

## SON GELİŞMELER IŞIĞINDA EMSAL KİRA BEDELİ ESASI

Bülent SEZGİN\*

### 1-GİRİŞ

Bilindiği üzere Vergi Hukukumuzda pek çok vergi güvenlik müessesesi bulunmaktadır. Söz konusu müesseselerden biri olan emsal kira bedeli esası, Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü maddesi ile düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre 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 veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, VUK'un servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.

Maddede yer alan "*Bedelsiz olarak başkalarının intifaina bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır.*" hükmünün Anayasa'ya aykırılık gerekçesiyle iptaline yönelik Anayasa Mahkemesi nezdinde açılan davanın reddedilmesinden sonra emsal kira bedeli uygulaması yeniden gündeme gelmiş ve tartışılmaya başlanmıştır.

Çalışmamızın takip eden bölümlerinde; söz konusu Anayasa Mahkemesi Kararı'na da değinerek, emsal kira bedeli esasına ilişkin açıklamalara, konuya ilişkin tereddüt edilen ve tartışmalı konulara yer verilecektir.

\* Vergi Denetmeni

## 2-EMSAL KİRA BEDELİ ESASI

### 2.1-Konuya İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Uygulama

Vergi mevzuatımızda yer alan vergi güvenlik müesseselerinden biri olan emsal kira bedeli esası GVK'nın 73'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre; 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 veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, VUK'un servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.

Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz: .

**i)** Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,

**ii)** Binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fûru ve kardeşlerden herbirinin ikametine 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.),

**iii)** Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi,

**vi)** Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda.

Emsal kira bedeli uygulamasına ilişkin yukarıda yer alan hüküm, esas itibariyle gayrimenkullerin bedelsiz olarak GVK'nın 73'üncü maddesinde belirtilenler dışındaki kişilerin kullanımına tahsis edilmesi veya kira bedelinin tespit edilememesi halleriyle muvazaalı olarak gerçek kira gelirinin altında beyanda bulunulması durumlarında vergi güvenlik müessesesi olarak kullanılmak amacıyla getirilmiştir.

Maddede yer alan vergi değeri, VUK'un 268'inci maddesiyle düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre vergi değeri, bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanunu'nun (EVK) 29'uncu maddesine göre tespit edilen değeridir. EVK'nın 29'uncu maddesine göre vergi değeri;

**a)** Arsa ve araziler için, VUK'un asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre,

**b)** Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31'inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle, hesaplanan bedeldir.

Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin VUK hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur.

GVK'nın 73'üncü maddesi ile EVK birbirine entegre edilerek bir tür vergi güvenlik müessesesi yaratılmak istenmiştir. Bu tür bağlamalar, uygulamada genel olarak hukuki sorunların ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Emlak vergisi değerleri tartışmalı bir tespite dayandığında, doğal olarak GVK'nın 73'üncü maddesinin uygulaması da yurttaş (mükellef) ile devlet arasında çok ciddi hukuki sorunlara yol açacaktır. (Erol, 2010, 24-5)

Örneğin; İstanbul Şişli 19 Mayıs Caddesi'nde, net alanı 140 metrekare olan bir dairenin, emlak vergisi asgari değeri, 1 milyon 300 bin liradır. Şimdi bu daireyi kiraya veren vatandaş, yıllık kira geliri olarak asgari 65 bin lira bildirmek zorunda. Bu da ayda 5 bin 500 lira kira demek. Aynı ev ikinci bodrum katta bile olsa, yine aynı kira istenecektir. (Kızılot, 2010, 13)

Emsal kira bedeli uygulaması, yukarıda da belirtildiği üzere bir vergi güvenlik müessesesidir. Gayrimenkul sermaye iratlarında gelirin elde edilmesi tahsil esasına bağlı olmasına rağmen, emsal kira bedeli uygulamasıy-

la bunun dışına çıkmıştır. Emsal kira bedeli uygulamasında herhangi bir tahsilat olmamasına veya emsaline nazaran daha az bir tahsilat olmasına rağmen kanunda belirtilen ölçüler içinde bir gayrimenkulden elde edilmesi gereken en az kira bedelinin tespiti söz konusudur. (BDK, 2009, 166)

Öte yandan Bakanlıkça yayınlanan 1999/1 sayılı GVK İç Genelgesi'nde, elde edilen gerçek kira gelirinin 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 gidilmeyeceği belirtilmiştir. Sözü edilen ispat veya tevsik işlemine ise, ancak beyan edilen kira gelirinin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin karinelerin bulunması veya vergi incelemeleri sırasında yetkililerce talep edilmesi durumunda başvurulmaktadır.

Dolayısıyla eğer mükellef, bir taşınmazını emsal kira bedelinin altında bir tutardan kiraya verdiğini kanıtlarsa, burada emsal kira bedeli ölçütü uygulanmaz.

Ancak, uygulamada vergi değerinin %5'inin altında kira geliri bildirimini içeren beyannameleri sistem kabul etmemektedir. Dolayısıyla her ne kadar anılan İç Genelge ile emsal kira bedelinin altında bir kira bedelinin beyan edilebilmesi öngörülmüş olsa da (ispat veya tevsik şartıyla) bu durumun fiilen uygulanabilirliği kalmamıştır. Bir başka ifade ile, vergi değerinin %5'inin altında kira geliri bildirimini içeren beyannamelerin "sistem"e girişi mümkün bulunmamaktadır. Şu halde 1999/1 sayılı GVK İç Genelgesi'nde yapılan açıklamalar hükümsüz hale gelmekte ve mükellefler emsal kira bedelinin altında kira geliri elde etseler bile bu yönde beyanname vermelerine imkân bulunmamaktadır. Buna rağmen henüz tüm gayrimenkullerin vergi değeri sisteme girilmemiş olduğundan ve gelir vergisi beyannamelerinde vergi değerinin yazılması için ayrılmış bölüm mükellefler tarafından öğrenilip doldurulduğundan, bazı gayrimenkuller için hâlâ emsal kira edelinin altında kira geliri beyan edilebilmektedir. Ancak açıktır ki bu durum, vergi değerinin beyannamenin ilgili bölümüne gerçeği yansıtmayacak şekilde düşük yazılmasıyla mümkün olacaktır. Beyannamede yanlış bilgiye yer vermenin iyi niyetli mükellefler açısından sakıncaları ise malumdur. Fiilen emsal kira bedelinin altında kira geliri elde edenlerin gerçek gelirlerini beyan edebilmek için böyle bir yola başvurmak zorunda kalmaları,

konuya ilişkin Maliye Bakanlığı tarafından bir açıklama yapılmasını gerekli kılmaktadır. Zira iyi niyetli mükellefler açısından, anılan İç Genelge’de yapılan açıklamalar çerçevesinde, emsal kira bedelinin altında kira geliri beyan edilebilmesine imkân verilmesi gerekmektedir. Veyahut söz konusu İç Genelge’nin yürürlükten kaldırıldığına ilişkin ikinci bir açıklama yapılarak konuya ilişkin tereddütler giderilmelidir.

Öte yandan Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan **Kira Geliri Elde Edenler İçin Beyanname Düzenleme Rehberi**’nde, yukarıda anılan İç Genelge’den bahsedilmemiş olması dikkat çekicidir. Dolayısıyla mükellefler, emsal kira bedelinin altında kiraya verdikleri gayrimenkuller için ne şekilde beyanda bulunacaklarına dair tereddüt yaşamaktadırlar. Bunlar, gerçek duruma uygun olarak emsal kira bedelinin altında bir kira tutarı beyan etmeleri ve bu nedenle vergi incelemesine tabi tutulmaları halinde, anılan İç Genelge kapsamında ispat veya tevsik şartlarını yerine getirerek cezalı tarhiyatı önleyebileceklerdir. Ancak tarhiyat yapılmasa dahi sadece vergi incelemesine tabi tutulmak, vergi idaresi tarafından konuya ilişkin bilgi alınmak üzere davet edilmek vb. durumların bile mükellefleri rahatsız edeceği kuşkusuzdur. Bunun yanında idarenin emek kaybı da değinilmesi gereken başka bir unsurdur.

## 2.2-Anayasa Mahkemesi Kararı

GVK’nın 73’üncü maddesinde yer alan “*Bedelsiz olarak başkalarının intifaina bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır.*” hükmünün Anayasa’ya aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline yönelik olarak açılan davaya ilişkin Yüce Mahkeme’nin verdiği 01.04.2010 tarih ve E:2008/110, K:2010/55 sayılı Karar aşağıdaki gibidir:

“... *Yasa koyucu, vergi yasalarında, vergi gelirlerinin güvencesi olan beyanların doğruluk derecesini saptamak ve mükellefin gerçek gelirin ulaşmak amacıyla vergi güvenlik müessesesi oluşturmaktadır. İtiraz konusu kural, mal ve hakların, 193 sayılı Yasa’nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen kişi ve durumlar dışında bedelsiz olarak başkalarının yararlanmasına bırakılmayacağı varsayımına dayanarak, vergi incelemeleri dışında da gerçek gelire ulaşabilmeyi sağlamak için getirilmiş bir vergi kontrol sistemidir. Bu nedenle itiraz konusu kuralda uygulanacak emsal*

*kira bedeli esas, maddede belirtilen şekilde hesaplanacak bir bedeli elde edilmiş gelir saymak suretiyle vergiye tâbi tutmaktadır. Bir vergi güvenlik müessesesi olan itiraz konusu kuralın, gerçek usulde vergilendirmeyi destekleyen bir araç olarak malî güce göre vergilendirme ilkesini gerçekleştirme amacına yönelik bir düzenleme olduğu anlaşılmaktadır.*

*Sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesi olan verginin malî güce göre alınması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının gerçekleşmesi, yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda bazı istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilerek gözetilmesi suretiyle mümkündür. Bu ilkeler gereğince yasalarda, sosyal, ekonomik, malî ve kültürel amaçlarla yer verilen istisna ve muafiyetlerle ayrı yükümlülükler belirlenmesi, söz konusu ilkelerin uygulamaya geçirilmesini sağlamaya yardımcı olup, bunların kapsamının belirlenmesi ise yasa koyucunun takdirine bağlıdır. Bu nedenle her ne kadar itiraz konusu kuralda, bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin bu mal ve hakların kirası sayılacağı düzenlenmiş ise de, malî güce göre vergilendirme ve sosyal devlet ilkeleri çerçevesinde, 193 sayılı Yasa'nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında emsal kira bedeli esasının istisna ve muafiyetlerine yer verilmiştir. Bu nedenle, bir vergi güvenlik önlemi olan ve istisna ve muafiyetleri Yasa'da belirtilen itiraz konusu kuralda malî güce göre vergilendirme ve sosyal devlet ilkelerine aykırılık yoktur.*

*Öte yandan, eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edilebilmesi için bir yasanın aynı hukuksal durumda olanlar arasında bir ayırım veya ayrıcalık yaratması gerekir. İtiraz konusu kural uyarınca öngörülen emsal kira bedeli esas, aynı hukuksal konumda olan tüm kişilere uygulanacağından eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz.*

*Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nın 2., 5., 10. ve 73. maddelerine aykırı değildir. İtirazın reddi gerekir."*

Görülebileceği üzere Yüce Mahkeme konuyu olayın gerçek mahiyetinden ziyade eşitlik ve adalet kavramları çerçevesinde değerlendirmiştir. Uygulamanın verginin malî güce göre alınması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının gerçekleşmesini esas alan vergi adaleti ilkesine aykırı olmadığına, ayrıca emsal kira bedeli esasının aynı hukuksal konumda olan tüm kişilere uygulanacağından eşitlik ilkesine de aykırılık oluşturmadığına hükmetmiştir.

Bunlar dışında Yüce Mahkeme; emsal kira bedeli esasını bir vergi güvenciliği müessesesi olarak kabul etmiş ve bunun gerçek usulde vergilendirmeyi destekleyen bir araç olduğunu, ayrıca uygulamanın mali güce göre vergilendirme ilkesini gerçekleştirme amacına yönelik bir düzenleme olduğunu belirtmiştir.

### 3-SONUÇ

Emsal kira bedeli esasında, kiraya verilen veyahut bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan gayrimenkullere ilişkin en az kira bedelinin tespiti söz konusudur. Gayrimenkul sermaye iratlarında gelirin elde edilmesi tahsil esasına bağlanmış olmasına rağmen, emsal kira bedeli uygulamasıyla bunun dışına çıkmış, herhangi bir tahsilat olmamasına veya emsaline nazaran daha az bir tahsilat olmasına rağmen kanunda belirtilen ölçüler içinde bir gayrimenkulden elde edilmesi öngörülen en az kira bedelinin tespit edilmiştir.

Uygulamanın düzenlendiği GVK'nın 73'üncü maddesinde yer alan "*Bedelsiz olarak başkalarının istifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır.*" şeklindeki hükmün iptaline yönelik Anayasa Mahkemesi nezdinde açılan dava Yüce Mahkeme tarafından reddedilmiş, böylelikle emsal kira bedeli uygulamasında Anayasa'ya bir aykırılık görülmemiştir.

Vergi İdaresi'nin sistemi, emsal kira bedeli tutarının altında kira geliri ihtiva eden beyannameleri kabul etmemektedir. Buna rağmen 1999/1 sayılı GVK İç Genelgesi'nde ispat ve tevsik şartıyla emsal kira bedelinin altında kira geliri ihtiva eden beyanname verilebileceği belirtilmiştir. Henüz tüm gayrimenkullerin vergi değeri sisteme girilmemiş olduğundan ve gelir vergisi beyannamelerinde vergi değerinin yazılması için ayrılmış bölüm mükellefler tarafından öğrenilip doldurulduğundan, bazı gayrimenkuller için hâlâ emsal kira edelinin altında kira geliri beyan edilebilmektedir. Ancak bu durumun sakıncaları malum olup emsal kira bedelinin altında kira geliri beyan edilebilmesine (fiilen böyle olmak kaydıyla) imkan verilmesi gerekmektedir. Veyahut söz konusu İç Genelge'nin yürürlükten kaldırıldığına ilişkin ikinci bir açıklama yapılarak konuya ilişkin tereddütler giderilmiştir.

Emsal kira bedeli esas, özünde vergi mantığı ve temel vergilendirme ilkeleriyle örtüşmekte olup asıl olarak hesaplanmış biçimi konusunda yeni yaklaşımlara ihtiyaç duyulmaktadır. (Kalkan, 2010, 156) Zira emlak vergisi değerleri tartışmalı bir tespite dayandığında, doğal olarak GVK'nın 73'üncü maddesinin uygulaması da yurttaş (mükellef) ile devlet arasında çok ciddi hukuki sorunlara yol açacaktır.

Kanun Koyucu'nun; gayrimenkullerin emsal kira bedellerinin tespitinde kilit rol oynayan emlak vergisi değerinin belirlenmesine ilişkin düzenlemeden kaynaklanan sorunları ve VUK'un 3'üncü maddesinde yer alan “*vergilendirmede olayın gerçek mahiyetinin esas olduğu*” hükmünü dikkate alarak konuya ilişkin yeni bir düzenleme yapması faydalı olacaktır.

#### **KAYNAKÇA**

**Beyanname Düzenleme Kılavuzu (2009).** İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği Yayını.

Erol, Ahmet(2010). “Emsal Kira Bedeli Uygulaması”. **Yaklaşım Dergisi.** 212 (2010)

Kızılot, Şükrü. (02.06.2010) “Kiracıya ve Ev Sahibine Şok”. **Hürriyet Gazetesi.**

Kalkan, Tolga(2010). “Emsal Kira Bedeli Uygulaması ve Anayasa Mahkemesi Kararı” **Yaklaşım Dergisi.** 212 (2010)

T.C. Yasalar (06.01.1961). **193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.** Ankara: Resmî Gazete (10700)

T.C. Yasalar (10.01.1961). **213 sayılı Vergi Usul Kanunu.** Ankara: Resmî Gazete (10703)