalar,
- ✓ Kiralanan binanın ön yüzüne vitrin yapılması, sabit güneşlik, balkon inşası için yapılan harcamalar.

Ayrıca, kiralanan gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymet için yapılan harcamaların bir kısmı normal tamir, bakım ve temizlik giderlerinden, bir kısmı da özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi gereken giderlerden oluşabilir. Bu durumda, özel maliyet bedeli kapsamındaki harcamaların aktifleştirilmesi, diğer harcamaların ise cari dönem giderlerine dahil edilmesi gerekir.

5.2. EMTİA VE MAMULLERİN DEĞERLEMESİ

213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Emtiaların Değerlemesi;

- ✓ Satın alınan emtianın değerlendirilmesi(madde 274),
- ✓ İmal edilen emtianın değerlendirilmesi(madde 275),
- ✓ Değeri düşen emtianın değerlendirilmesi(madde 278),

Olmak üzere ayrı ayrı ele alınmıştır.

5.2.1. Satın Alınan Emtiaların Değerlemesi

VUK'un 274. maddesine göre;(5024 sayılı Kanunla değiştirilen ve 01.01. 2004 tarihinden itibaren yürürlükte olan hali) "Emtia, maliyet bedeli ile değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275. maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir." şeklindedir.

Madde hükmünden anlaşıldığı üzere, işletmede herhangi bir üretim sürecinden geçirilmesi söz konusu olmayıp, sadece alım-satımı yapılan malların değerlendirilmesindeki esas ölçü "maliyet bedeli" olarak kabul edilmiştir. Ancak emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği takdirde mükellef maliyet bedeli yerine VUK'un 267. maddesinin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü değerlendirme yaparken tatbik edebilir denilmiştir.

VUK'un 274. maddesinde satın alınan malların maliyet bedeline nelerin gireceği ya da nelerin girmeyeceği yönünde her hangi bir belirleme yapılmamıştır. Yalnızca değerlendirme ölçüsü maliyet bedeli olarak belirlenmiştir. VUK'un 262. maddesinde yapılan tanıma göre; "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara münferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder." Söz konusu maddede yapılan maliyet bedeli genel ve geniş bir tanımdır. Bu tanıma göre, malların maliyet bedeli, satın alma nedeniyle yapılan ödemelerle bu ödemelere ilişkin yapılan bilumum giderlerin toplamıdır (ÖZTÜRK, 2005:197).

Buna göre, emtiada maliyet bedeline aşağıdaki unsurlarında girmesi gerekir.

Dahilde satın alınan emtiada(Yurt İçinden satın alınan);

*Satın alma bedeli (emtianın fatura tutarı)

*Malın işyerine getirilmesine kadar ödenen nakliye ve sigorta giderleri (taşınma sırasındaki),

*Ödenen alış komisyonları (emtianın alınmasına aracılık edenlere ödenen komisyonlar)

*Alışa özel finansman giderleri

*İşletmeye girinceye kadarki depolama giderleri (emtianın işletmeye, işletmeye ait depo-ambara gelinceye kadarki depolama giderleridir. Emtiaların işletmeye girinceye kadar çeşitli yerlerde kiralanan depolarda bekletilmesi gerekebilir. İşte bu depolar için ödenen kira giderlerinin maliyete eklenmesi gerekir.)

*Yükleme, Boşaltma,Gider Vergileri ve ÖTV

İthal edilen emtiada(Yurt Dışından satın alınan);

*Mal alış bedeli (Yurtdışından satın alınan malın döviz bedeli ile döviz kurunun çarpımından oluşmaktadır.)

*Akreditif giderleri

*Taşıma Giderleri

*İşletmeye gelinceye kadarki depolama giderleri

*Gümrük vergileri(İthal edilen mallar için ödenen gümrük vergileri)

*Damga vergisi ve harçlar(İthal edilen mallarla ilgili olarak ödenen damga vergisi ve harçlar)

*Alışa özel finansman giderleri(Akreditif kredilerine ilişkin faiz giderleri)

*Komisyonlar ve Diğer giderler(Gümrük komisyoncularına ödenen komisyon, ücret ve diğer giderler)

*Yükleme, Boşaltma, Gider Vergileri ve ÖTV

Vergi Usul Kanunu'nda stok giderlerinin maliyete eklenmesi öngörülmemiştir. Mesela hesap dönemi başında alınmış bulunan emtianın dönem boyunca muhafazası ve depolanması için yapılan giderlerden dönem sonunda mevcut emtiaya pay verilmez (TOSUNER vd. 2006:212).

5.2.2. Emtiaların Maliyet Bedeliyle Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar

5.2.2.1. Finansman giderleri ve kredi faizleri

Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 238 Seri Nolu VUK Genel Tebliğinde dönem sonu stoklarının değerlendirilmesi hususunda kredi faizleri ile ilgili şu açıklama yapılmıştır. "İşletmenin finansman temini için bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir." Tebliğde yapılan açıklamayla finansman giderlerinin maliyetle ilişkilendirilmesi zorunluluk olmaktan çıkarak işletmenin tercihine bırakılmıştır.

5.2.2.2. Kur Farkları

Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 238 Seri Nolu VUK Genel Tebliğinde dönem sonu stoklarının değerlendirilmesi hususunda kur farkları ile ilgili şu açıklama yapılmıştır. "Emtianın satın alınıp işletme stoğuna girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete eklenmesi mümkün bulunmaktadır."

Bu açıklamalar uyarınca mal alımlarına ilişkin olarak doğan kur farklarının malların işletme stoklarına girdiği tarihe kadar doğan kısmı malın maliyetine eklenecek,

malların işletme stoklarına girmesinden sonra doğan kur farkları ise maliyete eklenebileceği gibi doğrudan genel gider de yazılabilecektir (ÖZTÜRK, 2006:203).

5.2.2.3. Vade Farkları

Vade farkı, vadeli mal alımlarında alıcının satıcıya ödemeyi taahhüt ettiği bedelin malın peşin bedelinden fazla olan kısmıdır. Bu farkın temel nedeni de, malın peşin bedelinin vadeler halinde ödenmesi sonucu bedelin enflasyon yoluyla değer kaybına uğramasıdır. Vadeli emtia alımlarında vade farkları emtianın alımı anında ortaya çıkabileceği gibi alımdan sonrada ortaya çıkabilir.

Emtianın alımı anında ortaya çıkan (malın bedelinin bir unsuru olarak taraflarca belirlenmiş olan) vade farkları malın satış faturasında gösterilmiş olabilir veya ayrı bir fatura düzenlenmiş olabilir. Her iki durumda hesaplanan vade farklarının malın maliyetine dahil edilmesi zorunludur. Ancak, maliyete ekleme işlemi, malın satışına kadar yapılır. Mal satıldıktan sonra doğan vade farkları eklenecek oldukları maliyet sonuç hesaplarına aktarılmış olacağı için doğrudan gider yazılır. Çünkü, mal satıldıktan sonra bedelinin ödenmemiş olması dolayısıyla doğan vade farklarının doğrudan malın maliyeti ile ilgileri koparak işletmenin genel işlemlerinin yapılması için doğmuş gider niteliği kazanır. Verilen bir özalgede³⁰ de "Vadeli emtia alımları nedeniyle, malı satan işletmelerce tahakkuk ettirilen vade farklarının, malın satışından sonra tahakkuk ettirilmesi halinde genel gider olarak, önce tahakkuk ettirilmesi durumunda ise emtia maliyetine eklenmesi gerekir." denilmiştir.

5.2.2.4. İskonto ve Primler

Malların alışı ile ilgili olarak satıcı firmalar tarafından alıcıya uygulanan iskontolar iki şekilde ortaya çıkmaktadır:

*Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilen iskontolar (peşin iskontosu, müşteri iskontosu, mal fazlası iskontosu).

*Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar (ciro primleri).

İskonto yıl içinde alınan mallarla ilgili olarak mal alışı sırasında peşin satışı veya büyük miktarda mal alımını özendirmek için yapılan indirimdir. İskonto, "peşin iskontosu", "müşteri iskontosu", "mal fazlası iskontosu" ya da yalnız iskonto" gibi değişik adlar altında yapılabilir. Hangi ad altında yapılırsa yapılsın iskonto malın maliyetinin tespitinde dikkate alınır. Dolayısıyla dönem sonunda stoklarda kalan malların maliyeti iskontolar düşülmek suretiyle hesaplanan maliyet bedelidir. İskonto ister alınan malın bedelinde indirim yapılmak suretiyle, ister alınan malın yanında bir miktar mal da bedel talep edilmeden verilmek suretiyle yapılsın mal bedelinde yapılan indirim olma özelliğini değiştirmez (YILMAZ,2000:102)

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 25'nci maddesi matraha dahil olmayan unsurları belirlemiş ve anılan maddenin (a) bendinde; teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskintoların matraha dahil olmadığı ifade edilmiştir

³⁰ Maliye Bakanlığı'nın 12.03.1993 Tarih, B.0.451/452-262-92/17136 Sayılı Özalgesi.

5.2.2. İmal Edilen Emtiaların Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 274'üncü maddesi hükmü uyarınca; imal edilen emtia (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeliyle değerlendirilir. Aynı kanunun 275'inci maddesinde de, imal edilen emtianın maliyet bedeline giren unsurlar sıralanmıştır. Bunlar:

- 1.Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddenin bedeli,
- 2-Mamule isabet eden işçilik,
- 3.Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
- 4.Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse, (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir)
- 5.Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelidir.

Aynı maddenin 2'nci fıkrasında, mükelleflerin, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıda ki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Maddede imal edilen mallar için değerlendirme ölçüsü olarak belirlenen maliyet bedeli, sınai maliyettir. Bir başka deyişle, madde sınai müesseselerde üretilen mamullerin değerlendirilmesinde esas alınacak sınai maliyet bedelinin belirlenmesi ile ilgilidir. VUK'nun 197'nci maddesinde imalat defteri tutması gerekenlerin sınai müesseseler olması da bunu göstermektedir.

İmal edilen emtianın maliyetine girmesi gereken unsurlar aşağıdaki gibidir.

5.2.2.1. Mamulün Üretiminde Sarf Olunan İlk Madde ve Hammade Bedelleri

Mamulün vücuda getirilmesi için sarfedilen iptidai madde ve hammaddeler, dahilden satın alma, ithal suretiyle veya işletme içinde imal edilerek iktisap edilmiş olabilir. Bunların mamul bünyesinde nazara alınacak maliyet bedelleri, bir önceki bölümde belirtildiği şekilde veya imal edilen emtia ile ilgili esaslara göre tespit edilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 275/1. bendinde açık olarak belirtilmemiş olsa bile, mamulün imalatında ilk madde ve hammaddenin yanında sarf olunan diğer her türlü malzeme bedellerinin de ilgili mamulün maliyetine intikal ettirilmesi zorunludur.

5.2.2.2. İşçilik Bedelleri

Mamul maliyetine intikal ettirilmesi gereken işçilik bedelleri, doğrudan (direkt) ve dolaylı (endirekt) olarak ikiye ayrılır.

Doğrudan işçilik bedelleri, ilgili mamulün imalatının gerçekleştirildiği üretim biriminde çalışan işçi ve teknik personele ödenen asli ücretlerinin yanında sigorta primi işveren payı, çocuk zammı, fazla mesai, fazla mesai zammı, ikramiye, prim, ücretli izin,

genel tatil, hafta tatili ücretleri ile işveren tarafından yapılan diğer ödemeleri de kapsamaktadır.

Dolaylı işçilik giderleri ise, aynı zaman da birden fazla mamulün üretimini ilgilendiren ünitelerde çalışan işçi ve teknik personelin ücretleri olup, bu unsur üretilen mamullerin maliyetine bazı anahtarlar kullanılmak suretiyle eklenir.

Hem doğrudan hem de dolaylı işçilik giderlerinin mamulün maliyetine intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, üretim birimleri dışında kalan idare binasında çalışanlara yapılan ödemeler genel yönetim (idare) gideri olup, bu ödemelerden Vergi Usul Kanunu'nun 275. maddesinin 4. bendi uyarınca imal edilen emtianın maliyetine pay verilmesi ihtiyaridir.

5.2.2.3 Genel Üretim Giderleri

Genel üretim giderleri, direkt ilk madde ve malzeme ile işçilik giderleri dışında kalan ve üretim ünitesinde üretimin yapılabilmesi için yapılması zorunlu olan genel giderlerdir.

Genel üretim giderlerinin bir kısmı sadece bir mamul ile ilgili olmasına karşın diğer bir kısmı bir den çok mamul veya bütün mamuller ile ilgili olabilir. Bu giderler den üretilen mallardan sadece birisi ile ilgili olanları o mamulün maliyetine, diğerleri ise belli anahtarlar kullanılarak üretilen mamullerin maliyetine intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Genel üretim giderlerinin belli başlıları şunlardır:

- *Üretimde kullanılan yardımcı maddeler,
 - *Üretim ünitesi tamir ve bakım giderleri,
 - *İşletme malzemesi bedelleri, alet, edevat, yağlama, temizlik malzemeleri..
- vb.,
- *Üretim ünitesi amortismanları, varsa kiralar,
 - *Üretime tahsis edilen bina ve arazi vergisi.

Yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler nedeniyle olağanüstü amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetler, eğer üretimde kullanılıyor iseler, olağanüstü amortisman olmasaydı ayrılması gereken amortisman tutarının, afetin meydana geldiği tarihten önceki günler için kıst yapılarak ilgili kısmın üretim maliyetiyle ilişkilendirilmesi gerekir. Diğer yıllarda ise ayrılacak olan amortisman tutarının tamamı, üretim maliyetine dahil edilecektir.

Öte yandan cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan iktisadi kıymetler üretimde kullanılıyor iseler, bu iktisadi kıymetler için ayrılacak olağanüstü amortisman tutarlarının tamamının üretim maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Çünkü, olağanüstü amortisman ayırma nedeni iktisadi kıymetlerin fazla çalışması sonucu ortaya çıkan aşınmalar ve yıpranmalardan kaynaklanmaktadır.

5.2.2.4 Genel İdare Giderleri

Genel idare giderleri, üretim ile ilişkisi olmayan yönetim giderleri ve diğer giderlerden oluşmaktadır. Bu giderlerin bazıları şunlardır:

*İdari ünitelerin amortismanı, kira, bakım, tamir, temizlik, yakıt ve enerji giderleri,

*İdari işlerde çalışan personel ücretleri,

*Kırtasiye, iletişim, temsil ve dava giderleri,

*Üretim birimlerinde kullanılmayan araçlar ile idare binası amortismanları,

*Anonim şirketlerde ihraç edilen tahvil faizleri, genel kurul ve yönetim kurulu toplantı giderleri, vb.

Vergi Usul Kanunu'nun 275. maddesinin 4. bendi hükmü uyarınca; mükellefler, genel idare giderlerinden mamullerin maliyetine pay verip vermeme konusunda serbesttirler. Diğer bir ifade ile mükellefler, genel yönetim giderlerini mamullerin maliyetine dahil edebilecekleri gibi doğrudan gider de yazabilirler. Mükelleflerin yaptıkları tercihin genel idare giderlerinin tamamı için aynı olması gerekmektedir. Giderlerin bazılarının paylaşılması diğerlerinin ise doğrudan gider olarak yazılması mümkün değildir.

5.2.2.5 Ambalajlı Olarak Piyasaya Arz edilmesi Zorunlu Olan Ürünlerde Ambalaj Malzemesinin Bedeli

Ticari ambalaj, emtia ve mamullerin tüketime (pazara) hazır hale gelmesini sağlamak için kullanılan ve bunlarla birlikte müşterilere teslim edilen maddelerdir. Ticari ambalaj kavramı içersine mamul veya emtia ile birlikte kesin olarak teslim edilen ambalajla birlikte geri (iade) alınan ambalaj da girer (HUD, 2004:267).

Ambalaj malzemeleri, iktisap edildikleri sırada emtia değerlemesiyle ilgili esaslara göre değerlendirileceklerdir. Mamulün satışı sırasında onunla birlikte alıcıya verilmesi zorunlu olan ambalaj maddelerinin (örneğin, televizyon, çamaşır makinesi ve buzdolabı gibi malların satışında kullanılan karton kutular, vb) bedelleri, mal maliyetinin bir unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak satışla yok olmayan depozito karşılığı müşteriye verilen ve satıştan sonra geri gelen ambalaj malzemelerinin bedelleri malın maliyetine intikal ettirilmeyecek ve depozitolar adlı ayrı bir hesapta izlenecektir. Değerleme gününde, müşteriden alınan depozito tutarı ile envanterdeki ambalaj malzemeleri miktarı mukayese edilerek kar/zarar tespit edilecektir (HUD, 2004:267).

5.2.2.6 Giderlerden Pay Verilmesinde Özellik Arzeden Durumlar

Bir giderin genel üretim veya genel yönetim gideri kabul edilerek mamulün maliyetine dahil edilmesi için gider ile mamul üretimi arasında doğrudan veya dolaylı bir bağlantının bulunması gerekir. Mamulün üretimi ile doğrudan veya dolaylı bir bağlantı olmayan giderlerden maliyete pay verilmez.

Örnek :

*Bir fabrikada, Temmuz ayı başından Kasım ayı sonuna kadar hiç üretim yapılmamışsa, bu döneme ait giderlerden maliyete pay verilmez.

*Yeni üretilen bir mamul, yılın hangi döneminde üretilmeye başlanmışsa, üretilmeye başlandığı dönemden önceki giderlerden maliyete pay verilmez.

*Çeşitli nedenlerle (grev, lokavt, arıza, vb.) üretim faaliyetine ara verilmesi halinde, çalışılmayan süreye ait giderlerden maliyete pay verilmez.

5.2.2.7 Müşterek Giderlerin Dağıtımı

Mükellefler, birden fazla mamul veya maddeyi ilgilendiren işçilik, genel üretim ve genel yönetim giderlerini ilgili mamul ve maddelere kendileri belirleyecekleri ölçülere dağıtmakta serbesttirler.

Genellikle uygulanan dağıtım ölçüleri şunlardır:

*Müşterek işçiliklerde, işçinin ayrı işlerde çalışma süresi veya bunlara ait direkt işçiliklerin oranına göre dağıtım yapılabilir.

*Müşterek genel imal ve idare giderlerinin dağıtımında, sarfedilen iptidai ve hammadde bedelleri ile direkt işçiliklerin toplamının oranı veya elektrik sarfiyatı yahut üretim makinelerinin çalışma zamanı esas alınır (HUD, 2009:1003).

5.2.3.Emtiada Düşük Bedelle Değerleme

VUK' nun 274. maddesine göre, emtianın, maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellefler, maliyet bedeli yerine aynı kanunun 267. maddesinin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilirler.

Dolayısıyla, mükellefler, şartların oluşması halinde, emtialarının emsal bedelini bulurken ortalama fiyat esasını veya takdir esasını uygulayacaklardır. Mükelleflerin isteğine bağlı olan bu değerlendirme şeklinde kriter olan satış fiyatı, mükellefin kendi satış fiyatı değil piyasada oluşan ortalama fiyattır. Aksi düşünce ise, mükelleflerin dönem sonlarında maliyetin altında az bir miktar satış yapmak suretiyle dönem kazançlarını düşük tespit etmelerine imkan sağlardı.

Burada emsal bedelle değerlemeden amaç; ekonomideki genel bir depresyon hali veya teknik yıpranma sonucu fiyatların düşmesi durumunda, maliyetinin altında satılması dahi güçlük arz eden emtianın, emsal bedelle değerlendirilmesi suretiyle mükelleflere vergi avantajı imkanı sağlanmasıdır. Enflasyonist etki nedeniyle ülkemizde bu değerlendirme teknik yıpranma veya istisnai bazı haller dışında uygulama alanı bulmamaktadır.

2.4.3.Değeri Düşen Emtialarda Değerleme

Ticari malların parasal değerlerinde ekonomik ya da fiziksel nedenlerden dolayı düşüklükler meydana gelebilir. Ticari mallar zaman zaman olağanüstü olaylar nedeniyle zayıf olma, yıpranma veya bozulma tehlikesi ile karşı karşıyadır. Vergi kanunlarımızda değeri düşen mallar, normal ticari mal gibi değerlendirilmeyip, emsal

bedeli ölçüsü esası uygulanmaktadır. Fiziksel ve teknolojik nedenlerden kaynaklanan değer düşüklüklerine ilişkin değerlemenin emsal bedeli ölçüsüne göre yapılacağı VUK' nun 278. maddesinde belirtilmiştir. VUK' nun 278. maddesine göre; yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalım vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartaların emsal bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir (PEHLİVAN, 2003:132).

Emtianın, değeri düşen mal olarak değerlemeye tabi tutulabilmesi için, değerdeki kaybın şu nedenlerden kaynaklanmış olması gerekir:

-Değer kaybı ticari faaliyetin normal gerekleri dahilindeki bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi olaylar sonucunda meydana gelmelidir.

-Veya yangın, deprem, su basması gibi doğal bir afet yüzünden emtia değer kaybına uğramalıdır.

Bu haller dışında, örneğin çalınma veya kaybolma suretiyle emtiada meydana gelen kayıplar için bu hükmün uygulanması mümkün değildir.

Emsal bedelle yapılacak değerlendirme, VUK'un 267. maddesinde belirtilen birinci sıradaki ortalama satış fiyatı esaslı, kıymet kaybı emtia çeşitlerinde aynı ölçüde olmadığından ve satılan veya hesap dönemi sonunda mevcut olan emtiadaki hasar derecesi farklı olması nedeniyle esas alınmaz. Maliyet bedeli esaslı da fiili değerinin çok üstünde kalacağından emsal bedelin tespiti için ikinci sırasında belirtilen maliyet bedeli esasının uygulanması da söz konusu değildir.³¹

Bu nedenle emtiadaki kıymet kaybı dolayısıyla takdir komisyonuna başvurulup, emsal bedelin istenmesi gerekir. Takdir komisyonu dışında başka bir kurum ya da kuruluşa (itfaiye veya bilirkişi raporu) emsal bedel ve dolayısıyla zarar tespiti yaptırılamaz. Emtianın tamamen değer kaybına uğramış olması da bu sonucu değiştirmez. Bu durumda takdir komisyonu değer tamamen kaybolduğunu, başka bir deyişle emsal bedelin sıfır olduğunu takdir eder.

Stoklarında meydana gelen azalmanın takdir edilmesini talep eden kişi; değer düşüklüğüne yol açan olayı, stokunda iddia ettiği miktarda mal bulunduğunu ve değer düşüklüğünün VUK 278. maddede sayılan olaylardan gerçekleştiğini ispatlaması gerekir.

Yukarıda belirtilen hükümlere göre; yangın, deprem ve su basması gibi tabii afetler dolayısıyla değeri düşen emtianın, VUK'un 267. maddesindeki emsal bedeli esaslarından (üçüncü sıra) takdir esasına göre değerlendirilmesi gerekir. Konu ile ilgili takdir görevinin, görevli bulunan Takdir Komisyonu tarafından yerine getirileceği açıktır. Fakat bunun için, afetten hemen sonra, değer kaybeden emtianın cinsi, miktarı ve maliyet bedelini gösteren listelerin bir dilekçeye eklenerek ilgili vergi dairesine müracaat

³¹ HUD, a.g.e., s.1012.

edilmesi lazımdır. Değer kaybı ile ilgili yargı organlarında yetkili bilirkişilerin raporları da geçerli kabul edilmektedir.³²

5.3. DEMİRBAŞ EŞYA'NIN DEĞERLEMESİ

Alet, edavat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bunların maliyet bedeline giren giderler, satınalma bedelinden gayri komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerdir. İmal edilen alat, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satınalma bedeli yerine geçer (**VUK. Md.276**).

5.4. ZIRAI MAHSULLER VE HAYVANLARIN DEĞERLEMESİ

Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275'inci maddede yazılı unsurlara mütenazir olarak Maliye Bakanlığınca tesbit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır (**VUK. Md.276**). Zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tesbiti mümkün olmıyan ahvalde 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 (**VUK. Md.276**).

5.5. MENKUL KIYMETLER'İN DEĞERLEMESİ

Vergi kanunlarımızda menkul kıymetlerle ilgili düzenlemeler yapılmasına rağmen menkul kıymetin ne olduğuna dair bir tanıma yer verilmemiştir. Menkul kıymetler; Sermaye Piyasası Kanunu'nun 3. maddesinde, ortaklık veya alacaklılık sağlayan, belli bir bedeli temsil eden, yatırım aracı olarak kullanılan, dönemsel gelir getiren, misli nitelikte, seri halinde çıkartılan ve ibareleri aynı olan kıymetli evrak olarak tanımlanmıştır. Menkul kıymetlerden Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluşturduğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir (VUK. Md.279.). Bu hükme göre ; menkul kıymetlerin bir kısmı alış bedeliyle, bir kısmı borsa rayiciyle bir kısmı da kısmi kâr ilaveli alış bedeliyle değerlendirilecektir. Şimdi bu menkul kıymetleri ayrı ayrı belirtelim.

5.5.1. Alış Bedeli İle Değerlenecek Menkul Kıymetler

VUK'un 279. maddesi uyarınca alış bedeli ile değerlendirilecek menkul kıymetler şunlardır:

- ✓ Hisse senetleri,

³² GÜÇLÜ, S. (2003), "Yangın, Deprem ve Su Basması Gibi Tabii Afetler Nedeniyle Değer Kaybeden Emtianın Değerlemesinde Mükelleflerin Bazı Hak ve Yükümlülükleri", **Yaklaşım Dergisi**, s:125, s.137.

- ✓ Fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri,
- ✓ Borsa rayici bulunmayan, getirisi, ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetlerdir. Bu menkul kıymetler ise şunlardır;
- ✓ Kâr-Zarar Ortaklığı Belgeleri,
- ✓ Geçici İlmühaberler.

Söz konusu menkul kıymetlerin borsa rayiçlerinin bulunması halinde değerlendirme borsa rayiçlerine göre yapılacaktır.

5.5.2. Borsa Rayici İle Değerlenecek Menkul Kıymetler

VUK'un 279. maddesi çerçevesinde alış bedeli ile değerlendirilmesi gereken menkul kıymetler dışında kalan menkul kıymetler borsa rayici ile değerlendirilecektir. Bu menkul kıymetler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ Tahviller,
- ✓ Finansman Bonoları,
- ✓ Banka Bonoları,
- ✓ Banka Garantili Bonolar,
- ✓ Hazine Bonoları,
- ✓ Devlet Tahvilleri,
- ✓ Fon portföyünün %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşmayan yatırım fonu katılma belgeleri,
- ✓ Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler,
- ✓ İpotekli Borç Senetleri,
- ✓ Konut Sertifikaları,
- ✓ Gayrimenkul Sertifikaları.

Borsa rayici ile değerlendirilecek menkul kıymetlerde dönem sonu itibariyle ortaya çıkacak değerlendirme farklarının ilgili yıl geliri ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Yukarıda yer alan menkul kıymetlerden Devlet Tahvili ve Hazine Bonusu, İMKB'de işlem görmekte, diğer menkul kıymetler ise borsada işlem görmemektedir.

Borsa rayici ile değerlendirilmesi gereken menkul kıymetlerin borsa rayiçlerinin bulunmaması ya da borsa rayicinin oluşmasında muvazaa olduğunun anlaşılması halinde değerlemeye esas bedel; menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanacaktır.

5.5.3. Kısmi Kâr İlaveli Alış Bedeli İle Değerlenecek Menkul Kıymetler

Borsa rayici ile değerlendirilmesi gereken menkul kıymetlerin borsa rayicinin mevcut olmaması ya da borsa rayicinin oluşmasında muvazaa olması halinde değerlendirilmiş tutar alış bedeline cari dönem içinde kalan süreye isabet eden kâr kısmının eklenmesiyle bulunacaktır. Bu kapsamda değerlendirilecek menkul kıymetin değerlemesi döviz vb. bir değere endeksli olmasına göre farklılık arz etmektedir.

Borsa rayici ile değerlendirilmesi gereken döviz endeksli bir menkul kıymetin

borsa rayicinin mevcut olmaması ya da borsa rayicinin muvazaalı olması halinde, menkul kıymet değerlendirme günü itibariyle endeksli olduğu dövizin kuru ile değerlendirilecektir. Ayrıca değerlendirilen menkul kıymet tutarına, vadesinde elde edilecek gelir varsa bunun değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmı (döviz endeksli kur değerlemesi yapılarak) da eklenecektir. Değerleme günü döviz kurları Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan olunmaktadır.

Borsa rayici değerlendirme ölçüsü ile değerlendirilmesi gereken **enflasyona endeksli** bir menkul kıymetin borsa rayicinin mevcut olmaması ya da borsa rayicinin muvazaalı olması halinde değerlendirme döviz endeksli menkul kıymetlerde olduğu gibidir. Menkul kıymet değeri enflasyon oranında artırılacak, ayrıca vadede elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmı hesaplanan menkul kıymet değerine eklenecektir.

Dönemsel gelir getiren, kamu veya özel kesim tarafından çıkartılan menkul kıymetlerde değerlendirme, dönem sonu itibariyle; en son faiz alınan tarihten değerlendirme gününe kadar geçen süre için senet üzerinde yazılı faiz oranı ile hesaplanacak faizin alış bedeline eklenmesi suretiyle yapılacaktır.

5.6. MİLLİ VE YABANCI PARALAR

Kasa mevcutları itibari kıymetleriyle değerlendirilir (VUK Md.284). Yabancı paralar ise borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaalı olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.

Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur (VUK md.280).

5.7. ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ

Alacaklar ve borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar/borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar/borçlar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır.

Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını/borçlarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile, değerlendirme günü kıymetine irca ederler (VUK Md. 281 ve 285).

Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar (VUK Md.285).

5.7.1. Verilen Sipariş Avanslarının Değerlemesi

Türk Lirası bedelle verilen sipariş avansları, değerlendirme günü itibariyle henüz mahsup işlemine konu edilmemişse mukayyet değeri ile değerlendirilerek bilanço aktifine geçirilir. Kredili ithalat yapılması veya mal bedelinin döviz cinsinden belirlenerek avans alınması ya da verilmesi durumunda döviz

cinsinden borçlanılan veya alacaklanılan avansın dönem sonunda değerlemeye tabi tutulup tutulmayacağı tartışmaya sebep olmaktadır.

Alınan avansın, değerlendirilmesi halinde hasılatı dönem kazancına dahil edilmemiş bir işe ilişkin zarar (gider), avans verilmesi halinde ise aktifte alınmamış bir mal veya hizmet için doğan kur farkının gelir (kâr), kaydedilmesi sonucu doğmaktadır. Bu nedenle yabancı para cinsinden olan avansların VUK'un 280. maddesine göre değerlemeye tabi tutulamayacağı gibi, hesaplanan kur farklarının da sonuç hesaplarına intikal ettirilemeyeceği ileri sürülmektedir. Bunlara göre avans gerçek bir borç ya da alacak sayılmamaktadır. Gerçek "borç veya alacak tahakkuk etmiş, sonuç hesaplarına intikal etmiş, daha doğrusu edimlerin karşılıklı olarak yerine getirilmesiyle tekemmül etmiş bir işlem den doğar. Oysa avans gelecekte gerçekleşmesi istenen, edimlerin henüz yerine getirilmemesi nedeniyle tekemmül etmemiş kısaca sonuç hesaplarıyla ilişki kurulmamış bir işlem den doğmaktadır. Ayrıca Vergi idaresinin avans niteliğindeki alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulamayacağı şeklindeki genelgesinin dövizli avansların değerlendirilemeyeceğini gösterdiğini, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, verilen avansların alacaklar arasında değil stok kalemleri arasında, alman avansların da ticari borçlar arasında değil diğer borçlar arasında gösterildiğinden avansların alacak veya borç niteliği bulunmadığını gerekçe olarak ileri sürülmektedir.

Vergi İdaresinin bir muktezasında "... ihracatın yapılmasından önce tahsil edilen ihracat bedelleri, avans mahiyetinde bulunduğu için, tahsilat tarihinde hasılat olarak kaydedilmemesi, tahsilat tarihi ile faturanın tanzim tarihi arasında oluşan kur farklarının da, kambiyo gideri olarak değerlendirilmesi gerekmektedir." şeklinde verdiği cevaptan avansların normal bir borç veya alacakmış gibi değerlendirileceği görüşünü benimsediği anlaşılmaktadır (ÖZYER,2008:405)

Konuyla ilgili Danıştay kararları incelendiğinde Danıştay 3. Dairesinin, döviz olarak alınan ve verilen avansların değerlendirilemeyeceği yönünde bir kararı bulunmaktadır³³. Ancak aynı dairenin daha sonra verdiği başka kararlarda ise döviz emsinden olan avansların değerlemeye tabi tutulması gerektiği yönünde görüş verilmiştir³⁴.

Danıştay 4. Dairesinin konu ile ilgili süregelen kararlarında ise yabancı para cinsinden alman ve verilen avansların yabancı para cinsinden alacak ve borç hükmünde olduğu ve değerlemeye tabi tutulacağı şeklindedir³⁵.

⁵⁰ Bkz. Dn. 3. Dairesi'nin 06.02.1997 Tarih , E.1995/4705, K.1997/486 Sayılı Kararı.

³⁴ Bkz. Dn. 3. Dairesi'nin 04.06.1996 Tarih , E.1995/2225, K.1996/21217 Sayılı Kararı ile Dn.3.Dairesi'nin 31.10.2000 Tarih, E.1999/3460, K. 2000/3449 Sayılı Kararı.

³⁵ Bkz. Dn.4.Dairesi'nin 20.11.1997 Tarih, E.1996/342, K.1997/4439 Sayılı Kararı, aynı Dairenin 06.03.2002 Tarih, E.2001/2917, K.2002/375 Sayılı, aynı dairenin 10.12.2003 Tarih, E.2002/2992 K.2003/3150 Sayılı Kararı.

5.7.2. Depozito ve Teminatların Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nda "depozito ve teminat"ların hangi değerlendirme ölçüsüyle değerlendirileceği belirtilmemiştir. Depozito ve teminatların Türk Lirası cinsinden alınması halinde, dönem sonunda "mukayyet" değeri ile değerlendirilir. Bu konuda bir görüş ayrılığı yoktur. Ancak, döviz cinsinden alınan veya verilen depozito ve teminatların normal ticari alacaklar gibi cari döviz kuru üzerinden değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda duraksamaya düşülmektedir. Yabancı para cinsinden olan depozito ve teminat bedellerinin Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesine göre değerlendirilmesi halinde, "Verilen Depozito ve Teminat"ların bilanço gününde değerlendirilmesinden doğan kur farklarının gelir olarak, buna karşılık, depozito ve teminat alanların da hesaplanan kur farklarını gider olarak kaydetmeleri gerekmektedir.

Depozito ve teminatların mal alım satımından kaynaklanan normal bir alacak veya borçtan farklı yönü vardır. Depozitolar bayiler yönünden bir yatırım unsuru, üretici ve pazarlamacı işletmeler yönünden yabancı bir kaynak gibidir. Teminatlar ise alan açısından bir güvence, veren açısından ise şarta bağlı bir alacaktır. Bayi yönünden ticari faaliyetin yürütülebilmesi, söz konusu depozito bedelinin ödenmesine ve geri alınmamasına bağlıdır. Teminatlar da aynı şekilde bir ticari faaliyete başlamak bazı durumlarda teminat yatırılmasına bağlıdır. Depozito ve teminat bedelini ödeyen işletme, dönem sonunda yapacağı değerlendirme nedeniyle doğacak kur farkını vergiye tabi gelire dahil etmesi halinde, tasarruf imkanı olmayan ve şarta bağlı bir gelir nedeniyle vergi ödemek durumunda kalacaktır. Bu durumda, gelirin elde edilmesi için gerekli olan hukuki ve ekonomik tasarruf gerçekleşmiş sayılamaz. Gerçekte olmayan bir gelirden vergi alınmaz. Hukuki tasarrufun gerçekleşmesi, verilen depozito bedellerinin iade alınmasına bağlıdır. Bu nedenle verilen depozito ve teminatın, iadesi gerçekleşmediği sürece gerçek anlamda bir alaktan ve gelirden söz edilemez.

Yabancı para cinsinden alınan depozito ve teminatların değerlendirilmesinde durum biraz daha farklıdır. Depozitoyu alan taraf aldığı depozito bedelini serbestçe kullanabilir. Üzerinde her türlü tasarrufta bulunabilir. Örneğin, mevduat olarak değerlendirilerek faiz geliri elde edebilir. Kasa veya bankada tutarak bir taraftan gelir diğer taraftan da borç olarak gider kaydedebilir. Bu nedenle, alınan depozito ve teminatlar gerçek bir borç gibi değerlendirilmelidir.

5.7.3. Konuyla İlgili Danıştay Kararları

✓ Yabancı parası cinsinden avansların VUK'un 280. maddesine göre değerlemeye tabi tutulması ve kur farklarının kar- zarar hesabına intikali gerekir³⁶.

✓ Peşin tahsil edilen ihracat bedelinin, yani avansın, gerçek bir borç gibi düşünülerek, dönem sonlarında VUK'un 280. maddesine göre, değerlemeye tabi tutulmasında ve oluşan kur farkının gider kaydında yasal isabet yoktur³⁷.

✓ Döviz cinsinden sipariş avanslarının, yıl sonlarında değerlemeye tabi tutulması ve buradan doğan kur farkının gider yazılması mümkündür³⁸.

³⁶ Bkz. Dn. 4. Dairesi'nin 27.2.1998 Tarih, E: 1996/5110 K: 1997/4886 Sayılı Kararı.

³⁷ Bkz. Dn. 3. Dairesinin 6.2.1997 Tarih, E: 1995/4701 K: 1997/486 Sayılı Kararı.

³⁸ Bkz. Dn. 3. Dairesinin 4.6.1996 Tarih, E: 1995/2225 K: 1996/2127 Sayılı Kararı.

✓ Yabancı para cinsinden verilen teminatların dönem sonlarında değerlendirilerek, kur farkının kar- zarara intikal ettirilmesi mümkün değildir. Bu şekildeki teminatlar mukayyet bedel ile değerlendirilir³⁹.

✓ Yabancı para cinsinden avansların VUK'un 280. maddesine göre, değerlemeye tabi tutulması ve kur farklarının kar- zarar hesabına intikali gerekir⁴⁰.

✓ Yabancı parası cinsinden avansların VUK'un 280. maddesine göre değerlemeye tabi tutulması ve kur farklarının kar- zarar hesabına intikali gerekir⁴¹.

✓ Yapılacak ithalatın bedeline mahsuben yabancı satıcıya ödenen sipariş avansı döviz cinsinden olacaktır. Dönem sonunda kur değerlemesine tabi tutulması ve lehe olan kur farkının gelir yazılması gerekir⁴².

✓ Yabancı para cinsinden olan avansların kur artışına bağlı olarak dönem sonunda değerlendirilmesi gerekir⁴³.

✓ Döviz büroları tarafından TC Ziraat Bankası nezdinde açılan hesaba zorunlu olarak yatırılan ve ticari faaliyet devam ettiği müddetçe bloke olarak tutulan yabancı para cinsinden teminatın dönem sonlarında değerlendirilerek, kur farkının kar-zarara intikal ettirilmesi söz konusu olmayıp, bu teminatların mukayyet bedelleriyle değerlendirilmesi gerekir⁴⁴.

✓ Döviz cinsinden verilen sipariş avansları işletmenin alacağı oluşturmakta olup, yıl sonunda VUK'un 280. maddesine göre değerlemeye tabi tutulması gerekir⁴⁵.

6. SONUÇ

Bu çalışmamızda değerlendirme ölçüleri incelenerek Maliye Bakanlığı uygulamaları ile Danıştay kararları karşılaştırılmıştır.

Bu karşılaştırma neticesinde değerlendirme ölçüsü olarak en fazla "maliyet bedeli ölçüsü" ile "emsal bedeli ve ücret" değerlendirme ölçülerinin dava konusu yapıldığı müşahade edilmiştir.

Maliye bedeli ölçüsünde özellikle kredi faizlerinin ve olumsuz kur farklarının maliyet bedeline dahil olup olmadığı konusu yapılmıştır. Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın görüşü iktisadi kıymetin aktife alındığı yılın sonuna kadarki faiz ve kur farkı giderlerinin maliyet bedeline dahil olacağı şekilde olmakla birlikte, Danıştayca verilen bazı kararlar gayrimenkullerde maliyet bedeline zorunlu giderlerin yasada açıkça belirtildiği, maliyet bedelinin tanımından hareketle bunların kapsama dahil edilmesinin yasal olmadığı şeklindedir. Bazı kararlar ise bunların maliyet bedeline dahil edilmesi yönündedir.

³⁹ Bkz. Dn. 3. Dairesinin 6.4.2001 Tarih, E:2000/2134 K:2001/3198 Sayılı Kararı.

⁴⁰ Bkz. Dn. 4. Dairesi'nin 20.11.1997 Tarih, E: 1996/342 K: 1997/4439 Sayılı Kararı.

⁴¹ Bkz. Dn. 3. Dairesinin 31.10.2000 Tarih, E: 1999/3460 K:2000/3449 Sayılı Kararı.

⁴² Bkz. Dn. 3. Dairesinin 25.2.1999 Tarih, E. 1997/2370 K. 1999/692 Sayılı Kararı.

⁴³ Bkz. Dn. 4. Dairesinin 6.3.2002 Tarih, E. 2001/1482 K. 2002/281 Sayılı Kararı.

⁴⁴ Bkz. Dn. 4. Dairesinin 28.11.2002 Tarih, E.2002/1844 K.2002/3701 Sayılı Kararı.

⁴⁵ Bkz. Dn. 4. Dairesinin 28.9.2004 Tarih, E.2004/950K.2004/1848 Sayılı Kararı.

Dava konusu edilen diğer bir husus emsal bedeli uygulamasıdır. Özellikli işletmeden çekilen gayrimenkullerde emsal bedeli uygulamasının hangi sıraya göre yapılacağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bu konuda verilen bazı kararlarda emsal bedeli uygulamasının 267. maddenin 1. ve 2 . sırasına göre yapılabileceği ve doğrudan 3. sıranın uygulanamayacağı, bazı kararlarda ise doğrudan 3. sıranın uygulanması gerektiği, başka bir kararda da değerlemenin 289. maddeye göre (vergi değeri) yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

Farklı görüşler olduğu diğer bir konu ise yabancı para üzerinden alınan/verilen avansların değerlendirilip değerlendirilmeyeceğidir. Danıştayca verilen bazı kararlarda bunların diğer alacak ve borçlardan farkının bulunmadığı ve borsa rayiciyle de değerlendirilmesi gerektiği ifade edilirken, bazı kararlarda ise bunların değerlendirilmemesi gerektiği yönündedir.

Danıştay'ın Maliye Bakanlığı uygulamalarına katılmadığı diğer bir husus ise, asansör, ısıtma, su, aydınlatma vb. tesisatın gerek binanın inşaatıyla birlikte, ister sonradan dahil edilsin maliyet bedeline dahil olmadığı, bunların kendilerine müstakil amortisman oranları üzerinden itfa olunacağı şeklindedir.

KAYNAKÇA

AKYOL, M.E., KÜÇÜK, M. KÜÇÜK, S. (2003), **Dönem Sonu İşlemleri ve Değerleme**, Yaklaşım Yay.

ALTUNCU H., KÜTÜK Z. (2008) Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını.

EROL, A. ve YILDIRIM, E. (2003) "Türk Vergi Hukuku'nda Kanunen Kabul Edilen – Edilmeyen Gider Kavramları", **Yaklaşım Dergisi**.

GÜÇLÜ, S. (2003), "Yangın, Deprem ve Su Basması Gibi Tabii Afetler Nedeniyle Değer Kaybeden Emtianın Değerlemesinde Mükelleflerin Bazı Hak ve Yükümlülükleri", **Yaklaşım Dergisi**.

Hesap Uzmanları Derneği (HUD) (2009), **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**.

Hesap Uzmanları Derneği (2004) , Denetim İlke ve Esasları, 3. Baskı.

KÜÇÜK, Sema (2009), Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım.

ÖZBALCI, Y. (2006) , **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayını.

ÖZYER, Mehmet A. (2008) **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı.

ÖZTÜRK, B. (2006), **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları.

PEHLİVAN Y. (2003), "Kıymeti Düşen Malların Değerlemesi", **Yaklaşım Dergisi**.

SUER, M.Ziya (1998), "Stokların Değerlemesi", **Vergi Dünyası**.

ŞEKER, S.(1999), **Dönem Sonu İşlemleri-2**, Yaklaşım Yayınları.

TOSUNER, M. ARIKAN, Z. (2006) Vergi Usul Hukuku, İlkem Ofset.

YALÇIN, H. (2006) **Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

YILMAZ, K (2000), **VUK, GVK,KVK, KDVK Açısından Değerleme**, İkinci Baskı.