

Niyazi ÖZPEHRİZ

İŞLETMEDEN ÇEKİLEN GAYRİMENKULLERİN EMSAL BEDELİ HANGİ ESASA GÖRE BELİRLENMELİDİR?

I. Giriş

İşletme sahipleri ticari hayatın bir gereği olarak; bazen kendilerinin, eşlerinin yada çocuklarının kullanımları için işletmelerinden gayrimenkul çekebilmektedirler. G.V.K'nın 41. maddesinin birinci bendinde teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerlerin gider olarak kabul edilmeyeceği, alınan sair değerlerin emsal bedeli ile değerlendirilerek kazançta eklenmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

V.U.K'un 267. maddesinde ise emsal bedelin sırasıyla ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasına göre yani takdir komisyonunca belirlenmesi hükme bağlanmış, bu üç esas sıralamaya konularak bu sıralamaya uyulması zorunlu kılınmıştır.

İşletme sahibi ile eşinin ve çocuklarının, işletmeden çektikleri gayrimenkullerin emsal bedelinin tespitinin V.U.K'un 267. maddesinde belirtilen hangi esasa göre tespit edileceği öteden beri tartışma konusu yapılmaktadır. Yazımızın ilerleyen bölümlerinde konu; vergi mevzuatı çerçevesinde, vergi idaresinin görüşü ve yargı kararları ışığında ayrıntılı olarak ele alınacak, son yıllarda verilen yargı kararlarındaki değişime vurgu yapılacaktır.

II. Yasal Açıklamalar

G.V.K'nın 41. maddesinin birinci bendinde, teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerlerin gider olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiş, aynen alınan değerlerin emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunacağı hükme bağlanmıştır.

V.U.K'un 267. maddesinde ise emsal bedeli, “*gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer*” şeklinde tanımlanmış ve emsal bedeli esasları sıralanmıştır. Buna göre emsal bedeli aşağıdaki sıra izlenerek tespit edilecektir.

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

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli biliniyor veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belirler.

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir.

Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

III. İşletmeden Çekilen Gayrimenkullerin Emsal Bedelinin Tespitine İlişkin Görüşler

İşletmeden çekilen gayrimenkullerin emsal bedelinin, birinci sıraya yani ortalama fiyat esasına göre belirlenmesinin mümkün olmadığı açıktır. Bu usulde değerlendirme, daha çok mükellef tarafından kendi defter ve belgelerindeki satışlara göre yapılmakta olup, ancak aynı cins ve neviden mallar için uygulanabilir. Mesela un, şeker, buğday gibi misli nitelikteki yani biri diğerinin aynı özellikteki mallar için uygulanabilir. Birbirinden özellikleri itibariyle farklı olan malların doğal olarak fiyatları da farklı olacağı için bu malların emsal bedellerinin tespiti ortalama fiyat esasına göre belirlenemez. Nitelikleri aynı bile olsa mükellef tarafından fiyat farklılaştırması varsa emsal bedelin tespitinde ortalama fiyat esasını uygulamaz. Aynı binada büyüklükleri ve özellikleri tamamen aynı olan iki dairenin fiyatı birbirinden çok farklı olabilmektedir. Bunun sebebi dairelerin baktığı yön yada bulundukları kat v.b. olabilir. Örneğin zemin kattaki dairenin fiyatı aynı binada aynı özelliklerde orta kattaki dairenin fiyatından doğal olarak daha düşük olacaktır. Buna göre zemin kattaki dairenin emsal bedelinin tespiti için orta kattaki dairenin fiyatının dikkate alınması çok gerçekçi olmayacaktır. Nitekim yargı kararları da bu yöndedir. Danıştay Onbirinci Dairesi;

“Yapılan bir binada yer alan bağımsız bölümlerin değerlerinin, binanın bulunduğu semt, bağımsız bölümlerin bina içindeki konumları bir başka deyişle bulundukları katlar ve cepheleri, güneş alıp almadıkları, manzaralı olup olmadıkları ve benzeri faktörlere göre farklılıklar gösterdiği açıktır.

Olayda satılan dairelerin emsal değerlerinin tespitinde ortalama fiyat esasına göre değerlendirme yapılabilmesi için aynı cins ve nev'i malların bulunması ve yasa hükmünde belirtilen diğer şartların gerçekleşmesine bağlı olup, gayrimenkullerin büyük bir kısmı misli mal niteliğinde olmaması ve aynı binadaki bağımsız bölümlerin birisi hariç bina inşaat halinde iken 1992, 1993 ve 1994 yıllarında satılmış olması nedeniyle bu satışların tutarlarına göre ortalama fiyat esasının uygulanması mümkün değildir.” şeklinde karar vermiştir.¹

Asıl tartışma konusu, maliyet bedeli belli olan bir gayrimenkulun emsal bedelinin tespitinin maliyet bedeli esasına göre mi yoksa takdir esasına göre mi yapılacağı noktasındadır. Bu konudaki görüşler esas olarak ikiye ayrılmakta olup aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

A) Gayrimenkullerin Emsal Bedelinin Maliyet Bedeli Esasına Göre Tespit Edilmesi Gerekliğini Savunan Görüş :

İşletmeden çekilen gayrimenkullerin maliyet bedeli biliniyorsa emsal bedelin mutlaka maliyet bedeli esasına göre tespit edilmesi gerektiğini savunanların en önemli gerekçesi emsal bedel tespitini düzenleyen V.U.K'un 267. maddesinin lafzıdır. Bu görüşe göre yasal açıklamalar kısmında belirttiğimiz üzere G.V.K'nın 41. maddesinin birinci bendinde işletmeden çekilen gayrimenkullerin emsal bedelle değerlendirileceği ve kazanca ekleneceği

¹ Danıştay Onbirinci Daire'nin E:1998/2359, K:1999/3571 sayılı ve 26.06.2001 tarihli kararı

hükme bağlanmış, emsal bedelin tespitini düzenleyen V.U.K'un 267. maddesinde ise emsal bedel tespiti için üç sıra belirlenmiş olup bu sıralamaya uyulması zorunlu kılınmıştır. V.U.K'un 3. maddesinde ise vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantılarının göz önünde tutularak uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre V.U.K'un 267. maddesinin lafzı açık olup, emsal bedel tespitinde mutlaka bu sıralamaya uyulması, bir önceki sıraya göre emsal bedel tespiti mümkün değilse ancak o zaman bir sonraki sıraya geçilmesi gerekir.

Bu konuda önceki yıllarda verilmiş olan yargı kararlarının büyük kısmı bu görüşün tam tersi yönde kararlar iken, son yıllarda verilen yargı kararları bu görüşü destekler nitelikte oluşmaya başlamıştır. Yazımızın da asıl amacı bu duruma vurgu yapmaktır. Son yıllarda verilmiş yargı kararlarından bazıları aşağıdaki gibidir.

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu;

“213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Değerleme” başlıklı Üçüncü Kitabının İktisadi Kıymet Değerleriyle İlgili” Değerleme Esasları” başlıklı Birinci Kısım Birinci Bölümünde yer alan 267 nci maddede “emsal bedel” i gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen yahut doğru olarak saptanamayan bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline göre taşıyacağı değer olarak tanımlanmış, maddede, emsal bedelin sıra ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esası yoluyla saptanması öngörülmüştür.

Davacının inşaatını bitirdiği binanın bağımsız bölümlerinden birini oğlu adına düşük bedelle fatura düzenleyerek işletmeden çektiğinden bahisle takdir komisyonunca takdir esasına göre saptanan emsal değer esas alınarak tarhiyat yapılmış ise de, inceleme raporunda davacı tarafından işletmeden çekilen bağımsız bölümün maliyet bedeline yönelik bir eleştiri getirilmemiştir.

Maliyet bedeli bilinen gayrimenkulun emsal bedelinin Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci sırasında belirtilen maliyet bedeli esasına göre tespiti mümkün olduğundan, doğrudan bir sonraki sırada yer alan takdir esasının esas alınması suretiyle yapılan tarhiyatın kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi kararında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.” yönünde karar vermiştir.²

Danıştay Üçüncü Daire;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinin (1) işaretli bendinde; teşebbüs sahibi ile eş ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar ile aynen aldıkları değerlerin gider olarak indirilmesi kabul edilmemiş, parantez içi hükümle de aynen alınan bu değerlerin emsal bedeli ile değerlendirilerek, teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunacağı kurala bağlanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Değerleme” başlıklı Üçüncü Kitabının İktisadi Kıymet Değerleriyle ilgili “Değerleme Esasları” başlıklı Birinci Kısım Birinci Bölümünde yer alan 267'nci maddesinde ise emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlandıktan sonra emsal bedelin sırası ile ortalama

² Vergi Dava Daireleri'nin E: 2004/31, K: 2004/76 sayılı ve 25.06.2004 tarihli kararı

fiyat esası, maliyet bedeli esas ve takdir esasına göre tayin olunacağı belirtilmiş, emsal bedelin saptanmasında bu sıralamaya uyulması zorunluluğu getirilmiştir.

Birinci sıradaki ortalama fiyat esasına göre değerlendirme yapılabilmesi için aylık satış miktarının emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25 den az olmaması koşulunun gerçekleşmesi gerektiğinden olayda bu koşul gerçekleşmemiştir. İkinci sıradaki maliyet bedeli esasında ise emsal bedeli belli edilecek malın maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa bu takdirde mükellefin, bu maliyet bedeline toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini belli edeceği öngörülmüştür. Gerçek maliyetin belirlenememesi halinde ise emsal bedelin üçüncü sırada yer alan takdir esasına göre tespit edilmesi yoluna gidilmesi gerekmektedir.

27.5.1994 tarihinde 1,5 milyara arazi satın aldıktan sonra 1.8.1994 tarihinde mükellefiyet tesis ettiren davacının özel parselasyona tabi tuttuğu bu araziyi her biri 250 m2'den oluşan 58 parsel ayırdığı, bu parsellerden üçünü satış bedelinin bir kısmını avans şeklinde alarak 3. şahıslara sattıktan sonra imar izni alamadığı, resmi parselasyon yaptıramadığı için satıştan vazgeçildiği, resmi parselasyon çalışmalarının devam ettiği dosya içeriğinden anlaşılmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinin 2'nci fıkrasının 6'ncı bendinde yer alan; satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin kanunda öngörülen süre içerisinde parsellenerek satılmasından elde edilen kazançta değil, bu amaca yönelik olarak iktisap olunan ve her ne kadar kayıtlara alınmamış olsa da işletmeye dahil bulunan taşınmazın işi terk tarihi itibarıyla teşebbüs sahibi tarafından işletmeden çekilmesine dayanan uyuşmazlığın; emsal bedel değerlemesi hükümlerine göre çözümlenmesi gerekmektedir. Teşebbüs sahibi olan davacının işletmeden çekmesi nedeniyle emsal bedelinin tespiti gereken taşınmazın maliyet bedeli ile ilgili olarak inceleme elemanı tarafından bir eleştiri yapılmadığından vergi mahkemesince maliyet bedeli esasından hareketle emsal bedelin tespit edilmesi ve sonucuna göre karar verilmesi gerekirken cezalı tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.³

Yine Danıştay Üçüncü Daire;

“Emsal bedeli belirlenirken ortalama fiyat ve maliyet bedeli uygulanmadan, doğrudan takdir esasının uygulanması ancak dairelerinin maliyetinin davacının defter ve belgelerinden tespit edildiğinin de sabit olduğu, vergi kanunlarında maliyet bedeline yeniden değerlendirme oranı uygulanamayacağına ilişkin, defter kayıtlarındaki maliyet bedeli ile dairelerin faturalardaki satış bedelleri karşılaştırılarak bir değerlendirme yapılması gerekirken bu yola gidilmeden olayla ilgisi bulunmayan emlak komisyoncusu ifadeleri ve nitelikleri konumu farklı dairelerin emsal alınmasında ve takdir komisyonunca somut veriler ortaya konulmadan emsal bedel tespitinde kanuna uygunluk görülmemiştir.”⁴ yönünde karar vermiştir.

Yukarıdaki kararlarda açıkça görüleceği üzere yargı, son yıllarda verdiği kararlarda VUK'un 267. maddesinin açık olduğu, bu maddedeki sıralamaya uyulması gerektiği, gayrimenkulun maliyet bedeli belli iken maliyet bedeline ilişkin bir eleştiri (maliyetin şişirildiği, muvazaa olduğu v.b.) yapılmadığı sürece gayrimenkullerin emsal bedelinin maliyet bedeli esasına göre belirlenmesi gerektiğine hükmetmektedir.

³ Danıştay Üçüncü Dairesi'nin E: 2001/3537, K: 2004/306 sayılı ve 11.02.2004 günlü kararı

⁴ Danıştay Üçüncü Dairesi'nin E: 2000/230, K: 2001/2553 sayılı ve 26.06.2001 günlü kararı

B) Gayrimenkullerin Emsal Bedelinin, Maliyet Bedeli Bilinse Dahi Mutlaka Takdir Esasına Göre Takdir Komisyonunca Tespit Edilmesi Gerektiğini Savunan Görüş :

Bizim de katıldığımız, aynı zamanda vergi idaresinin de savunduğu ve uygulamayı bu yönde yaptığı görüşe göre, işletmeden çekilen gayrimenkullerin emsal bedeli mutlaka takdir usulüne göre yani takdir komisyonunca belirlenmelidir. Buna göre, gayrimenkulün maliyet bedelinin belli olması durumunda dahi emsal bedelin maliyet bedeli esasına göre tespiti mümkün değildir.

V.U.K'un 267. maddesinde emsal bedel, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmıştır. Tanımın lafzına baktığımızda *“değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer”* ifadesinden kanun koyucunun emsal bedelin aslında rayiç bedele yakın bir bedel olmasını arzuladığını görüyoruz.

Emsal bedelin belirlenmesi bir sıralamaya konulmuş ve bu sıralamaya uyulması istenmiştir. Emsal bedelin tespitinin öncelikle birinci sıra yöntem olan ortalama fiyat esasına göre yapılması gerekmektedir. Bu mümkün değilse ikinci sıra yöntem olan maliyet bedeli esasına göre emsal bedelin tespiti yapılmalıdır. Yukarıda bahsedildiği gibi maliyet bedeli esasında, maliyet bedeline perakende satışlar için % 10, toptan satışlar için ise % 05 oranında ilave yapılmak suretiyle gayrimenkulün emsal bedeli bulunmaktadır. Kanun koyucu, işletmedeki kıymetlerin toptan satışında % 5 perakende satışında % 10 kar marjı olduğundan hareketle böyle bir ilavenin iktisadi kıymetin emsal bedelini vereceğini kabul etmektedir.⁵ Ancak gayrimenkullerde maliyet bedeline yukarıdaki oranların ilave edilmesi suretiyle emsal bedelin tespiti, bizi emsal bedelin tanımında yer alan ve değerlendirme gününde satılması halinde ne kadar edeceğini belirten rayiç bedelden uzaklaştırabilecektir. Çünkü ülkemizde gayrimenkullerin piyasa fiyatını belirleyen iki önemli etken vardır. Bunlardan birincisi son yıllara kadar yüksek düzeyde seyreden enflasyon oranları, ikincisi ise ülkemizde gayrimenkulün bir yatırım aracı olarak görülmesi nedeniyle rant kazancına yönelik fiyat artışlarıdır. Bu iki önemli sebepten dolayı gayrimenkullerin emsal bedelinin tespitinin maliyet bedeli esasına göre yapılması gayrimenkulün emsal bedelini rayiç değerinden uzaklaştıracaktır. Dolayısıyla bize göre gayrimenkullerde emsal bedel tespitinin maliyet bedeli esasına göre yapılması mümkün değildir. Vergi idaresinin görüşü ve uygulaması da bu yöndedir.

Yargı önceki yıllarda bu görüşe paralel nitelikte, gayrimenkullerin emsal bedelinin tespitinde maliyet bedeli esasının uygulanamayacağı doğrudan takdir esasının uygulanması gerektiği yönünde kararlar vermekteydi. Ancak önceki görüşü anlatırken bazı karar özetlerini verdiğimiz üzere, son yıllarda yargının bu görüşü değiştirmeye başlamış, gayrimenkullerin emsal bedelinin tespitinde maliyet bedeli biliniyorsa öncelikle maliyet esasına göre belirlenmesi gerektiği yönünde kararlar vermeye başlamıştır. Yargının önceki yıllarda verdiği kararlarından bazıları aşağıdaki gibidir.

⁵ Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2003, s. 670

Danıştay Yedinci Daire;

“Dosyanın incelenmesinden; gayrimenkul inşa ve satım işi ile iştigal eden davacının, 1994 takvim yılında işletmeden çektiği bir adet iş yeri için beyan ettiği değerın takdir komisyonunca belirlenen emsal değere nazaran düşük olduğundan, işletmeden çekilen 150 metrekaresinin altındaki dört adet daire için yüklenilen ve inşaat maliyet hesabına katılması gereken katma değer vergisinin indirim konusu yapıldığından bahisle katma değer vergisi tarh edilip, kaçakçılık cezası kesildiği; anılan işlemin iptali yolundaki vergi mahkemesi kararının, işletmeden çekilen iş yeri dolayısıyla yapılan cezalı tarhiyata ilişkin hüküm fıkrasının, Danıştay Onbirinci Dairesince; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesinde emsal bedelin belirlenmesinde, ilk önce ortalama fiyat esası yönteminin; bu yönteme göre belirlenememesi durumunda, maliyet bedeli esası yönteminin; bu yönteme göre de, belirlenememesi durumunda son sıradaki takdir esası yönteminin uygulanması gerektiğinin hükme bağlandığı; olayda ise, ilk iki yöntem uygulanmadan doğrudan takdire gidildiği; bu nedenle, tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle onandığı anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinin 1'inci fıkrasında; ticari işletmeye dahil gayrimenkullerin, teşebbüs sahibi, eşi ve çocukları tarafından işletmeden çekilmesi, işletme bünyesinde yapılan satış hükmünde sayılmış ve emsal bedeli ile değerlendirilmesi öngörülmüştür.

Emsal değer, 213 sayılı Kanunun yukarıda anılan 267'nci maddesinde, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak saptanamayan bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmış ve emsal bedelin sırasıyla; ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasına göre tayin olunacağı hükme bağlanmıştır. Davacının mükellefiyetinin konusu olan ticari faaliyetin ve işletmeden çekilen değerın niteliği dikkate alındığında, olayda ilk iki değerlendirme ölçütü atlanarak emsal bedelin takdiri için takdir komisyonuna gidilmesinde isabetsizlik yoktur. Ancak; takdir komisyonu kararında Vergi Usul Kanununun 31'inci maddesinin 2'nci fıkrasının 8'inci bendine aykırı olarak, takdirin dayanağının gösterilmemiş olması karşısında; mahkeme kararının işletmeden çekilen iş yerine ilişkin olarak takdir esasına göre yapılan cezalı tarhiyatın iptali yolundaki hüküm fıkrasında isabetsizlik yoktur”⁶ yönünde karar vermiştir.

Danıştay Dördüncü Daire;

“Diğer taraftan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 267 nci maddesinde ise emsal bedel gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak saptanamayan bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlama ile emsal bedele, rayiç değere eş bir değer verildiği açıktır. Bu nedenle taşınmazların değerlemesinde, 267'nci maddenin 1'inci ve 2'inci bent hükümlerinde yer alan ortalama fiyat esası ile maliyet bedelinin esas alınmasına olanak bulunmadığı ortaya çıkmaktadır. Anılan madde hükmünden anlaşılabacağı üzere, emsal bedel malın satış bedeli yerine geçecek bir ölçü niteliğinde olup, malın maliyet bedeli veya iptidai maddelerin değerlerinin doğrudan emsal bedeli olarak kabulüne olanak bulunmamaktadır. Ayrıca takdir esasına göre emsal bedel saptanırken emsal bedelinin bir satış bedeli olduğu düşünülerek takdirde kullanılacak donelerin gerçek satış fiyatına yönelik bulunması gerekmektedir.

⁶ Danıştay Yedinci Dairenin E: 2000/5234, K: 2001/3606 sayılı kararı

Hal böyle olunca ortaklarca işletmeden çekilen ve şahsi servete katılan taşınmazların Vergi Usul Kanunu'nun 267 nci maddesinin 3'ncü bendinde yer alan takdir esasına göre değerlendirilmesi yasa gereği olup, mahkemece maliyet esası alınmak suretiyle yapılan değerlendirme yerinde olmadığı gibi, takdir komisyonunca da hiçbir araştırma ve incelemeye dayanmayan soyut ifadelerle yapılan değer takdirinde de isabet bulunmamaktadır”⁷ şeklinde karar vermiştir.

Bu görüşü destekleyen bazı yazarların gerekçeleri ise daha farklıdır. Bunlara göre V.U.K'un 267. maddesindeki birinci ve ikinci sıra yöntemlerde geçen “mal” ifadesi sadece emtiayı kapsar. Dolayısıyla bu yöntemler sadece emtianın emsal bedelinin tespitinde kullanılabilir, gayrimenkullerin bu iki yöneme göre belirlenmesi zaten mümkün değildir. Ancak vergi kanunlarında “mal” ifadesi bazı yerlerde sadece emtia için kullanılırken bazı yerlerde hem emtia hem de gayrimenkuller için kullanılmıştır. Örneğin işletme hesabı esasında tutulacak defterlere malın (emtia anlamında) kaydedilmesi öngörülürken, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışı açısından da mal kavramı (amortisman tabi iktisadi kıymetler) kullanılmıştır. Bu nedenle emsal bedel uygulamasının sadece emtiayı kapsamadığını, diğer iktisadi kıymetleri de kapsadığını düşünmek yanlış olmaz.⁸ Buna göre V.U.K'un 267. maddesinde geçen “mal” ifadesini sadece emtia olarak anlamak bize göre mümkün değildir.

IV- GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Yukarıda ayrıntılı olarak anlattığımız üzere, işletmeden çekilen gayrimenkullerin değeri G.V.K'nın 41. maddesinin birinci bendine göre emsal bedelle tespit edilecek olup, V.U.K'un 267. maddesine göre emsal bedel tespitinin hangi esasa göre yapılacağı hala ihtilaf konusu olmaktadır. Bu konuda esas olarak iki görüş belirmiş olup birinci görüş işletmeden çekilen gayrimenkullerin maliyet bedeli biliniyorsa emsal bedelin maliyet bedeline göre belirlenmesi gerektiğini savunurken bizim de katıldığımız diğer görüş yukarıda açıkladığımız gerekçelerle, gayrimenkullerin emsal bedelinin belirlenmesinde maliyet esasının uygulanamayacağı, bu nedenle doğrudan takdir esasına göre emsal bedelin tespitinin gerektiği yönündedir.

İdarenin görüşü ve uygulaması gayrimenkullerde takdir esasına göre emsal bedelin tespit edilmesi gerektiği yönünde olsa da bu konuda tebliğ yada sirküler bazında bir düzenleme yapılmış değildir. Yargı kararları önceki yıllarda büyük ölçüde bunların emsal bedellerinin mutlaka takdir esasına göre belirlenmesi gerektiği yönünde iken son yıllarda verilen kararlarda gayrimenkulün maliyet bedeli biliniyorsa emsal bedelin maliyet esasına göre tespit edilmesi gerektiği yönünde oluşmaya başlamıştır. Yargı kararlarının son yıllarda bu yönde değişmiş olması bize göre konunun vergi idaresince tekrar gözden geçirilmesi ve ele alınmasını gerektirmektedir. Vergi kanunlarımızın yeniden yazıldığı şu günlerde bu durumu açıklayıcı bir kanuni düzenlemenin yapılmasının yerinde olacağı kanaatindeyiz.

⁷ Danıştay Dördüncü Dairenin E: 1990/3504, K: 1991/536 sayılı ve 13.02.1991 tarihli kararı

⁸ Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 1998, s. 678