

Emsal Kira Bedeli Esası

Azmi DEMİRCİ

Gelirler Genel Müdürlüğü

Daire Başkanı

GİRİŞ:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde tanımlanan gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesi “tahsil esası”na bağlanmış ve Kanunun 72 nci maddesinde, bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden ve aynen yapılan tahsilat, gayrimenkul sermaye iratlarında “gayrisafi hasılat” olarak tanımlanmış olmasına karşın; tahsil esasının istisnası ve bir vergi güvenlik müessesesi olarak, yine aynı Kanunun 73 üncü maddesinde “emsal kira bedeli esası” düzenlenmiştir.

Uygulamada sıkça tartışılan emsal kira bedeli esası, 3.6.1949 tarih ve 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile vergi sistemimize girmiş ve 50 yılı aşan bir sürede uygulama şansı bulmuş bir oto-kontrol sistemidir. 2361 ve 3239 sayılı Kanunlarla yapılan değişikliklerle bu günkü yapıya kavuşturulmuş; “vergi reformu” olarak sunulan 4369 sayılı Kanunla vergi sistemimizde yer alan birçok vergi güvenlik müessesesi (hayat standardı esası, asgari zirai kazanç esası, asgari zirai vergi vb) kaldırılmış olmasına rağmen, emsal kira bedeli esası korunmuştur.

Yazımızda öncelikle emsal kira bedeli konusundaki yasal düzenlemeler incelenecek, daha sonra ise yargı kararları ve idari görüşler çerçevesinde uygulama sorunları tartışılacaktır.

1. YASAL DÜZENLEMELER:

1.1. Emsal Kira Bedelinin Tanımı:

Emsal kira bedeli esasının düzenlendiği Gelir Vergisi Kanununun 73 ncü maddesi hükmüne göre; *“Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına 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.”*

Yapılan yasal düzenlemeden görüleceği üzere, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde tanımlanan mal ve hakların;

a-Kira bedellerinin, emsal kira bedelinden düşük olduğu veya,

b-Herhangi bir bedel alınmaksızın başkalarının intifasına bırakıldığı durumlarda, bir vergi güvenlik müessesesi olarak, emsal kira bedeli esasının uygulanacağı ve bu mal ve hakların kira bedeli olarak, kanuni ölçü olan emsal kira tutarlarının esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

Yine aynı maddede, emsal kira bedeli bina ve arazi ile diğer mal ve haklar için ayrı ayrı tanımlanmıştır.

1.1.1. Bina ve Arazide Emsal Kira Bedeli:

Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 1 inci bendinde gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesine konu olacak unsur olarak sayılan arazi ve binanın emsal kira bedeli, Kanunun 73 üncü maddesinde öncelikle yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce belirlenmiş kira tutarı olarak tanımlanmış; bu şekilde belirlenmiş bir kira tutarı bulunmuyorsa arazi ve binanın vergi değerinin % 5'inin emsal kira olarak dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

Kira mevzuatına göre yetkili makamların kira takdir veya tespiti ile yargı organlarının çeşitli nedenlerle kira belirlemesi istisnai durumlar olduğundan, bina ve arazide dikkate alınacak emsal kira bedeli tutarı, esas itibarıyla bina ve arazinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilen vergi değerinin % 5'idir.

Vergi değeri, Vergi Usul Kanununun 4369 sayılı Kanunla değiştirilen 268 inci maddesinde tanımlanmıştır. Madde hükmüne göre "*Vergi değeri, bina ve arazinin rayiç bedelidir.*" Aynı şekilde, Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinde de emlak vergisi matrahını oluşturan vergi değeri, emlak vergisinin konusuna giren bina ve arazinin rayiç değeri olarak tanımlanmış, maddenin devamında ise rayiç bedelin, binanın ve arazinin beyan tarihindeki normal alım satım bedeli olduğu hükme bağlanmıştır.

Belirtilen düzenlemelere göre, bina ve arazide emsal kira bedelinin tespitinde dikkate alınacak vergi değeri, bina ve arazinin emlak vergisi matrahı olup, bu tutarın % 5'i ilgili bina veya arazinin emsal kira tutarını oluşturmaktadır.

1.1.2. Diğer Mal ve Haklarda Emsal Kira Bedeli:

Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesine göre, bina ve arazi dışındaki mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin % 10'u; maliyet bedeli bilinmiyorsa Vergi Usul Kanununun servetleri değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen değerlerinin % 10'udur.

Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesine göre, bina ve arazi dışında gayrimenkul sermaye iradına (kira gelirlerine) konu teşkil edecek ve yukarıda belirtilen şekilde emsal kira tutarı hesaplanacak iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir:

- Maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,

- Voli mahalleri ve dalyanlar,

- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri,

- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,

- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (ihtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ve sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi

haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.),

-Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralananından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır),

- Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına veya tonajlarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,

- Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Bina ve arazi dışında, yukarıda gösterilen mal ve hakların kiraya verilmesinde hesaplanacak emsal kira tutarında esas alınacak değer; bu mal ve hakların iktisap edilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı (maliyet bedeli) olacak, bu değer bilinmiyorsa Vergi Usul Kanununun 292-297 nci maddelerinde düzenlenen "servetleri değerlendirme" hükümlerine göre tespit edilen değerler dikkate alınacaktır.

1.2. Emsal Kira Bedelinin Uygulanmayacağı Durumlar:

Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesinde sayılan hallerde, gayri menkul sermaye iradı sağlayan kıymetler (mal ve haklar) bedelsiz olarak başkasının yararlanmasına tahsis edilmiş olsa veya elde edilen kira geliri emsal kira gelirinden düşük olsa dahi emsal kira bedeli esası uygulanmaz. Kanunun belirlediği emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı haller aşağıdaki gibidir;

-Boş kalan gayrimenkullerin korunması amacıyla başkalarının ikametine bırakılması.

Örneğin yurtdışında çalışan ve yaz aylarında Türkiye'ye gelerek sahip olduğu konutu kullanan bir kişinin, bu konutu kış aylarında bakım ve muhafaza amacıyla herhangi bir kişinin oturmasına tahsis etmesi bu kapsamda değerlendirilir. Bu düzenlemeye göre, belirtilen gayrimenkulün mesken amacı dışında (işyeri gibi) kullanıma terk edilmesi hallerinde veya mesken olarak tahsis edilmiş olsa dahi muhafaza amacı taşımayan kullanımlarda emsal kira bedeli esası uygulanacaktır.

-Binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fûru ve kardeşlerden herbirinin ikametine birden fazla konut tahsisi edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.)

Üst soy ve alt soy yakınlar ile kardeşlere tahsis edilen birer konut için de emsal kira bedeli uygulanmayacak olup, tahsis edilen konutların emsal kira esası uygulanmayacak kişiler tarafından konut amacı dışında (işyeri gibi) kullanılması veya konut olarak kullanılsa dahi ikamet olarak kullanılmayıp geçici kullanıma tahsis edilmesi (yazlık gibi) veya üçüncü şahıslara kiralınması hallerinde ise emsal kira bedeli esasında uygulama yapılacaktır.

Usul, fûru veya kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmesi durumunda, bu konutlardan vergi değeri yüksek olana emsal kira bedeli uygulanmayacak, diğerlerine ise emsal kira bedeli uygulanacaktır.¹

-Emsal kira bedelinin uygulanmadığı diğer bir durum da, gayrimenkul sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesidir.

Diğer istisnalarda olduğu gibi bu istisna da binaların (ev veya daire) konut olarak kullanımıyla ilgilidir ve konutun akrabalarla paylaşılması veya bir kısmının akrabaların ikametine tahsis edilmesi

halinde geçerlidir. Akraba olmayan kişilere ev veya dairenin bir kısmının ikametgah olarak tahsis edilmesi halinde istisna uygulanmayacağı gibi, akraba olsa dahi ev veya dairenin konut amacı dışında paylaşılması veya bir kısmının konut amacı dışında kullanıma terk edilmesi hallerinde emsal kira bedeli hesaplanacaktır.

Yasal düzenlemede herhangi bir ayırım yapılmadığı için, bina sahibinin ev veya dairesini, kan bağı olan akrabalarıyla veya evlilik bağı ile oluşan akrabalarıyla ikametgah olarak paylaşmasının veya evinin bir kısmını bunların ikametgah olarak bunların kullanımına terk etmesinin, emsal kira uygulaması yönünden önemi bulunmamaktadır. Her iki durumda da emsal kira bedeli uygulanmayacaktır.

- Kanunun belirlediği emsal kira bedeli uygulanmayacak son durum ise, genel ve katma bütçeli daire ve idareler ile il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalardır.

Yukarıda açıklanan emsal kira bedeli uygulanmayacak ilk üç durum, tamamen binaların konut olarak kullanımı ve tahsisi ile ilgili olmasına rağmen, kamu kurum ve kuruluşlarıyla ilgili düzenlemede bu konuda herhangi bir belirleme yapılmamış ve kamu kurum ve kuruluşlarının her türlü kiralamalarında emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunun 73 üncü maddesinde emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı haller dört başlık altında belirlenmiş olmasına rağmen, izleyen bölümde açıklanacağı üzere, bazı özel kanunlarla yapılan düzenlemelerle emsal kira bedeli uygulanmasına sınırlama getirildiği gibi, müstekar hale gelen yargı kararlarıyla da, beyan edilen kira gelirinin doğru ve gerçek olduğunun ispat edilmesi halinde emsal kira bedeli esasında vergilendirme yapılamayacağı vurgulanmıştır.

2. UYGULAMA SORUNLARI:

Gelir Vergisi Kanununda yer alan düzenlemeler esas alınarak, emsal kira bedelinin tanımı ve uygulanamayacağı durumlar konusunda bir önceki bölümde yapılan açıklamalardan sonra, bu bölümde, emsal kira bedeli esasının uygulanmasında yaşanan sorunlar ile bu sorunların çözümü, yargı kararları ve vergi idaresinin görüşleri çerçevesinde incelenecektir.

2.1. Emsal Kira Bedeli Esası Gelir Vergisi Kanununda Belirtilmeyen Her Durumda Uygulanacak mıdır?

Yazımızın “1.2. Emsal Kira Bedelinin Uygulanmayacağı Durumlar” başlığını taşıyan bölümünde, Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesinde yapılan düzenlemeler esas alınarak emsal kira bedeli uygulamasına gidilmeyecek haller dört başlık altında incelenmiştir. Ancak, anılan bölümde de belirtildiği üzere, emsal kira bedeli uygulanmayacak durumlar Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesinde düzenlenen hususlardan ibaret olmayıp, gerek özel kanunlarda yapılan bazı düzenlemeler ve gerekse yargı kararları çerçevesinde oluşturulan idari açıklamalar, emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı durumları genişletmektedir.

Bu konudaki özel yasal düzenlemelerin en önemlisi, 18.5.1955 tarih ve 6570 sayılı “Gayrimenkul Kiraları Hakkında Kanun” a eklenen geçici 7 nci madde² hükmü ile yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi’ne götürülen ve Mahkeme tarafından Anayasa’ya uygun bulunan bu madde ile;

“Sözleşmelerde kararlaştırılan kira paraları 2000 yılında yıllık %25, 2001 yılında ise yıllık %10 oranında artırılabilir. Ancak, taşınmazın bulunduğu bölgede rayiç kira parasındaki artış bu oranların altında ise bu oranlar uygulanmaz.

Kira parasının yabancı para veya kıymetli madene endeksli olarak belirlendiği sözleşmelerde ayrıca yıllık artış uygulanmaz.

Kira parasının artış sınırlarının aşılması amacıyla yeniden kira sözleşmesi yapılmaz.

Kira tespit davalarında da yukarıdaki sınırlamalara uyulur.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Temel gerekçesi Kanunun yasalaştığı dönemi de içeren üç yıllık “ekonomik istikrar politikası” ve enflasyon oranını düşürme hedefleriyle uyumlu bir kira artış trendi sağlamak olan bu düzenleme; Şubat 2001 de başlayan ve halen de devam eden ekonomik kriz nedeniyle gerekçesini kaybederek, Türk Lirası üzerinden sözleşme yapan ve bu düzenlemeye uygun davranan gayrimenkul sahiplerinin mağduriyetine sebebiyet verdiği gibi, Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesinde yapılan emsal kira bedeli uygulamasıyla da çelişmektedir. Şöyle ki; daha önce açıklandığı üzere, arazi ve binanın emsal kira bedeli, Kanunun 73 üncü maddesinde esas olarak yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce belirlenmiş kira tutarı olarak tanımlanmış; bu şekilde belirlenmiş bir kira tutarı bulunmuyorsa arazi ve binanın vergi değerinin % 5’inin emsal kira olarak dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

Bina ve arazinin emsal kira bedelinin hesaplanmasında esas olarak vergi değeri dikkate alınmakta ve Vergi Usul Kanunu ile Emlak Vergisi Kanundaki bu konudaki düzenlemelere göre, bina ve arazide emsal kira bedelinin tespitinde dikkate alınacak vergi değeri, bina ve arazinin emlak vergisi matrahı olmaktadır. Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin son fıkrasında ise, genel beyan dönemini veya vergi değerini tadil eden sebeplerin mevcudiyeti halinde, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıllarda emlak vergisi matrahının, her yıl, bir önceki yıl matrahının Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle bulunacağı hükme bağlanmıştır.

Bu düzenlemelere göre , Gayrimenkul Kiraları Hakkında Kanuna eklenen geçici 7 nci madde hükmüne uygun olarak, 2000 yılında kira bedelini azami %25 oranında artırabilen bir gayrimenkul sahibinin, emsal kira bedeli hesaplamasına esas teşkil edecek gayrimenkulünün vergi değeri, yine aynı yıl için tespit edilen %56³ yeniden değerlendirme oranı kadar artacaktır. Bu durum ise, 2000 yılında tahsil edilecek gerçek kira bedelinin, yine aynı yılda hesaplanacak emsal kira bedelinden daha düşük olması sonucunu doğuracaktır. Bu durumdaki yükümlü adına emsal kira tutarı esas alınarak gelir vergisi tarhiyatı yapılması hukuka uygun olmayacaktır. Zira, yükümlünün durumu Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesinde belirtilen emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı hallerle açıklanamayacak olmakla birlikte, tamamen özel bir yasal düzenlemeye uyulmuş olması nedeniyle emsal kiradan daha az kira geliri elde edilmiştir. Bu nedenle, belirtilen durumun da, Gelir Vergisi Kanununda belirtilmemiş olmakla birlikte, emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı hallerden birisi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan, birçok yargı kararında ve bu yargı kararları çerçevesinde verilen idari görüşlerde, beyan edilen kira gelirinin doğru ve gerçek olduğunun ispatı halinde emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı belirtilmiştir. Konu ile ilgili bazı yargı kararlarının özeti aşağıdaki gibidir:

- “Beyan edilen kiranın tespitinin olanaksız ve güç olduğu hallerde emsal kira uygulaması söz konusu olacaktır. Nitekim maddede (GVK md.73) bedelsiz olarak başkalarının intifaina bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin bu mal ve hakların kirası olacağı yönündeki hüküm bu görüşü doğrulamaktadır.

Bu duruma göre, ancak beyan edilen kira gelirinin doğru ve gerçek olduğunun ispatı halinde emsal kira bedeli esas uygulanmayacak, gerçek gelir üzerinden vergi ödenecek, ispat edilememesi halinde ise, emsal kira uygulanarak emsal kira bedeli üzerinden vergi ödenmesi gerekecektir.

Söz konusu yasal düzenleme nedeniyle, elde edilen kira gelirin gerçekte olduğu ispatı bunu ileri süren yükümlüye düşmektedir.....⁴

- “.....Elde edilen kira gelirin gerçekte olduğu ispatı ise bunu ileri süren yükümlüye düşmektedir. Vergi Dairesinin beyan edilen kiranın daha fazla kira elde edildiği yolunda bir tespit zorunluluğu bulunmamaktadır.....⁵

- “Emsal kira bedeli esas, elde edilmesi beklenen kiranın, vergi değeri yoluyla hesaplanarak önceden belli edilmesi gibi bir varsayıma dayanmaktadır.

Gelirin gerçekte ve safi tutarıyla vergilendirilmesi ilkesini esas alan sistemimizin, ticari ve tarımsal kazançlar için de benzeri ölçüler getirdiği bilinmektedir. Ortalama kar haddi, asgari gayrisafi hasılat, asgari zirai kazanç esasları da belli nitelik ve kapasitelere sahip işletmeden beklenen gayrisafi kazançların önceden belli edilmesinden ibarettir.

Anılan varsayımlar karşısında ticari ve sosyal yaşamın gerçeklerinin dışlanamayacağının bilincinde olan yasa yapıcı, vergi denetim aracı olarak kullanılan esasları mutlak saymamış ve yükümlülerin, ölçülere ulaşamayış nedenlerini açıklama ve kanıtlama olanaklarının bulunduğunu da kabul etmiştir.

Her ne kadar emsal kira bedeli esasını öngören 73 üncü maddede vergi değerinin yüzde yedisinin altında beyanda bulunan yükümlülerin buna ilişkin haklı nedenler getirebilecekleri belirtilmemişse de, madde devamında emsal kira bedelinin uygulanmayacağı hallerin belirtilmesi, gayrimenkul sermaye iradının elde etme koşuluna bağlanması ve bu müessesenin yapısı gereği yukarıda belirtilen yasal ölçülerden olması gibi nedenlerle, emsal kira bedeli esas ile mutlak bir kural getirilmiş olduğu düşünülemez.

Bu nitelikleriyle vergi idaresinin elinde bir denetim aracı olarak bulunan emsal kira bedeli esas, bu esasa göre beyanı gerekenden daha düşük beyanda bulunan yükümlülerin beyan ettikleri gelirin gerçekte ve doğru olduğu yolundaki kanıtlarına da açıktır. Bu nedenle, tüm yasal ölçülerin uygulandığı hallerde olduğu gibi vergi değerinin yüzde yedisinin altında beyanda bulunan yükümlü, beyanının gerçeğe uygun olduğunu kanıtlama yükü altındadır.....⁶

Karar özetlerinden görüleceği üzere, yargı organları, Gelir Vergisi Kanununun 1, 2 ve 70 inci maddelerinde yer alan hükümlerden hareketle gayrimenkul sermaye iradında, tahsil edilen gerçek tutarların vergilendirmeye esas alınacağını, ancak, bir vergi güvenlik müessesesi olarak düzenlenen emsal kira bedeli tutarının altında kira geliri elde edildiğinin iddia edilmesi halinde ise, bu durumun yükümlüler tarafından ispat edilmesi gerektiğini, vergi idaresinin emsal kira tutarının elde edildiğini ispatlamasına gerek bulunmadığını kabul etmişlerdir. Söz konusu kararlar ile, emsal kira bedeli esasının bir vergi güvenlik ve denetim aracı olarak kullanılması vurgulandığı gibi, Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinde düzenlenen “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçekte mahiyeti esastır.” hükmünün de altı çizilmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın bu konudaki eski görüşü,⁷ kiraya verilen mal ve hakların fiilen tahsil edilen veya elde edilen kira bedeli, emsal kira bedelinden düşük olduğu her durumda, emsal kira bedeline göre vergilendirme yapılacağı yönünde iken; bu görüş değiştirilmiş ve yargı kararları ile uyumlu hale getirilmiştir. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün 5.1.1999 tarih 1999/1 sıra no.lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi ile yapılan açıklama aşağıdaki gibidir:

“.... Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesinde “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." hükmüne yer verilmiştir.

Emsal kira bedeli uygulamasına ilişkin bu hüküm, esas itibariyle gayrimenkullerin bedelsiz olarak Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesinde belirtilenler dışındaki kişilerin kullanımına tahsis edilmesi veya kira bedelinin tespit edilememesi halleri ile muvazaalı olarak gerçek kira gelirinin altında beyanda bulunulması durumlarında vergi güvenlik müessesesi olarak kullanılmak amacıyla getirilmiştir.

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

Yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, gerek yargı kararlarında ve gerekse Maliye Bakanlığı tarafından verilen görüşlerde, emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı durumlar Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesinde açıklanan hallerle sınırlı olarak kabul edilmemiş; kira gelirinin doğru ve gerçek tutarı ile beyan edildiğinin yükümlülerce belgelendirilmesi ve ispatlanması durumunda da emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı kabul edilmiştir.

1.2. Emsal Kira Bedeli Gayrisafi Kira Hasılatını mı? Vergi Matrahını mı? İfade Eder:

Emsal kira bedeli esası ile ilgili olarak uygulamada tartışılan bir başka konu da, kanuni ölçü olarak belirlenen emsal kira bedelinin gayrimenkul sermaye iradı sahibi tarafından beyan edilecek matrah mı? gayrisafi irat mı ? olduğu konusudur.

Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesinde yapılan düzenlemede yer alan *"Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının istifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır."* ibaresinden çıkan sonuç, emsal kira tutarının gayrimenkul sermaye iradının gayrisafi tutarını ifade ettiğidir. Bu şekildeki yasal düzenlemede, diğer vergi güvenlik müesseselerinden olan "hayat standardı esasında" olduğu gibi asgari bir matrah değil, asgari olarak elde edildiği varsayılan bir gayrisafi irat (hasılat) belirlenmiştir.

Belirtilen bu nedenle, emsal kira bedeli esasının uygulandığı durumlarda, vergilendirilecek safi irada ulaşmak için, belirlenen emsal kira bedelinden, Gelir Vergisi Kanununun 74 üncü maddesinde yapılan düzenlemeler çerçevesinde gerçek veya götürü gider tutarlarının indirilmesi olanaklıdır.

Diğer yandan, yukarıda açıklandığı üzere, emsal kira bedelinin gayrisafi irat sayılması nedeniyle, Gelir Vergisi Kanununun 21 inci maddesinde hükme bağlanan istisna da (koşullarının varlığı halinde) emsal kira bedelinden indirilebilecektir. Ancak, anılan maddede hükmüne göre, bu istisnadan yararlanmak için; gayrimenkulün konut olarak kiraya verilmiş olması, ticari, zirai ve mesleki kazanç nedeniyle yıllık beyanname verilmemesi şart olduğu gibi, istisnanın uygulanacağı emsal kira bedelinin yükümlü tarafından beyan edilmiş olması gerekir. Çünkü, Gelir Vergisi Kanununun 21 inci maddesine göre, istisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisna uygulanmaz. Bu nedenle, emsal kira bedelinin altında gayrisafi irat beyanında bulunan bir yükümlünün beyanının emsal kira bedeline yükseltilmesi ve tarhiyatın emsal kira bedeli esas alınarak yapılması durumunda istisna haddi üzerinde elde edilen hasılatın eksik beyan edildiği kabul edilecektir.

2.3. Emsal Kira Bedeli Tevkifata Tabi midir?

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde; Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin, aynı maddenin bentlerinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben tevkifat yapmaya zorunlu oldukları hükme bağlanmıştır.

Aynı maddenin 5/a bendinde ise, anılan Kanunun 70 inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığında yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkif edileceği hükme bağlanmış; 20.12.1996 tarih ve 96/8955 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1.1.1997 tarihinden itibaren söz konusu ödemelerden yapılacak tevkifat oranı %20 olarak tespit edilmiştir.

Belirtilen bu noktada, emsal kira bedeli esasının uygulandığı durumlarda, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde yazılı mal ve hakları kiralayanların 94 üncü maddede tevkifat yapmakla yükümlü sayılanlardan olması durumunda, gelir vergisi tevkifatı yapıp yapmayacakları hususu önem arz etmektedir.

Yukarıda yer alan bölümlerde de açıklandığı üzere, emsal kira bedeli esas uygulaması, mal veya hakları kiraya verenlerin gelirinin kavranmasına yönelik bir vergi güvenlik müessesesidir ve elde edilmesi beklenen kiranın, çoğunlukla vergi değeri esas alınarak hesaplanmasına dayanan varsayımsal bir uygulamadır. Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde hükme bağlanan tevkifat uygulaması ise, Kanunda sayılan ödemelerin nakden veya hesaben yapılması nedeniyle öngörülen bir düzenlemedir. Belirtilen bu nedenle, emsal kira esasına göre gayrimenkul sermaye iradının gayrisafi tutarı tespit edilse dahi, kiracı tarafından nakden veya hesaben herhangi bir ödeme yapılmaması halinde (örneğin mal veya hakkın bedelsiz olarak kiracının intifasına terk edilmesi) tevkifat yapılmayacak; kiracı tarafından nakden veya hesaben bir kira ödenmiş olmasına rağmen ödenen kiranın emsal kiranın altında kalmış olması nedeniyle emsal kira bedelinin uygulanması halinde ise, emsal kira tutarı değil hesaben veya nakden ödenen kira tutarı tevkifata esas alınacaktır.

Bu konuda belirtilmesi gereken bir başka husus da, emsal kira bedeli esasının kira geliri elde edenler bakımından tanımlanmış olması ve böyle bir düzenlemenin kiracıların vergi durumları ile yükümlülüklerine etkisinin bulunmamasıdır. Yani, yukarıda da belirtildiği üzere, kiraya veren yönünden emsal kira esas uygulansa da, nakden veya hesaben herhangi bir ödeme yapmayan kiracının bu tutar için tevkifat sorumluluğu bulunmadığı gibi, belirtilen kiracının emsal kira bedelini yasal kayıtlarına gider olarak intikal ettirmesine de olanak bulunmamaktadır. Açıktır ki, emsal kira bedelinin altında ödeme yapan kiracıların tevkifat yapmakla sorumlu oldukları ve aynı şekilde gider kaydedebilecekleri tutarlar da, nakden veya hesaben ödedikleri tutarlar olacaktır.

Dipnotlar

2 18.2.2000 tarih ve 23968 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4531 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle eklenmiştir.

3 8.12.2000 tarih ve 24254 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 288 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

4 Danıştay 3. Daire E. 1987/2202, K. 1998/521 ve E. 1987/1802, K. 1998/1194 sayılı kararları

5 Danıştay 3. Daire E. 1988/2428, K. 1989/109 sayılı kararı

6 Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu E. 1989/196, K. 1990/31 sayılı kararı.

7 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün 18.2.1985 tarih ve 3-2131-4-426/10337 sayılı Genel Yazısı

