

YARGI KARARLARI IŞIĞINDA EMSAL KİRA BEDELİ UYGULAMASI

● Zübeyir BAKMAZ*

GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü maddesinin (3239 sayılı Kanun'un 56'ıncı maddesiyle değişik) 1'inci fıkrasında “*Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifaina bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir ve veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerin %10'udur*” hükmü yer almaktadır. Buna göre mal ve hakların;

* Kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olduğu veya,

* Herhangi bir bedel alınmaksızın başkalarının intifaina bırakıldığı durumlarda,

emsal kira bedeli devreye girmektedir. Emsal kira bedeli uygulaması esas itibarıyla; mal ve hakların bedelsiz olarak başkalarının kullanımına terk edilmesi, kira bedelinin tespit edilememesi ve muvazaalı olarak gerçek kira gelirinin altında beyanda bulunulması durumlarına karşı vergi güvenlik müessesesi olarak mevzuatımıza dahil edilmiştir.

* Vergi Denetmeni

I. EMSAL KİRA BEDELİ UYGULAMASI

A. Bina ve Arazide Emsal Kira Bedeli

Bina ve arazi kiralamalarında emsal kira bedeli aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

* Öncelikle “yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce” takdir veya tespit edilen değerler esas alınacaktır.

* Böyle bir makam yoksa veya o bina ve arazi için kira takdir veya tespiti yapılmamışsa, ilgili gayrimenkulün VUK’nun 268’inci maddesine göre belirlenen vergi değerinin %5’i esas alınacaktır.

Yetkili makamların kira takdir veya tespiti ile yargı organlarının çeşitli nedenlerle kira belirlemesi istisnai durumlardır. Bu nedenle bina ve arazide dikkate alınacak emsal kira bedeli tutarı, esas itibarıyla bina ve arazinin VUK hükümlerine göre tespit edilen vergi değerinin %5’idir. Vergi değeri olarak da, bina ve arazinin emlak vergisi matrahı esas alınmaktadır.

B. Diğer Mal ve Haklarda Emsal Kira Bedeli

Bina ve arazi dışında kalan mal/hak kiralamalarında ise, emsal kira bedeli aşağıdaki şekilde uygulanmaktadır.

* Öncelikle bu mal ve hakların maliyet bedelinin %10’u esas alınacaktır.

* Maliyet bedeli bilinmiyorsa, VUK’nun 291-298’inci maddeleri kapsamında Takdir Komisyonu tarafından tespit edilecek emsal bedelin %10’u esas alınacaktır.

Maliyet bedelinin tespitinde; kiraya verilen mal ve hakkın iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bu ödemelere bağlı diğer giderler dikkate alınmaktadır.

C. Emsal Kira Bedelinin Uygulanmayacağı Haller

GVK'nın 73/2'inci maddesine göre aşağıdaki hallerde emsal kira bedeli uygulanmaz.

1. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının **ikamet**ine bırakılması.

2. Binaların mal sahiplerinin usul, fûru ve kardeşlerinin **ikamet**ine tahsis edilmesi(Usul, fûru veya kardeşlerden her birinin **ikamet**ine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu **konutların** yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz). Bu şekilde birden fazla konut tahsisinde vergi değeri yüksek olan konut için emsal kira bedeli hesaplanmayacaktır.

3. Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı **evde** veya **dairede ikamet** etmesi.

Söz konusu maddelere göre; mal sahibinin yukarıda yazılı kişilere yalnızca ikametleri için konut tahsisinde bulunması halinde emsal kira bedeli uygulanmayacaktır. Ancak gayrimenkullerin işyeri olarak bu kişilerin kullanımına terk edilmesi halinde emsal kira bedeli uygulanacaktır.

4. Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca (**kiraya veren veya kiracı sıfatıyla**) yapılan kiralamalarda.

Söz konusu hüküm gereği, kamu kurum ve kuruluşlarının (ister işyeri ister konut olsun) her türlü kiralamalarında emsal kira bedeli esası uygulanmamaktadır.

II. EMSAL KİRA BEDELİ UYGULAMASININ YARGILAMA HUKUKUNDAKİ YERİ

Bilindiği üzere bir olayın varlığı veya yokluğu hakkında yargı merciinde kanaat uyandırmak için girilen ikna faaliyetine **ispat denilmektedir**. De-

lillerin haricinde **karineler** de birer **hukuki ispat aracı** olarak kullanılmaktadır. **Karine**; bilinen olaylardan, bilinmeyen olaylar hakkında kanun veya hakim tarafından çıkarılan sonuçlardır (Kızılot ve Kızılot, 2008, 707). Mükellef veya vergi idaresi iddiasını bir karineye dayandırdığı takdirde ispat yükünden kurtulmaktadır. Bu durumda ispat yükü karşı tarafa geçmektedir. Karineler genel olarak, “maddi-fiili” ve “kanuni-yasal” karineler olmak üzere aşağıdaki gibi ikiye ayrılmaktadır (Karakoç, 1997, 219-227).

A. Maddi (Fiili) Karineler

Maddi karine; hayat tecrübelerine ve olayların olağan gidişine göre başka bir olayın gerçeğine ulaşmak olarak tanımlanmaktadır. Bir tür yardımcı ispat vasıtası olarak kabul edilen bu çeşit karineler, kural olarak ispat yükünü karşı tarafa geçirmezler. Fakat uyumsuzluk konusu olayı, daha kolay ispat edilebilen bir şekilde sokarak ispatı kolaylaştırırlar. Fiili karineler vergi yargılaması hukuku bakımından büyük bir öneme sahip olmasına rağmen, bunların tayin ve tespitinde tam bir uyum söz konusu değildir.

B. Kanuni (Yasal) Karineler

Yasal karineler, kanun ile belirtilen varsayımlardır. Bazı durumlarda, hangi olayın neye işaret ettiğini kanun belirlemektedir. Diğer bir anlatımla kanuni karine, belli bir olaydan belli olmayan bir olay için kanun tarafından çıkarılan sonuçlardır. Kanuni karineler, ispat yüküne gerçek bir istisnadır. Çünkü iddiasını kanuni bir karineye dayandıran taraf, ispat yükünden kurtulmaktadır. Vergi hukukunda, kanuni karinelere yararlanılmaktadır. Kanuni karineler de, **kesin kanuni karineler** ve **adi kanuni karineler** olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1. Kesin Kanuni Karineler

Bu karinelere, **aksinin hiçbir suretle ispatı kabil olmayan karine** denilmektedir. Çünkü, bu tür karinelerin aksinin ispatı mümkün değildir. Başka bir deyişle, bu tür karinelere dayanarak lehine haklar çıkaran taraf bu olayların varlığını ispat etmek zorunda olmadığı gibi, karşı taraf da bunların aksini ispat etme imkanına sahip değildir. Vergi hukukunda **kesin kanuni karinelere** vergi idaresi lehine sıkça başvurulduğu görülmektedir.

2. Adi Kanuni Karineler

Adi yasal karineler, aksi ispatlanıncaya kadar kanunun doğru kabul ettiği varsayımlardır. Buna göre; birinci olayın gerçekleştiği tespit edilince, aksi ispat edilinceye kadar, ikinci olayın da gerçek olduğu varsayılır. Adi kanuni karineler, aksi ispat edilinceye kadar delil teşkil ederler. Bu itibarla karine aleyhine olan taraf, karinenin aksini ispat edebilir. Vergi hukukunda karineler, daha çok adi kanuni karineler şeklinde ortaya çıkmaktadır. Ancak, mükelleflerin bu karinelerin aksini ispatlama hakları bulunmaktadır.

Gayrimenkul sermaye iratlarında geçerli olan **emsal kira bedeli uygulaması da, doktrinde adi yasal karine** olarak kabul edilmektedir. Zira, mükelleflerin emsal kira bedelinin altındaki kira ilişkisini veya (GVK'nın 73/2'inci maddesindeki istisnalar dışında) bedelsiz tahsis durumunu ispatlama imkan ve hakkına sahip olduğu kabul edilmektedir.

III. UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN GÖRÜŞ AYRILIKLARI

A. Vergi Yargısının Emsal Kira Bedeli Uygulamasına İlişkin Görüşü

Vergi yargısı, GVK'nın 73'üncü maddesinde yer alan emsal kira bedeli esasını (yürürlüğe girdiği 1961 yılından beri) **adi yasal karine** olarak kabul

etmiştir. Vergi idaresi ise, (aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere) 1961–1999 yılları arasında aynı görüşte olmamıştır. Diğer bir anlatımla bu dönemde vergi idaresi, emsal kira bedeli esasını aksi ispatlanamaz bir karine olarak kabul etmiştir.

Buna karşın vergi yargısı, sadece emsal kira bedelinin altında matrah beyan edildiği gerekçesiyle yapılan tarhiyatlara karşı çıkmış ve mükellef beyanlarının **gerçek mahiyetinin** tespit edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Danıştay “*beyan edilen kira gelirinin doğru ve gerçek olduğunun ispatı halinde emsal kira bedelinin uygulanamayacağı zira GMSİ elde eden mükellefin, tahsil edebildiği nakit veya ayın tutarını beyan etmek durumunda olduğu*” yönünde görüş belirtmektedir. Konuyla ilgili Danıştay kararlarından bazıları aşağıdaki gibidir.

* “...Gerçek kira tutarının noter tasdikli sözleşme ile tespitli olduğu durumlarda, sözleşmede yazılı kira tutarının aksi kanıtlanamadığı sürece emsal kira bedeli esası uygulanamaz” (**Danıştay 3. Dairesi’nin 07.04.1987 tarih ve K. 1987/905 sayılı Kararı**).

* “.....Dosyada bulunan kira sözleşmelerine göre, kiracıların pek çoğunun daha önceki yıllarda yapılmış sözleşmelerinin bulunduğu ve dönemsel olarak yenilendiği, bir kısmının ise birden çok yıl için yapıldığı, işyeri olanların tamamı için stopaj yoluyla gelir vergisi alındığı açık olup, idarece de, yenilenen sözleşmeler nedeniyle yükümlünün beyan ettiği fazla kira parası elde ettiği ileri sürülmemiştir. Bu durumda, yükümlünün emsal kira bedeli düzeyinde gayrimenkul sermaye iradı elde ettiği somut kanıtlarla saptanmadan emsal kira bedeli ile beyan edilen gayrimenkul sermaye iradı arasındaki fark üzerinden ikmalen yapılan tarhiyat yasaya uygun bulunmamaktadır”(Danıştay 4. Dairesi’nin 08.06.1988 tarih ve K. 1988/2290 sayılı Kararı).

* “.....Emsal kira uygulamasına ilişkin bu hüküm, yukarıda açıklanan elde etme esasları ile birlikte değerlendirildiğinde; **emsal kira uygulamasının bazı koşullara bağlı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır**. Beyan edilen kiranın gerçekliğinin saptanmasının güç olduğu hallerde emsal kira esasının uygulan-

ması söz konusu olacaktır. Nitekim maddede bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin bu mal ve hakların kirası olacağı yolundaki hüküm bu görüşü doğrulamaktadır. Bu duruma göre beyan edilen kira gelirinin doğru ve gerçek olduğunun ispatı halinde, emsal kira bedeli esası uygulanamayacak beyan edilen gerçek gelir üzerinden vergi ödenecek, ispat edilmemesi halinde ise, emsal kira uygulanarak, emsal kira bedeli üzerinden vergi ödenmesi gerekecektir. Elde edilen kira gelirinin gerçek olduğunun ispatı ise bunu ileri süren yükümlüye düşmektedir. Vergi dairesinin beyan edilen kiradan daha fazla kira elde edildiği yolunda bir tespit zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak olayda davacı beyan ettiği kira gelirlerinin doğru ve gerçek olduğunu ibraz ettiği kira mukaveleleri ile ispatladığından, emsal kira bedeline göre cezalı vergi salınmasında yasal isabet görülmemiştir”**(Danıştay 3. Dairesi’nin 18.01.1989 tarih ve K. 1989/109 sayılı Kararı).**

* “...Bu nitelikleriyle vergi idaresinin elinde bir denetim aracı olarak bulunan emsal kira bedeli esası, bu esasa göre beyanı gerekenden daha düşük beyanda bulunan yükümlülerin beyan ettikleri gelirin gerçek ve doğru olduğu yolundaki kanıtlarına da açıktır. Bu nedenle, tüm yasal ölçülerin uygulandığı hallerde olduğu gibi emsal kira bedelinin altında beyanda bulunan yükümlü, beyanının gerçeğe uygun olduğunu kanıtlama yükü altındadır. Vergi Mahkemesi’nde açtığı davaya ait dilekçesinde kira sözleşmelerini de eklediğini belirtmesine karşın dosyaya sunmadığı anlaşıl原因 yükümlünün, beyanından daha yüksek kira geliri elde ettiğinin vergi idaresi tarafından tespiti gerektiğinden bahisle verilen ısrar kararı, yukarıda açıklanan nedenlerle yasaya uygun bulunmamıştır. Bu nedenlerle, beyanın gerçek ve doğru olduğunun kanıtlanması için yükümlüden istenecek belgelerin incelenip değerlendirilmesinden sonra yeni bir karar verilmek üzere Vergi Mahkemesi ısrar kararının bozulmasına oyçokluğuyla karar verildi”**(Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu’nun 06.04.1990 tarih ve K. 1990/31 sayılı Kararı).**

Yukarıdaki karar özetlerinden de görüleceği üzere vergi yargısı;

GMSİ’de tahsil edilen gerçek tutarların vergilendirmeye esas alınacağını, ancak bir vergi güvenlik müessesesi olarak düzenlenen emsal kira bedelinin altında kira geliri elde edildiğinin iddia edilmesi halinde ise bu durumun mükellefler tarafından ispat edilmesi gerektiğini kabul etmektedir.

B. Vergi İdaresinin Emsal Kira Bedeli Uygulamasına İlişkin Görüşü

Emsal kira bedeli uygulaması, 193 sayılı GVK’nın yürürlüğe girdiği 06.01.1961 tarihinden beri GVK’nın 73’üncü maddesinde yer almıştır. Bir vergi güvenlik müessesesi olan emsal kira bedeli, 213 sayılı VUK’nun 3/B maddesinde hüküm altına alınan gelirin gerçekliği (**ekonomik yaklaşım**¹) ilkesine aykırı olduğu gerekçesi ile vergi doktrin ve uygulamasında sürekli tenkide konu olmuştur. Vergi idaresinin konuya ilişkin yaklaşımını, 1999 öncesi ve sonrası dönem olmak üzere aşağıdaki gibi ikiye ayırabiliriz.

1. 1999 Öncesi Emsal Kira Bedeli Uygulaması

Vergi idaresi, emsal kira bedelini 1999 yılına kadar kesin kanuni karine olarak kabul etmiş ve bu müesseseyi tavizsiz uygulayarak ilave tarhiyatlar yapmıştır. Diğer bir ifadeyle vergi idaresi bu dönemde, emsal kira bedelini aksi ispatlanamaz bir karine olarak kabul etmiştir. Maliye Bakanlığı’nın 18.02.1985 tarih ve 3-2131-4-426/10337 sayılı Genel Yazısı’nda konu hakkında şu açıklamalara yer verilmiştir.

“...Anılan hükme göre kiraya verilen bina ve arazi için yetkili özel mercilerce tespit edilmiş kirası mevcut değilse, beyannamede gösterilen gayrisafi yıllık kira bedelleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 268. maddesinde sözü

¹ **Vergi hukukuna özgü bir ilke olan ekonomik yaklaşım ilkesi;** vergiyi doğuran olay terimiyle ifade edilen “somut maddi olayların” saptanmasında ve vergi kanunlarının yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek, gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşımaktadır.

edilen vergi değerinin %5'inden aşağı olduğu takdirde, emsal kira bedeli uygulamasına gidilecek, beyannamenin elden vergi dairesine verilmesi halinde, keyfiyet mükellefe şifahen duyurulacak ve emsal kira bedeli esas alınmak suretiyle beyan edilen matrah rızasına istinaden artırılarak gerekli tarh ve tahakkuk işlemi yapılacaktır.

Ancak, mükellefin beyan ettiği matrahın arttırılmasına rıza göstermemesi halinde, beyanname aynen kabul edilerek gerekli tarh ve tahakkuk işlemi yapılacak, kanuni ve ek süreler geçtikten sonra emsal kira bedeli uygulamasına gidilerek bulunan matrah ile mükellefin beyan ettiği matrah arasındaki fark üzerinden, ikmalen kusur cezalı tarhiyat yapılacaktır.....”

Söz konusu yazıdan açıkça görüldüğü üzere, emsal kira bedeli uygulaması bu dönemde vergi idaresi tarafından **aksinin hiçbir suretle ispatı kabil olmayan karine** olarak kabul edilmiştir. Ancak yukarıda da belirtildiği üzere, vergi yargısı bu tür tarhiyatları (ekonomik yaklaşım ilkesi gereği ve emsal kira bedelinin aksi ispatlanabilir adi yasal karine olduğundan bahisle) kaldırmıştır.

2. 1999 Sonrası Emsal Kira Bedeli Uygulaması

Vergi idaresi, emsal kira bedeli esasına dayanılarak yapılan tarhiyatların yargı organlarınca (yukarıda belirtilen nedenlerden ötürü) sürekli olarak bozulması üzerine görüş değişikliğine gitmiştir. Gelirler Genel Müdürlüğü'nce 05.01.1999 tarihinde yayımlanan 1999/1 sıra no.lu GVK İç Genelgesi'nde yeni görüş şu şekilde açıklanmıştır.

“Bakanlığımıza intikal eden olaylardan Gelir Vergisi Kanununun emsal kira bedeli esasını düzenleyen 73 üncü maddesinin uygulamasıyla ilgili olarak tereddüte düşüldüğü anlaşıldığından aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek görülmüştür.

*.....Emsal kira bedeli uygulamasına ilişkin bu hüküm, esas itibariyle gayrimenkullerin **bedelsiz** olarak Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü madde-*

sinde belirtilenler dışındaki kişilerin kullanımına tahsis edilmesi veya kira bedelinin **tespit edilememesi** halleriyle **muvaazalı olarak** gerçek kira gelirinun altında beyanda bulunulması durumlarında vergi güvenlik müessesesi olarak kullanılmak amacıyla getirilmiştir.

Elde edilen **gerçek kira gelirinun** kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu, vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile **ispat veya tevsik** edildiği durumlarda ayrıca emsal kira bedeli karşılaştırılması uygulaması yoluna gidilmemektedir. Sözü edilen ispat veya tevsik işlemine ise, ancak beyan edilen kira gelirinun gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin karinelerin bulunması veya vergi incelemeleri sırasında yetkililerce talep edilmesi durumunda başvurulmaktadır.

Bilgi edinilmesini ve uygulamanın yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda yürütülmesi hususunda gereğini rica ederim”

Söz konusu Genelge’yle vergi idaresi, emsal kira bedeli uygulamasının bir adi kanuni karine olduğunu diğer bir ifadeyle emsal kira bedelinin altında kira geliri edildiğinin mükelleflerce VUK’nun 3/B maddesi kapsamında ispatlanması halinde ilave tarhiyat yapılamayacağını kabul etmiştir. Gelir idaresi Ocak 1999’dan sonra **“bedelsiz kiralama veya kira bedelinin tespit edilememesi hallerinde ve muvaazalı bir kiralama işlemi söz konusu olduğunda”** emsal kira bedeli esasını devreye sokmaya başlamıştır. Böylelikle vergi idaresi, emsal kira bedeli uygulamasında vergi yargısıyla aynı görüşe sahip olmuştur.

Netice olarak, gerek vergi yargısınca ve gerekse vergi idaresince emsal kira bedelinin uygulanmayacağı durumlar GVK’nın 73/2’inci maddesinde açıklanan hallerle sınırlı olarak kabul edilmemiş, kira gelirinun doğru ve gerçek tutarı ile beyan edildiğinin mükelleflerce ispatlanması durumunda da emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı kabul edilmiştir.

IV. EMSAL KİRA BEDELİ UYGULAMASINDA ÖZELLİK ARZ EDEN DİĞER HUSUSLAR

A. Emsal Kira Bedelinin İfade Ettiği Hasılat Türü

Uygulamada tartışılan bir başka konu da, kanuni ölçü olan emsal kira bedelinin safi kira gelirini mi yoksa gayri safi hasılatı mı ifade ettiğidir.

GVK'nın 73'üncü maddesinde yer alan "*Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının istifama bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır*" hükmünden çıkan sonuç, emsal kira bedelinin gayri safi hasılatı ifade ettiğidir. Bu nedenle, emsal kira bedeli esasının uygulandığı durumlarda vergilendirilecek safi irada ulaşmak için, belirlenen emsal kira bedelinden gerçek veya götürü giderin indirilmesi gerekmektedir.

B. Emsal Kira Bedelinde Tevkifat Uygulaması

Bilindiği üzere GVK'nın 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında sayılan kişi ve kuruluşların, aynı Kanun'un 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığında **nakden veya hesaben** yaptıkları ödemelerden gelir vergisi tevkif etmeleri mecburidir. Bu bağlamda **emsal kira bedeli esasının uygulandığı durumlarda;**

* Kiracı tarafından nakden veya hesaben herhangi bir ödeme yapılmaması halinde tevkifat yapılmayacak,

* Kiracı tarafından emsal kira bedelinin altında bir (nakden veya hesaben) ödeme yapılması halinde ise, nakden veya hesaben ödenen kira tutarı (emsal kira bedeli değil) tevkifata esas alınacaktır.

Diğer bir anlatımla emsal kira bedelinin altında ödeme yapan kiracıların tevkifat yapmakla sorumlu oldukları ve aynı şekilde gider kaydedebilecekleri tutarlar, nakden veya hesaben ödedikleri tutarlar olmaktadır. Vergi idaresinin konuya ilişkin görüşleri aşağıdaki gibidir.

“.....Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinde kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin, bina ve arazide, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse, Vergi Usul Kanun'una göre belirlenen vergi değerinin % 5'i olacağı belirtilmiştir.

Anılan kanunun, aynı maddesinin 2 numaralı fıkrasında 4 numaralı bendinde de Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır....

Bu hükümlere göre, Prof. Dr. (...)’nin özel mülkiyetinde olan binanın, **kamu tüzel kişiliğine sahip olan** üniversitenizin kullanımına bedelsiz olarak bırakılması ve üniversitenizin kayıtlarında adı geçene **nakden veya hesaben herhangi bir ödemede bulunulmaması ve gider gösterilmemesi halinde**, adı geçen tarafından herhangi bir kira geliri elde edilmesi söz konusu olmadığından, emsal kira bedeli esası uygulanmayacak ve gayrimenkul sermaye iradı yönünden de yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir”(Maliye Bakanlığı’nın 12.04.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.43/4309-517/16643 sayılı Özelgesi).

“.....Yukarıdaki açıklamalara göre; ödevlinin annesine **nakden veya hesaben kira ödemesinde bulunmaması** başka bir ifade ile işyeri kirası karşılığı olarak hesaplarında **gider göstermemesi halinde**, söz konusu gayrimenkulün **emsal kira bedelinin tevkifata tabi tutulmaksızın**, annesi tarafından elde edilmiş gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir”(Maliye Bakanlığı’nın 04.01.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.43/4309-459/10 sayılı Özelgesi).

SONUÇ

GVK'nın 73'üncü maddesinde emsal kira bedeline ilişkin düzenlemele-
re yer verilmiştir. Anılan maddede öncelikle emsal kira bedelinin uygulanaca-
ğı durumlar ve emsal kira bedelinin tespitine ilişkin hususlar belirtilmiş, daha
sonra ise emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı haller dört bent halinde
açıklanmıştır.

Emsal kira bedelini 1999 yılına kadar kesin kanuni karine olarak kabul
eden vergi idaresi, yapılan tarhiyatların vergi yargısınca bozulması üzerine bu
görüşünü değiştirmiştir. Vergi idaresi 1999/1 sıra no.lu GVK İç Genelgesi'yle
emsal kira bedelinin uygulanmayacağı durumları; GVK'nın 73/2'inci madde-
sinde açıklanan hallerle sınırlı olarak kabul etmemiş, kira gelirinini doğru ve
gerçek tutarı ile beyan edildiğinin mükelleflerce ispatlanması durumunda da
emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağını kabul etmiştir.

KAYNAKÇA

Danıştay 3. Dairesi'nin 07.04.1987 tarih ve K. 1987/905 sayılı Kararı.
(çevrimiçi erişim) www.yaklasim.com.tr

**Danıştay 4. Dairesi'nin 08.06.1988 tarih ve K. 1988/2290 sayılı Ka-
rarı.** (çevrimiçi erişim) www.yaklasim.com.tr

**Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu'nun 06.04.1990 tarih ve K.
1990/31 sayılı Kararı.**(çevrimiçi erişim) www.yaklasim.com.tr

**Danıştay 3. Dairesi'nin 18.01.1989 tarih ve K. 1989/109 sayılı Kara-
rı.** (çevrimiçi erişim) www.yaklasim.com.tr

Karakoç, Yusuf (1997). **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil
Sistemi.** İzmir: DEÜ Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları.

Şükürü Kızılot, Zuhâl Kızılot (2008). **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları.**
Ankara: Yaklaşım Yayınları.

T.C. Yasalar (10.01.1961), **213 sayılı Vergi Usul Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete

T.C. Yasalar (06.01.1961), **193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete

T.C. Yasalar (11.12.1985), **3239 sayılı Kanun**, Ankara: Resmi Gazete

T.C. Yasalar (05.01.1999), **1999/1 sıra no.lu GVK İç Genelgesi**, Ankara. (çevrimiçi erişim) www.gib.gov.tr

T.C. Yasalar (18.02.1985), **3-2131-4-426/10337 sayılı Genel Yazı**, Ankara.(çevrimiçi erişim) www.yaklasim.com.tr

T.C. Yasalar (12.04.2000), **B.07.0.GEL.0.43/4309-517/16643 sayılı Özelge**, Ankara. (çevrimiçi erişim) www.yaklasim.com.tr

T.C. Yasalar (04.01.1999), **B.07.0.GEL.0.43/4309-459/10 sayılı Özelge**, Ankara. (çevrimiçi erişim) www.yaklasim.com.tr