

# VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE TALİ ÜRÜNLERİN DEĞERLEME ESASLARI

## VALUATION PRINCIPLES OF BY-PRODUCTS WITHIN THE MEANING OF TAX PROCEDURE LAW



İlhan TAŞPINAR\*

### ÖZ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde tali ürünlerin değerlemesine ilişkin olarak değerlendirme esası ve usulüne yönelik olarak farklı yaklaşımlar mevcuttur. Değerleme esası olarak emsal bedelin veya maliyet bedelinin kullanılacak olması mükelleflerin dönem matrahlarını değiştirecektir. Olumlu ya da olumsuz bu fark ödenmesi gereken vergiden farklı bir vergi ödenmesine neden olacaktır. Bu çalışmada tali ürünlerin değerlendirme esasının ne olması gerektiği hukukî dayanaklarıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Konuya ilişkin farklı görüşler de çalışmaya dâhil edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Tali Ürün, Değerleme, Bileşik Ürün, Maliyet Bedeli, Emsal Bedel.

### ABSTRACT

There are different approaches as to the valuation of by-products within the meaning of Tax Procedure Law, no. 213. The method to be applied, either the imputed value method or the cost value method, will affect the tax base of taxpayers. Positive or negative difference arising as a result of valuation might cause an excess tax payment. This study explores different views on the issue, and discuss the ideal way with its legal basis.

**Keywords:** By-product, valuation, compound product, cost value, imputed value

---

\* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 06.03.2018 / M.K.T.: 25.05.2018

## 1- GİRİŞ

Üretim işletmelerinde her zaman üretim süreci neticesinde tek bir ürün ortaya çıkmamaktadır. Üretim işleminde bazen üretimin yapısı gereği planlı ve isteğe bağlı olarak bazen de bir zorunluluk olarak ana ürünle birlikte tali ürün ve bileşik ürün üretimi de söz konusu olmaktadır. Ayrıca yine üretim süreci içerisinde fire ve zaiyat ile düşük kaliteli ürünler, hasarlı ürünler ve defolu ürünler de ortaya çıkabilmektedir. Süreç sonunda hâsıl olacak söz konusu unsurlar her bir ürün ve işletme için farklı olarak ortaya çıkacaktır. Bununla birlikte; bu kavramlar her üretim işletmesi için kullanılabilecek ortak kavramlardır. Değerleme ise vergi kanunları açısından ziyadesiyle önemli bir müessesedir. Zira değerlendirme yönteminin seçimi ve seçilen yöntemin uygulanması doğrudan dönem kârına ve matrahın tespitine etki etmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin vergi kanunlarına uygun değerlendirme yapmaları icap etmektedir. Bu çalışmanın konusu ise farklı görüşleri ve yaklaşımları olan tali ürünlerin değerlendirilmesi hususudur. Görüşlerden biri tali ürünlerin emsal bedel ile değerlendirileceği, bir diğeri ise temelde maliyet bedeli ile değerlendirileceğidir. İki farklı yaklaşım ile matrahın farklı tespit edileceği açıktır. Bu nedenle doğru olan değerlendirme esası ve esasın uygulama usulü yasal dayanakları ile ortaya konulmaya çalışılacaktır. Ayrıca çalışmada tali ürün ile birlikte durumu izaha yönelik olarak diğer unsurların değerlendirilmesine de yer verilecektir.

## 2- ÜRETİM SÜRECİ ve ÇIKTI TÜRLERİ

Üretim veya diğer yaygın kullanımı ile imalat kavramı belirli ilk madde ve malzeme, işçilik, enerji gibi girdilerin belirli işlemlere tabi tutularak nihai olarak çıktı olarak tanımlanan ürün ve sair unsurların ortaya çıkarılması işlemi için kullanılmaktadır. Üretim faaliyeti neticesinde bir veya birden fazla ürün ortaya çıkabilir. Ayrıca süreç içerisinde amaçlanmamasına rağmen fire meydana gelebilir, ekonomik değeri olan veya olmayan atık malzeme hâsıl olabilir, hatalı ürünle karşılaşılabilir. Söz konusu unsurların her birinin mahiyeti ve işletme için ekonomik değeri muhakkak ki farklıdır. Öncelikli olarak konunun çözümlenebilmesi için bunların tanımına yer verilmelidir. Zira tanım üzerinde mutabakat sağlanamaması halinde doğru bir yoruma ulaşılması mümkün olmayacaktır. Farklı unsurları aynı kavramla tanımlayarak soyut hukuk normunun somut olaya uygulanması düşünülemez.

Ürün: Üretim işleminin esas amacını teşkil eden ve nihai olarak süreç sonunda işletme tarafından elde edilmek istenen unsurdur. Sürecin esas amacı ürünü elde etmektir.

Birleşik Ürün: Ortak ürün olarak da ifade edilen bu kavram; üretimin bir parçası olarak ortaya çıkan birden fazla ürün olması durumunda bu hususu belirtmek için kullanılmaktadır. "Aynı üretim döneminde, aynı üretim işlemi veya işlemleri sonucunda ortaya çıkan ve herbiri başlı başına bir ana ürün olabilecek çeşitli mamullere ortak ürün denir."<sup>1</sup> Dolayısıyla birleşik ürünü mahiyeti itibarıyla ürün olarak dikkate almak lazım gelmektedir. Zira tanımlama mahiyetine yönelik olmayıp ürünün, üretim sürecine ilişkin bir tanımlamadır.

Tali Ürün: Üretim sürecinde esas amaç olan ürün ya da birleşik ürünlerin üretimi sırasında bazen zorunlu bazen de isteğe bağlı olarak ortaya çıkan ürünlerdir. Yan ürün olarak da adlandırılan söz konusu ürünleri net olarak belirlemek her zaman çok mümkün olmayabilir. Zira belirli bir aşamaya kadar esas üründen ayırt edilmesi mümkün olmayabilir. Ancak tali ürünlerin esas üretim faaliyetinin

---

<sup>1</sup> Veli Öztürk, Üretim İşletmelerinde Ortak ve Yan Ürünlerin Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi, s.2, gazi.edu.tr/posts/download?id=152331, Erişim Tarihi: 17 Ocak 2018

amacı olmadığının da kabulü gerekir. Üretim faaliyeti neticesinde ortaya çıkan tali ürünün esas ayırt edilmeye ihtiyaç duyulan noktası bunun birleşik ürün olup olmadığıdır. “Bir ürünün, yan ürün olarak kabul edilebilmesi için, söz konusu ürünün diğer ürünlere göre gerek miktar gerekse değer olarak daha düşük olması gerekir. Genelde, yan ürünün değeri, diğer ürünlerin toplam değerinden %10 veya daha aşağı olur. Bir ürünün, yan ürün veya bileşik ürün olarak niteliğinin belirlenmesinde en önemli kriterlerden birisi budur.”<sup>2</sup>

**Bozuk Ürün:** Üretim sürecindeki girdi veya üretim faaliyetindeki aksaklıklar neticesinde amaçlanan şekilde üretilmemiş olan ve mevcut haliyle normal ürün olarak satılamayacak durumda olan üründür. Söz konusu ürünler bazı durumlarda üretimin özelliğine göre yeniden üretim sürecine dâhil edilebilirken bazı bozuk ürünlerse dahil edilememekte; hurda veya ayıplı mal olarak satışa konu olmakta veya zayi kabul edilebilmektedir.

**Fire:** Üretim süreci içerisindeki kayıplardır. Bu kayıplar ilk madde ve malzeme kaybı olabileceği gibi işçilik kaybı, ürün kaybı olabilir. Firenin işletmelerce amaçlanması düşünülemez. Her üretim faaliyetinin kendine özgü türde ve miktarda firesi olabilir. Hatta fire miktarı aynı ürün üretiminde işletmeden işletmeye ve hatta aynı işletmede zaman zaman farklılık arz edebilir.

**Hurda:** Üretim süreci neticesinde ortaya çıkan ve ürün mahiyeti taşımayan üretim artığı malzeme olarak tanımlanabilen unsurlardır. Bazı hurdalar belirli bir ekonomik değer taşıırken bazılarının herhangi bir değeri bulunmamaktadır. Bir ekonomik değeri haiz olup olmaması ortaya çıkan unsurun mahiyetini değiştirmemektedir. Genellikle ekonomik değeri olmamakla birlikte olması halinde de değeri ana ürün ve diğer bileşenlere nazaran dikkate alınmayacak kadar düşüş olmalıdır.

**Döküntü:** Genel itibarıyla üretimde girdi olarak kullanılan ilk madde ve malzemeler ile her türlü yardımcı malzemenin artığıdır. Türk Dil Kurumu çevrimiçi Büyük Türkçe Sözlük’te “Kâğıtçılıkta üretimin herhangi bir safhasında ıskartaya çıkan, genellikle tekrar hamur durumuna getirilen, yaş ve kuru biçimleri olan kâğıt veya karton artığı.” anlamına da yer vermiştir. <sup>3</sup> Görüldüğü üzere; teknik olarak artıktan başka bir anlamı da bulunmamaktadır.

**Iskarta:** Türk Dil Kurumu çevrimiçi Büyük Türkçe Sözlük’te “Herhangi bir nedenle değerini yitirmiş mal.” olarak tanımlanmıştır. <sup>4</sup>

**Deşe:** Türk Dil Kurumu çevrimiçi Büyük Türkçe Sözlük’te bir tanımlama yapılmamıştır. Uygulamada ise yine döküntü, artık anlamlarında bazı üretim terminolojisinde kullanılmaktadır. Örnek vermek gerekirse kumaş üretimi ve dokuma işlemlerinde yaygın olarak kullanılan bir terimdir. Özel olarak belirli bir atık için kullanılmamaktadır.

### 3- TALİ ÜRÜNLERİN DEĞERLEMESİ

#### 3.1- Emtia Değerlemesine İlişkin Düzenlemeler

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. kitabında değerlendirme esaslarına yer verilmiştir. Konuya ilişkin olarak Kanun bazı unsurlar için değerlendirme esas ve usullerine yer vererek açıkça belirtme yoluna gi-

<sup>2</sup> A.g.m. s.11

<sup>3</sup> [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a660fa44fb9a3.03226354](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a660fa44fb9a3.03226354), Erişim Tarihi: 17 Ocak 2018

<sup>4</sup> [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a660fa8003b89.9422438](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a660fa8003b89.9422438), Erişim Tarihi: 17 Ocak 2018

derken bazıları için de 289. maddesinde topluca belirleme yapmıştır. Tali ürünlerin değerlendirme esasından bahsetmeden önce 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre ürünün değerlendirme esasını belirlemekte yarar vardır. Buna göre; Kanun'un 274. maddesinde "Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267'nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275'inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir." düzenlemesine yer verilmiştir. Devamında Kanun'un 275. maddesinde ise üründen kasıt olarak imal edilen emtia ifadesini kullanarak "İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidâ ve ham maddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyarîdir.)
5. Ambâlajlı olarak piyasaya arz edilmesi zarurî olan mamullerde ambalâj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıki unsurları ihtiva etmek şartıyla idedikleri usulde tayin edebilirler" hükmüne yer vermiştir. Dolayısıyla Kanun'un 274 ve 275. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde; Vergi Usul Kanunu'nun ticareti yapılan mal ile işletmede imal edilen malın, yani ürünün değerlendirme esasında bir farklılığa gitmediği, her iki durumda da emtianın 274. maddesine göre değerlemeye tabi tutulacağını belli ettiği açıktır. 274. maddede ise emtia için değerlendirme esasının maliyet bedeli olduğu görülmektedir. Maddenin devamında ise istisnai bir durum olarak; emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelinin %10 ve daha fazla bir düşüklük göstermesi halinde maliyet bedeli yerine ikinci sıra hariç olmak üzere emsal bedel ile değerlendirileceği belirtilmiş, bu hususun imal edilen emtia için de geçerli olduğuna da madde metninde yer verilmiştir. Bunun dışında "Kıymeti düşen mallar" başlığı ile Kanun'un 278. maddesinde "Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadî kıymetlerinde önemli bir azalış vakı olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmıyan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir." hükmüne yer verilmiştir. Son olarak konuya ilişkin olarak 289. maddede "özel haller" başlığında "Bu bölümde yazılı olmıyan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulunmıyan iktisadî kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri, varsa borsa rayıcı, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir." hususu hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddelerin dışında 213 sayılı Vergi Usul Kanununda emtia ve özellikle ürün konusunda ayrıca bir değerlendirme esası ve usulü bulunmamaktadır.

### **3.2- Tali Ürünlerin Emsal Değer Esasına Göre Değerleneceği Yaklaşımı**

Bazı kaynaklar tali ürünlerin emsal değer ile değerlendirilmesine ilişkin açıklamalarda bulunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı imalat fireleri ve değeri düşen malların değerlemesi konulu bir Özelge'de<sup>5</sup> "... Ayrıca, üretime giren ilk madde ve malzemelerde üretim sırasında fireler ortaya çıktığı gibi hurda, üretim artığı, tali ürün vb kalemler de ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, taş kömüründen kok kömürü

<sup>5</sup> 01.03.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-67 sayılı Özelge

elde edilmesi sırasında oluşan katran, ham benzol ve naftalin yan ürünken, marangoz atölyelerinde ağaçların işlenmesi aşamasında ortaya çıkan tahta parçaları üretim artığı, bu aşamada oluşan toz ise firedir. Yine dokuma tesislerindeki tarak artıkları v.b. ile konfeksiyon işletmelerindeki kumaş kırıntıları ise hurda, ıskarta, deşe veya döküntü olarak adlandırılmakta olup, bunların “fire” kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

Yukarıda yer alan hükümler uyarınca; şirketinizce üretilen... ve... bünyesine giren ilk madde ve malzemelerde üretim sırasında ortaya çıkan ve hurda değeri bulunduğu ifade edilen kıymetler nevine göre üretim artığı, tali ürün veya yan ürün vasfına sahip olmaları veya ekonomik bir değer taşımaları durumunda “fire” kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, stokta bekleme esnasında paslanma, kırılma, bozulma veya üretiminde kullanılabilecek aracın veya modelinin üretimden kalkması v.b. nedenlerle kullanım özelliğini yitirmesi nedeniyle hurda malzeme olarak satışı düşünülen hammadde / malzemelerin de “fire” kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu nedenle, söz konusu kıymetlerin Vergi Usul Kanunu’nun 278’inci maddesi gereğince değeri düşen mallar kapsamında değerlendirilmek suretiyle, değer tespiti için Takdir Komisyonuna müracaat edilmesi ve komisyon kararı uyarınca işlem tesis edilmesi gerekmektedir...” açıklamalarına yer vermiştir. Özelge’de üretim artığı, tali ürün ve yan ürünü birlikte ele alarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 278. maddesi kapsamında emsal değer ile değerlendirileceği açıklanmasında bulunulmuştur.

Benzer şekilde bir yaklaşımda da “İşletmelerde Faaliyet Esnasında Ortaya Çıkan ve Ekonomik Değeri Olan Tali Ürünler” başlığı ile gerek imalat gerekse ticaret işletmelerinde, faaliyet esnasında ortaya çıkan ve ekonomik değeri olan tali ürünlere de yine Vergi Usul Kanunu’nun 278. maddesinde yer verilmekte, madde hükmünde “... maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar” ın emsal bedeli ile değerlendirilmesi öngörülmektedir. Emtialar fiziksel olarak erime, buharlaşma, kuruma, çekme ya da sızma, dökülme vb. nedenlerle miktar bakımından azalmaya maruz kalabilmektedirler. Ayrıca emtianın nakledilmesi, satılması ve stoklanması aşamalarında kırılma, çürüme gibi nedenlerle kısmi fiziksel kayba veya değer kaybına uğraması mümkündür. Ticari faaliyetin doğal sonucu olarak değerlendirilen bu kayıplar firelerdir. Firelerin bazıları iktisadi değer içermekle birlikte, bazıları da yan ürün niteliği kazanıp bir iktisadi değer içerebilir. Üretim ya da ticari faaliyetin doğal seyri çerçevesinde çıkan kayıplar (normal fire) herhangi bir işleme (takdir komisyonunca takdir edilmesi gibi) gerek olmadan maliyet veya gider olarak değerlendirilir, zira maliyet artırıcı unsurlar olarak genelde kabul görmektedir. Topluca ve büyük miktarlardan oluşan ve ticari faaliyetin normal seyri dışında vuku bulan mallardaki değer kayıplarının ise VUK’un 267. ve 278. maddeleri çerçevesinde (fire oranlarıyla ilişkilendirilmeksizin) ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.”<sup>6</sup> açıklamalarıyla yan ürün firenin ekonomik değer kazanmış hali olarak ele alınmış ve yine tali ürünlerin Kanun’un 278. maddesi ile değerlendirilmesi gerektiği kanaatine varılmıştır.

Benzer şekilde TÜRMOB tarafından gerçekleştirilen 2016/2 dönemi Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı’nın Revizyon oturumuna ilişkin çözümde ay çiçek yağı üretiminde ham yağ, küspe ve değersiz kabuk ortaya çıktığından bahisle, “mükellef kurum tarafından imal edilen ham yağ asıl ürün niteliğinde olması nedeniyle değerinin Vergi Usul Kanunu’nun 275 inci maddesi çerçevesinde belirlenmesi

<sup>6</sup> Firat Coşkun GÜÇLÜ, Tms 2 Stoklar Standardı Ve Vergi Kanunları Kapsamında Stokların Değerlemesi Ve Değeri Düşen Mallar, s.12, <http://www.firatcoskungucu.com/Hakkimda.aspx?Calismalar> Erişim Tarihi: 16 Ocak 2018

gerekmektedir. Tali ürün niteliğinde olan kûspe ile tamamen değersiz nitelikte olan kabuk ürünleri Vergi Usul Kanununun 278 inci maddesi hükümleri gereğince emsal bedeli ile değetlenmelidir.”<sup>7</sup> açık-lamalarına yer verilerek soru çözümü bu doğrultuda gerçekleştirilmiştir.

Bunlardan farklı olarak tali ürünlerin Kanun’un 267. maddesi ile değetlenmesi gerektiğini savu-nan görüşler de mevcuttur. “İşletme faaliyeti ile doğrudan ilgili olmayan tali ürünlerin belirli bir fiyat ve bedeli bulunmayabilir. Ayrıca tali ürünlerin belirli bir standardı da olmaz. Bu gruba girip te değeri bilinmeyen mallar VUK’nun 267. maddesi uyarına emsal bedelle değetlenir...Defolu ve tali ürünler için emsal bedel genellikle satış fiyatı veya takdir esasına göre tespit edilir.”<sup>8</sup> açıklamasında bulunan-lar da mevcuttur.

Yukarıda görüleceği üzere; tali ürünle ilgili olarak farklı bakış açıları ve tanımlamalarla tali ürünle-rin emsal değerle değetleneceği sonucuna ulaşılmıştır. Bazı görüşler durumu Kanun’un 278. madde-si çerçevesinde değerlendirirken bazıları da 267. maddesi kapsamında ele almıştır.

### **3.3- Tali Ürünlerin Maliyet Bedeli ile Değetlenmesi Gerekliliği**

Çalışmanın 3.2 bölümünde görüleceği üzere; tali ürünlerin emsal değerle değellemeye tabi tutul-ması gerektiğine yönelik görüşlere yer verilmiştir. Bu görüşlerin temel yanlışı tali ürün kavramının tam anlaşılamamış olması ve genellikle de bir ekonomik değeri haiz üretim artıkları ile karıştırılmış olmasıdır. İlaveten; tali ürün lafzı ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununda açıkça bir değelleme esas belirlenmemiş olduğundan konunun yorumlanması gerektiği gerçeğini göz ardı etmeleridir. Diğer bir ifade ile tali ürünlerin ne suretle değelleneceği açıkça Kanun’un metninde yer alıyor gibi konunun alelade bir şekilde geçirilmesi söz konusudur. Kanun’da açıkça bir belirleme yapılmamış olan tali ürünlerin değelleme esasının tespiti için yine Kanun’a bakmak lazım gelmektedir. Bilindiği üzere; diğer kamu hukuku dallarında olduğu gibi “kıyas müessesesi ise Türk vergi hukukunda söz konusu değildir. Hu-kukta kıyas, bir olay hakkında yasada yer alan kuralın nitelikleri ve kuruluşları ona benzeyen fakat yasada düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır. Kıyasa yasa boşluklarını doldurmak amacı ile başvurulabilir. Vergi hukukunda kıyas yolu ile yoruma başvurulması hukuki devletin hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin yasallığı ilkesine ters düşer.”<sup>9</sup> Bu nedenle kıyas yöntemi ile konu tetkik edile-mez. Bu nedenle yorum yöntemi ile konu ele alınmalıdır. Yorum ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesinin A fıkrası ile hüküm altına alınmıştır. Buna göre; vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hü-küm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, kuruluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uy-gulanır. Dolayısıyla bir vergi normunun yorumlanması için öncelikli olarak normun lafzına bakılma-sı, lafzın açık olmaması halinde sistematik yorum olarak da bilinen yöntemle yorumlanması lazım gelmektedir. Bir hukuk normunun yorumlanması için öncelikle normun lafzına bakılması gerektiği tabiidir. “Bu demektir ki, kanunun her yorumunda lafzî yorum yöntemi her zaman kaçınılmaz olarak kullanılır.”<sup>10</sup> Lafzî yorumun temel argümanları ise kelimelerin sözlük anlamları, dilbilgisi kuralları, noktalama işaretleri, kelimelerin cümle içerisindeki yeri ve cümlelerin yapısıdır.

<sup>7</sup> [http://www.tesmer.org.tr/soru\\_cevap](http://www.tesmer.org.tr/soru_cevap), Erişim Tarihi: 16 Ocak 2018

<sup>8</sup> Mehmet Emin Akyol, Muzaffer Küçük, Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, Yaklaşım Yayıncılık, 2013, s.394

<sup>9</sup> Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, “Vergi Hukuku” Turhan Kitabevi, Ekim/1999, s.29

<sup>10</sup> Kemal Gözler, “Hukukun Genel Teorisine Giriş, Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu”, US-A Yayıncılık, Anka-ra,1998, s.166

Çalışmanın konusu tali ürün olarak nitelendirilen unsurların değerlendirme esas ve usulleridir. 2. bölümde görüleceği üzere tali ürünler üretim sürecinde hasıl olan ve ürün niteliğini haiz unsurlardır. Bu anlamda da üretim artıklarından mahiyeti icabı farklıdır. Bu farklılığı göz ardı etmemek lazım gelmektedir. Öyle ki, üretim artıkları üretimin hedeflerinden olamaz. Yani işletmenin irade göstererek üretimde artık ortaya çıkarması mantık dışıdır. Tali ürünün açıklaması yapılırken tali ürünün değerinin diğer ürünlerin toplam değerinden %10 veya daha aşağı olacağı genel kabulünden bahsedilmiştir. Bu orandan fazla olmasında ise ortaya çıkan ürünün bileşik ürün olarak değerlendirilmesi gerektiği de kabul edilmelidir. Bileşik ürünler ise esasen ürün olup sadece aynı üretim süreci içerisinde aynı anda birden fazla sayıda ana ürün niteliğine sahip olabilecek ürünü ifade etmektedir. Tali ürün ve bileşik ürün konusunda bahsi geçen oran literatürdeki genel kabul görmüş olarak ele alınabilecek bir orandır. Pozitif bilimlerdeki gibi belirli bir empirik çalışma ya da aritmetik olarak ispatı kat'i bir husus değildir. Ancak yine de doktrini dikkate almak gerekir. Zira vergi hukukunun kaynaklarından biri de doktrindir. Bu durumda; tali ürünün de en nihayetinde bir ürün, yani mamul olduğunun kabulü gerekir. Zira tali ürünler, üretilen ürünler içindeki payı önemli bir ölçüye ulaştığında niteliği değişmeksizin bileşik ürün olarak kabul edilecek bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla tali ürünlerin ana ürüne göre değerinin veya birim satış fiyatının düşük olması ve üretim artıklarının da bir değere sahip olabileceğinden yola çıkarak tali ürünler ile üretim artıklarını mahiyeti itibarıyla aynı kabul etmek mümkün olmayacaktır. Bu durumda; tali ürün veya yan ürün tanımı ile bahis konusu olan unsurların Vergi Usul Kanunu kapsamında değerlemesi hususunda, bunların niteliği gereği emtia olarak ele alınması lazım gelmektedir. Ürün, kelime anlamı olarak "Türlü endüstri alanlarında ham maddelerin işlenmesiyle elde edilen şey" olarak tanımlanabilir. <sup>11</sup> Ürün Türkçe kökenli, mamul ise Arapça kökenlidir ve aynı şeyi; üretilmiş, imal edilmiş şeyi ifade eder. Vergi Usul Kanunu yönünden ise değerlendirme konusunda emtia kelimesi kullanılmış olup Kanun'da emtianın bir tanımı yapılmamıştır. Emtia ise yine Arapça kökenli bir kelime olup "mal" ve "ticarete konu mallar"<sup>12</sup> anlamına gelmektedir. Aynı zamanda "emtia"<sup>13</sup> etimolojik olarak Arapça "mt" "meta" kökünden gelmekte, emtia olarak metanın çoğulu olarak yani mallar anlamında, daha özelde ise "ticari mallar" anlamında kullanılmaktadır. Dolayısıyla gerek ticarete konu olarak alınıp satılan ve gerekse işletmede üretilen ürün olarak ortaya çıkan mallar Vergi Usul Kanunu açısından emtiadır. Çalışmanın 4.1 bölümünde izah edildiği üzere; Kanun'un 274. maddesine göre emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Burada Kanun emtiayı tek bir unsur olarak ele almış olup emtia hakkında bir belirlemede bulunmuştur. 275. maddesinde ise imal edilen emtia için maliyet bedeline dahil edilmesi gereken unsurları belirtmekle yetinmiştir. 274. maddenin devamında ise istisnai bir durum olarak; emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelinin %10 ve daha fazla bir düşüklük göstermesi halinde maliyet bedeli yerine ikinci sıra hariç olmak üzere emsal bedel ile değerlendirileceği belirtilmiş, bu hususun imal edilen emtia için de geçerli olduğuna da madde metninde yer verilmiştir. Bu durumda; yukarıda ayrıntılı olarak anlatıldığı üzere tali ürün mahiyetinde olan unsurların Kanun'un 274 ve 275. maddesine göre olağan

<sup>11</sup> [http://www.tdk.org.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a83688db31d72.84258428](http://www.tdk.org.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a83688db31d72.84258428), Erişim Tarihi: 13 Şubat 2018

<sup>12</sup> [http://www.tdk.org.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a836a46bf1b56.40435701](http://www.tdk.org.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a836a46bf1b56.40435701), Erişim Tarihi: 13 Şubat 2018

<sup>13</sup> <http://www.nisanyansozluk.com/?k=emtia>, Erişim Tarihi: 13 Şubat 2018



şartlarda maliyet bedeli ile değerlendirilmesi, istisnai olarak şartların oluşması durumunda emsal bedeli ile değerlendirilmesi icap etmektedir.

Çalışmanın 4.2 bölümünde yer verilen özelge ve diğer iddiaların temel hatası; tali ürün kavramına hatalı yaklaşımları ile bahsi geçen konuyu ele alırken Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen ilkelere göre yorum yapma çabası içinde olmamalarıdır. Bu denli önemli bir konuda gerekli araştırma ve çıkarım yapılmadan, tali ürünün ne olduğu, bu kavramın muhteviyatının ne olduğu anlaşılmadan alelade bir şekilde üretim artışı, üstüğü, deşe gibi rastgele bazı kavramlarla birlikte ardışık olarak sayılarak sonuca varılmaya çalışılması; hukukilikten uzak, dolayısıyla hatalı sonuçlara ulaşılmasına yol açmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 278. maddesinde "Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahüt bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutata olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir." hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu maddenin lafzına bakıldığında iki farklı husustan bahsedildiği görülmektedir. İlki yangın, deprem, su basması **gibi** afetler yüzünden iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtianın değerlendirilmesi, ikincisi ise maliyetlerinin hesaplanması mutata olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartaların değerlendirilmesidir ve her iki durumda emsal bedel ile değerlendirilmesi belirtilmiştir. Görüleceği üzere yasa koyucu ilk hususta belli başlı afetleri saydıktan sonra **gibi** edatı kullanarak benzer doğal afetler neticesinde aynı duruma gelen emtiayı da kapsama almıştır. Ancak cümledeki ikinci kısımda hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartaları tahdidi olarak saymıştır. Dolayısıyla bu sayılanlara ilave benzer şeyleri bu kapsama dâhil etmek mümkün değildir. Tali ürünler de burada sayılmamıştır. Bu nedenle tali ürünleri 278. madde kapsamında ele almak ve emsal bedelle değerlendirmek mümkün değildir. 278. maddenin lafzi yorumu bunu gerektirmektedir. Maddenin lafzı gayet açık olduğundan ve hiçbir tereddütte mahal vermediğinden Kanun'un 3/A hükmü gereği hükmün konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak yorumlanmasına, yani sistematik yorum yapılmasına gerek dahi bulunmamaktadır.

İlaveten; tali ürünlerin belirli bir fiyat ve bedeli bulunmayabileceği, tali ürünlerin belirli bir standardının da olmayacağından bahisle Kanun'un 267. maddesine göre emsal bedelle değerlendirileceği yaklaşımı da temelsizdir. Tali ürünlerin belirli bir standardı olmak zorunda değildir. Bununla birlikte bazı sektörler için bazı tali ürünlerin farklı işletmeler için standardı olabileceğinin de kabulü gerekir. Örneğin ayçiçeğinden yağ imalatında küspenin bir yan ürün olarak ortaya çıkacağı, üretim sürecinde her işletme için benzer oranda ve yapıda küspe elde edileceği açıktır. İlgili görüşte tali ürünün standardının olmayacağı iddiasını destekler nitelikte hiçbir husus sunulmamıştır. Tali ürünlerin belirli bir fiyat ve bedeli bulunmayabileceği ifadesinin de değerlendirilmeyle ilgisi yoktur. Zira belirli bir fiyatı olmasa da maliyet bedeli ile değerlendirileceği açık olan tali ürünün değerlendirilmesi yapılacaktır. Bu iddianın; tali ürünlerin maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin hiçbir mantıklı ve makul, yasal temeli olan bir açıklaması yoktur. Zaten müellifin de iddiasını ispat gibi bir gayret ya da kaygısının bulunmadığı açıktır.

TÜRMOB tarafından gerçekleştirilen 2016/2 dönemi Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı'nın Revizyon oturumuna ilişkin çözümde de ayçiçek yağı üretiminde tali ürün niteliğinde olan küspe ile tamamen değersiz nitelikte olan kabuk unsurunun Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesi hükmü gereğince emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bahsi geçen soru çözümünde hem küspeye tali



de olsa ürün tanımlaması yapıp hem de 278. madde kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini söylemek ve buna ilaveten üretimde ekonomik değeri olmayan kabuk ile tali ürünü bir tutmak; mevzuattan, doktrinden ve temel işletme prensiplerinden uzak bir şekilde, adeta kendi kurallarını koyarcasına hareket etmektir. Bu haliyle herhangi bir temele dayanmadan varılan sonuç ise muhakkak ki eleştiri konusu yapılacaktır. Örnek olayda ilgili işletmenin satışlarının %16,22'si gibi bir kısmını oluşturan küspenin bileşik ürün olarak kabul edilmesi yerine tali ürün olarak ele alınması, bir de bunun hiçbir ekonomik değeri bulunmayan ve üretim artışı niteliğinde olan kabukla bir tutulması ise aklın sınırlarını zorlamakta, hukuki normları ve doktrini hiçe saymakta veya ilgililerin keyfe keder tavrı ya da kifayetsizliğini göstermektedir.

Sonuç itibarıyla; tali ürünlerin, normal ürünler ve birleşik ürünler gibi ele alınarak, tali ürünlere mesnetsiz tanımlamalar yapmadan bunları Vergi Usul Kanunu açısından emtia olarak kabul ederek bu doğrultunda değerlemesinin yapılması lazım gelmektedir. Buna göre istisnai durumlar hariç olma üzere tali ürünler Vergi Usul Kanunu'nun 274 ve 275. maddesi gereğince maliyet bedeli ile değerlendirilmelidir. İstisnai durumlar ise ayrıca sonraki kısımda ele alınmıştır.

### **3.4- Tali Ürünlerin İstisnai Olarak Borsa Rayıcı Mukayyet Değer veya Emsal Bedeli ile Değerlenmesi Durumu**

Çalışmanın bir önceki bölümünde tali ürünlerin normal şartlar altında maliyet değeri ile değerlendirileceği izah edilmiştir. Tali ürünlerin maliyet değeri ile değerlendirilmesi bunların maliyetlerinin tespitini gerektirecektir. Yukarıda bahis konusu edilen karşıt görüşlerdeki gibi bunların maliyet değerinin tespit edilemeyeceği yaklaşımı gerçeklikten uzaktır. Tali ürünlerin maliyetlerinin tespiti konusu maliyet muhasebesinin, daha doğru bir ifadeyle de yönetim muhasebesinin ilgi alanıdır. Bu konuda literatürde mutabakat sağlanmış yöntemler de mevcuttur. Bu hususun detayları bu çalışmanın konusunu aşacağı için burada ele alınmayacaktır. Bununla birlikte konunun anlaşılabilmesi için bazı noktaları belirtmekte fayda bulunmaktadır. Tali ürün veya birleşik ürün söz konusu olduğunda üretim sürecinde belirli bir noktaya kadar işlem tek bir ürün üretimi gibi devam eder. Belirli bir noktada tali ya da birleşik ürünlerin işlemleri ya tamamlanır ya da diğer üründen farklı işlemlere tabi tutularak üretim süreci devam eder. Bu nokta ise ayrılma noktası olarak tanımlanmaktadır. Tali ürünlerin gerek ayrılma noktasına kadar ve gerekse sonrasında muhteviyatına giren bileşenlerinin tespiti ve ürünlerin maliyetinin tespiti icap eder. Buna ilişkin yöntemler; Net Satış Değerinin Ana Mamul Üretim Maliyetinden İndirilmesi Yöntemi, Net Satış Tutarının Ana Mamul Satış Maliyetinden İndirilmesi Yöntemi, Satış Değerini Esas Alan Diğer Yöntemler ve Yan Mamullere Tamamlayıcı Giderlerin Yüklenmesi Yöntemi'dir.<sup>14</sup> Bütün bu yöntemlere rağmen halen tali ürünlerin maliyeti tespit edilemiyorsa artık değerlendirme esası olarak Vergi Usul Kanunu'nun 289. maddesinin dikkate alınması icap eder. Söz konusu maddede Kanun'un değerlendirme bölümünde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulunmayan iktisadî kıymetlerden bina ve arazi dışındakilerin varsa borsa rayıcı, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirileceği ifade edilmiştir. Bu maddenin uygulamasında ise madde metnindeki sıraya dikkat edilmesi gerekir. Tali ürünlerin borsa rayıcının bulunması pek olası değilse de bazı tarımsal ürünler için böyle bir durumun varlığında öncelikle bunun dikkate alınması

<sup>14</sup> Kamil Büyükmirza, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitabevi, 21. Baskı, Ankara, 2016, s. 308-311

icap eder. Bulunmaması durumunda ise mukayyet değeri ile değeri değerlendirilmesi gerekir. Tali ürünler üretim işletmelerinde üretim sürecinde ortaya çıkacağından kayıt altına alınabilecek şekilde bir değer tespiti yapıyorsa bu zaten maliyet değeri olacaktır. Dolayısıyla mukayyet değeri ile değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Zaten meselenin Kanun'un 289. maddesi çerçevesinde ele alınması maliyetinin tespit edilememesinin sonucudur. Bu durumda; emsal bedeli ile değerlendirilmesi yapmak gerekecektir. Emsal bedel uygulamasında 2. sıranın uygulanması mümkün olmayacaktır. Zira tali ürünün maliyet bedeli tespit edilememektedir. O halde 1. sıra tatbik edilerek tespit yapılabiliriyorsa bunun kullanılması, aksi halde 3. sırada yer alan takdir komisyonu marifetiyle tespit edilmesi gerekir. Sonuç olarak, uygulamada tali ürünlerin maliyet bedelinin tespiti genellikle mümkün görülmektedir. İstisnai olarak bunun tespit edilememesi halinde sırasıyla borsa rayici ve emsal bedelle değerlendirilmesi de mümkündür.

#### **4- SONUÇ**

Tali ürünlerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde değerlemesine ilişkin farklı görüşler ileri sürülse de tali ürün tanımının doğru yapılması ve Kanun'un ilgili maddelerinin yine Kanun'a göre doğru yorumlanması ile varılacak sonuç tali ürünlerin esasen 274 ve 275. maddeleri kapsamında emtia olarak ele alınarak maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerektiğidir. İstisnai hallerde 274. madde kapsamında emsal bedelle değerlendirilmesi şartları oluşması durumunda tali ürünler açısından yine farklı bir durum olmadığından emtia olarak emsal bedel değerlendirilmesi ölçüsü olarak kullanılacaktır. En nihayetinde tali ürünlerin maliyet bedeli belirlenemiyor ise bu defa Kanun'un 289. maddesi gereğince sırasıyla borsa rayici ve emsal bedelle değerlendirilmesi mümkün olacaktır. Ancak hiçbir şekilde tali ürünlerin Kanun'un 278. maddesi kapsamında emsal bedel ile değerlendirilmesinin yapılması mümkün değildir. Yapılan işlemlerin gerekçeleri ve hukuki dayanaklarının doğru olması icap eder. Öyle ki Kanun'un 278. maddesi kapsamında yapılacak emsal bedelle değerlendirilmesi ile 274 ve 289. maddesi kapsamında yapılacak emsal bedelle değerlendirilmesi her zaman aynı sonucu vermeyecektir. Zira emsal bedel tespitinde 2. sıranın kullanımının mümkün olup olmaması sonucu etkileyecektir. Bu nedenle; tali ürünlerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre bunların emtia olarak kabul edilerek öncelikle maliyet bedeli ile değerlendirilmesi, istisnai olarak 274. maddesi kapsamında emsal bedel ile veya 289. maddesi kapsamında borsa rayici varsa borsa rayici, yoksa yine emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

#### **KAYNAKÇA**

- 01.03.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-67 sayılı Özelge
- AKYOL, M. E., KÜÇÜK, M., "Vergi ve Muhasebe Uygulamaları", Yaklaşım Yayıncılık, 2013
- BÜYÜKMİRZA, K. "Maliyet ve Yönetim Muhasebesi", Gazi Kitabevi, 21. Baskı, Ankara, 2016
- GÖZLER, K. "Hukukun Genel Teorisine Giriş, Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu", US-A Yayıncılık, Ankara, 1998
- GÜÇLÜ, F. C. "Tms 2 Stoklar Standardı Ve Vergi Kanunları Kapsamında Stokların Değerlemesi ve Değeri Düşen Mallar"
- ÖNCEL, M., ÇAĞAN, N., KUMRULU, A. «Vergi Hukuku» Turhan Kitabevi, Ekim/1999,
- ÖZTÜRK V. "Üretim İşletmelerinde Ortak ve Yan Ürünlerin Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Muha-sebeleştirilmesi"
- TESMER Web Sitesi
- Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük