

PROF. DR.
DOĞAN ŞENYÜZ'e
ARMAĞAN
(Maliye)

Editör
Prof. Dr. Adnan GERÇEK



PROF. DR.
DOĞAN ŞENYÜZ'e
ARMAĞAN
(Maliye)

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ'e
ARMAĞAN
(Maliye)

Editör:

Prof. Dr. Adnan GERÇEK

 **E K İ N**
Basım Yayın Dağıtım

2023

© 2023 Ekin Yayınevi

Tüm hakları mahfuzdur. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Yasa'nın hükümlerine göre, kitabı yayınlayan yayınevinin izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemi ile çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz.

Sertifika No: 48743

ISBN : 978-625-6559-22-6

Dizgi: Prof. Dr. Adnan GERÇEK

Kapak Tasarımı: Aslı AYRANCI

Baskı ve Cilt:

Sonçağ Yayıncılık
Matbaacılık Reklam
San. Tic. Ltd. Şti.
İstanbul Cad. İstanbul Çarşısı
48/48 İskitler – Ankara
Tel.: (0312) 341 36 67
Sertifika No: 47865

EKİN Basım Yayın Dağıtım

Şehreküstü Mah. Cumhuriyet Cad.
Durak Sk. No: 2 Osmangazi / BURSA
Tel .: (0.224) 220 16 72 - 223 04 37
Fax.: (0.224) 223 41 12
e-mail: info@ekinyayinevi.com
www.ekinkitap.com

İÇİNDEKİLER

DOĞRUDAN YABANCI SERMAYE YATIRIMLARI ÜZERİNDE ÇİFTE VERGİLENDİRME ANLAŞMALARININ ETKİSİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ Zuhal AKBELEN & Mehmet ÇINAR	1
TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE RİSTURN İSTİSNASI UYGULAMASI Zeynep ARIKAN	17
KAMU ALACAĞININ HACİZ YOLUYLA TAKİBİNDE TEFERRUĞ UYGULAMASININ MÜLKİYET HAKKI BAĞLAMINDA İNCELENMESİ Feride BAKAR TÜREGÜN	29
KİRA GELİRLERİNDE UYGULANAN EMSAL KİRA BEDELİ ÜZERİNE BAZI DÜŞÜNCELER Özgür BİYAN	51
VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA YORUM DAVASININ DEĞERLENDİRİLMESİ Burçin BOZDOĞANOĞLU & Ayşegül YÜCEL	75
VERGİLENDİRME YETKİSİNİN MÜLKİYET HAKLARINI SINIRLANDIRMASI VE MÜKELLEF HAKLARI Güneş ÇETİN GERGER	109
GELİŞMİŞ ÜLKE OLMA YOLUNDA TÜRKİYE'NİN MAKRO BÜYÜKLÜKLER MACERASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ Özhan ÇETİNKAYA & Tolga SEZDİ	119
KAMU MALİ YÖNETİMİNDE VERGİ SAYDAMLIĞI: KURAMSAL BİR İNCELEME Tolga DEMİRBAŞ	145

TÜRK VERGİ YARGI SİSTEMİNDE PARASAL SINIR UYGULAMASI: TEMYİZ KANUN YOLU ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME Kendal DENİZ	171
KIRILGAN GRUPLARA YÖNELİK UYGULAMALAR KAPSAMINDA ADLİ YARDIM MÜESSESESİ VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ Kübra EROĞLU & Onur EROĞLU	197
VERGİ BORCU YOKTUR BELGESİNİN KAMU İHALELERİNDEKİ ÖNEMİ Ufuk GENCEL	219
MÜKELLEF HAKLARI BAKIMINDAN TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SÜRELERİN İNCELENMESİ Adnan GERÇEK	231
KAMU MALİYESİNDE MALİ ÖZGÜRLÜĞÜN YERİ TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ Filiz GİRAY & Gizem ZEREN	251
OECD ÜLKELERİNDE YEŞİL ENERJİ POLİTİKASI İÇİNDE VERGİ TEŞVİKLERİNİN YERİ Filiz GİRAY & Hakan AKAR	279
ACTIO POPULARIS KANUN YOLU VE VERGİ HUKUKU AÇISINDAN ÖNEMİ Betül HAYRULLAHOĞLU	309
RANT DAĞITIM ARACI OLARAK AÇIK BÜTÇE Harun KILIÇASLAN	325

GÜMRÜK VERGİLEMESİNDE VE CEZALARINDA TARİFE TESPİT İŞLEMİNİN ROLÜ Ufuk SELEN	347
TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ VE VERGİ GELİRLERİ İLİŞKİSİ Pınar TAK & Reyhan LEBA	369
YMM’LERİN TASDİK SORUMLULUĞU GEÇİCİ VERGİYİ DE KAPSAR MI? Fatma TAŞ & Metin TAŞ	395
KENDİNİ GERÇEKLEŞTİREN KEHANET BAĞLAMINDA TÜRKİYE’DE VERGİ AFLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ Semra TAŞ & Selçuk İPEK	407
KÜRESEL KOVİD-19 SALGINI VE MALİYE POLİTİKASI Mircan TOKATLIOĞLU, Semih ŞEN & Çağlayan TABAR	431
KAMUSAL HİZMETLERİNDE VAKIFLARIN ROLÜ Ali TORUN & Metin ERDEM	451
İDARİ İŞLEMLER TEORİSİ AÇISINDAN VERGİ TAHSİL İŞLEMİNİN İNCELENMESİ Ali Osman YILMAZ & Mustafa Erkan ÜYÜMEZ	463
VERGİ AFLARINA GENEL BAKIŞ Recep YÜCEDOĞRU	483

KİRA GELİRLERİNDE UYGULANAN EMSAL KİRA BEDELİ ÜZERİNE BAZI DÜŞÜNCELER

Özgür BİYAN*

Üretkenliği ve bilgi paylaşımı ile her zaman örnek aldığım Doğan Hocam'a...

I. GİRİŞ

Vergi tahsilatında etkin bir şekilde sürdürülebilirliğin sağlanması ile vergi kayıp ve kaçaklarının engellenebilmesi amacıyla vergi güvenliğini temin etmeye yönelik çeşitli önlemler alınabilmektedir. Özellikle gelir ve kurumlar vergisinde vergi güvenliğini hedefleyen, geçmişte uygulanmış olanlar olduğu gibi bugün de uygulanmaya devam eden çeşitli müesseseler yer almaktadır. Vergi güvenlik müesseselerini düzenleme yetkisi yasama organına aittir ve söz konusu organ bu yetkisini istediği konuda ve sınırlandırmalar içinde hukukun temel kurallarına ve anayasal vergileme ilkelerine uygun olmak kaydıyla koyabilmektedir. Bu anlamda yasa koyucu tarafından bir vergi güvenlik müessesesinin “neden” düzenlendiğini sorgulamak mümkün görülemeyebilirse de “nasıl” bir düzenleme olduğu ya da “amacına uygun olup olmadığı” gibi hususlar sonuçlarıyla birlikte bilimsel olarak değerlendirilebilir.

Türk Gelir Vergisi Kanunu (GVK) içinde yer alan pek çok vergi güvenlik müessesesi uygulamadan kalkmasına rağmen halen varlığını koruyan birkaç düzenlemeden biri de gayrimenkul sermaye iratlarına yönelik emsal kira bedeli uygulamasıdır. GVK'nın 73. maddesinde yer alan uygulamaya göre gayrimenkul sermaye iradı elde eden bir kişi kanunda sayılan kişiler dışında herhangi bir kişiye bilhassa bedelsiz tahsis (kiralama) işlemi yaptığında gelir elde etmediğinde ya da elde ettiği gelir emsal kira bedelinin altında kaldığında emsal kira bedeli üzerinden beyanname vermek ve gelir vergisi ödemek durumunda kalmaktadır. Bu özellik uygulamanın “asgari vergi” (Gürel, 1968: 61) mahiyeti kazanmasına ya da farklı bir ifadeyle “asgari vergi kuralı” (Yılmaz, 2018: 204) olarak nitelendirilmesine sebep olmuştur.

* Prof. Dr., Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, obiyar@bandirma.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0804-9963.

Uygulamanın amacının vergi kayıp ve kaçağını önlemek ve ödeme gücünün doğru kavranmasını sağlamak (Yılmaz, 2018: 204) olduğu dikkate alındığında emsal kira bedeli uygulamasının "haklı bir nedeni" olduğu görölmektedir. Zira böyle bir uygulama olmasaydı "bedelsiz tahsis" adı altında kiralama işlemleri gerçekte olduğundan farklı gösterilebilecek ve vergi ödemedenden gelir elde etmek, diğer bir ifadeyle peçeleme işlemi yapmak kolay hale gelecekti. Yasama organının böyle bir boşluğu görmesi ve buna engel olmaya çalışması oldukça normal ve yerinde karşılanması gereken bir durumdur. Ancak madalyonun öteki yüzüne bakıldığında söz konusu vergi güvenlik müessesesinin problemlili tarafları olduğu da görölmektedir. Zira muvazaalı işlemlerin önüne geçmek ve vergi kayıplarını önlemek amacıyla getirilen uygulama başta Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Gelir Vergisi Kanunu (GVK) hükümleri ve anayasal vergileme ilkeleri ile uyuşmamaktadır. Temel hakların başında gelen mülkiyet hakkının kullanımı ile ilgili sorunlar bir yanda, elde edilmeyen gelirin vergilendirilmesi durumu diğer yanda adil olmayan sonuçlar yarattığı bir gerçektir. İşte bu durumda düzenlemenin "haklı gerekçe"sinin sorgulanması ihtiyacı yeniden hasıl olmakta ve geçmişte geçerli kabul edilebilecek sebeplerin günümüzde farklı çözüm yolları ile yeniden düzenlenebilme ihtimalinin mümkün olup olmadığı yeniden düşünülmesi gerekmektedir. Bu tespit ve amaçlarla çalışmada emsal kira bedelinin ayrıntılarına girilmeksizin varlık nedeni, yarattığı hukuki sorunlar irdelenmekte ve bu sorunların nasıl çözülebileceği konusunda düşünceler paylaşılmaktadır.

II. EMSAL KİRA BEDELİNİN VARLIK NEDENİ

A. TEORİK AÇIDAN BİR VERGİ GÜVENLİK MÜESSESESİ OLARAK EMSAL KİRA BEDELİ

Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde vergi güvenliğinin temel çözüm yolu belge düzeninin sağlıklı bir şekilde işletilmesi ve bunu takiben etkin bir denetim sisteminin kurulmasından geçmektedir. Belge düzeni bir taraftan mükellefin taraf olduğu işlemleri ispat etmesinde delil olarak kullanılırken, diğer taraftan idarenin yükümlüye ait beyanın doğruluğunu denetlemesinde önem arz etmektedir (Biyar, 2022: 128). Ne var ki milyonlarca mükellefe ait beyanın incelenmesi ve/veya mükellefin kontrol edilmesi oldukça zordur. Bu nedenle vergi güvenliğini sağlamak için farklı mekanizmalar geliştirilmiştir. Örneğin gerçek gelire ulaşmak amacıyla geçmişte servet beyanı, gider bildirim, ortalama kâr haddi, asgari vergi, hayat standardı, günümüzde emsal kira bedeli

li, transfer fiyatlandırması gibi otokontrol müesseseleri vergi güvenlik müesseseleri olarak bahse konu mekanizmalar arasında sayılabilir (Yeniçeri, 2005: 21).

Yasama organının vergi yasalarında vergi gelirlerinin güvencesi olan beyanların doğruluk derecesini saptamak ve mükellefin gerçek gelirin ulaşmak amacıyla vergi güvenlik müessesesi oluşturması her zaman için mümkündür. Nitekim GVK'nın 73. maddesinde yer alan emsal kira bedeli de bunlardan biridir. Tarhiyat öncesi uygulanan bir vergi güvenlik önlemi olarak kabul edilen (Tekin & Avcı, 2020: 33) emsal kira bedeli, kavram olarak emsal kelimesinin anahtar konumunda olduğu, kira ve bedel kelimelerinin bir araya gelmesi ile oluşan bir tamlamadır. Benzer ve örnek anlamlarında kullanılan (TDK Online Sözlük) emsal ifadesi vergi hukukunda sıkça kullanılan bir kavramdır. VUK'un (RG, 10.01.1961/10703) "*Emsal bedel ve Emsal Ücreti*" başlıklı 267. maddesinde "*Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer...*" şeklinde tanımlanmıştır. Demek ki emsal bedele başvurmak için;

- Gerçek bedeli olmayan bir mal veya,
- Gerçek bedeli bilinmeyen bir mal veya,
- Gerçek bedeli doğru olarak tespit edilemeyen bir mal,

olması gerekir. Eğer bir malın gerçek bedeli varsa, biliniyorsa, doğru olarak tespit edilebiliyorsa bu durumda emsal bedel uygulamasına başvurmanın bir anlamı olmayacaktır. Zira VUK'un 3/B fıkrasında da ifade edildiği üzere "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*". Dolayısıyla söz konusu Kanun, gerçek biliniyorsa emsal bedel uygulamasına gidilemeyeceğini açıkça düzenleme altına almıştır.

Emsal kira bedeli kıyas, tahmin ve takdir esasına dayandığından VUK'un önemli bir uygulaması olan emsal bedel müessesesinin bir parçası niteliğinde görülmekte ve emsal bedel teorisinin temel özelliklerini taşıyan özel bir vergileme tekniği özelliği (Bakmaz, 2019: 40) taşımaktadır. Bu bağlamda emsal bedel ifadesine "kira" (TDK Online Sözlük) kelimesi de eklendiğinde şöyle bir çıkarım yapmak mümkündür; "emsal kira bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir kiralama işleminin vergilendirme işlemleri nedeniyle değerlendirme ihtiyacı duyulması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer"dir. Yine aynı şekilde mevhumu muhaliften yola çıkarsak eğer bir kiralama işleminin gerçek bedeli varsa, biliniyorsa, doğru

olarak tespit edilebiliyorsa bu durumda emsal kira bedeline başvurmanın bir anlamı olmayacaktır. Bu aynı zamanda anayasal bir gereksinimdir.

Anayasa Mahkemesine göre emsal kira bedeli gayrimenkul olarak kabul edilen mal ve hakların belirtilen kişiler ve durumlar dışında bedelsiz olarak başkalarının yararlanmasına bırakılamayacağı varsayımı çerçevesinde, vergi incelemeleri dışında da gerçek gelire ulaşabilmeyi sağlamak için getirilmiş bir vergi kontrol sistemidir (AYM, 2010: 4). Nitekim söz konusu uygulama ile gayrimenkullerin GVK'nın 73. maddesi dışında kalan kişilere bedelsiz tahsis edilmesi durumunda veya kira bedelinin tespit edilememesi halleri ile muvazaalı olarak gerçek kira gelirlerinin altında beyanda bulunulması halinde vergi kayıp ve kaçağını önlemek temel amaçtır. Bu durumda emsal kira bedeli gayrimenkullerin kirası sayılmaktadır (Yeniçeri, 2005: 199).

Vergi idaresi, kiraya verilen mal ve hakların gerek bedelsiz gerekse düşük bedelle kiraya verilmesi durumunda emsal kira bedeline göre hesaplanacak tutarın bir gayrimenkul sermaye iradının gayrisafi tutarı olarak dikkate alınacağı görüşündedir. Bu haliyle emsal kira bedeli aslında kira tutarını kanuni karineye dayandırmak olarak görülmekte (Şenyüz, 2001: 157) ve kesin kanuni bir karine niteliğinde sayıldığından mükellefler emsal kira bedelinin altındaki kira bedellerini veya bedelsiz tahsis keyfiyetini kanıtlama hakkına sahip görülmektedir (Tezel, 1982: 179). İşte tam bu noktada tartışmalı hususlar da ön plana çıkmaktadır.

B. GVK AÇISINDAN EMSAL KİRA BEDELİNİN GEREKÇESİ

1. Mülga 5421 Sayılı Kanun Kapsamında Emsal Kira Bedeli

5421 Sayılı mülga (eski) Gelir Vergisi Kanunu (EGVK) (RG, 09.06.1949 /7228) kapsamında emsal kira bedeli ile ilgili olarak hükümet teklifinde özel bir gerekçe yer almamaktadır. Tasarının 57. maddesinde yer alan uygulama aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir (Geçici Komisyon Raporu, 1947: 79):

“Emsal kira bedeli:

MADDE 57 — Emsaline göre düşük bedelle kiraya verilen veya bedelsiz olarak başkalarının istifaina bırakılan, mal ve hakların gayrisafi hasılatı yerine emsal kira bedellerine itibar olunur. Binalarda emsal kira bedeli bina vergisine matrah olan gayrisafi irattan aşağı olamaz. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması halinde yukarıki hüküm tatbik olunmaz”.

Geçici Komisyon görüşmelerinde ise aşağıdaki değişiklik yapılmıştır (Geçici Komisyon Raporu, 1947: 63):

“Madde 57 : (Hükümetin 57 nci maddesi) Hükümetin teklifinde emsal kira bedeli, bina vergisine matrah olan gayrisafi irat olarak gösterilmişse de, 5020 sayılı Kanunla konutlara % 20 ve ticaretgâhlara ise % 50 zam yapılması derpiş edilmiş bulunduğundan hakiki emsal kira bedelinin gayrisafi iradın % 20 ve % 50 fazlasıyla alınması, mal sahiplerinin usul ve fûrularının ikametlerine (birden fazla olmamak şartıyla) tahsis edilen binalarla mal sahibi birlikte akrabaların oturdukları binalar için emsal kirasının aranmayacağı kabul edilmiştir”.

5421 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmiş halinde “Emsal kira bedeli” yan başlıklı 57. madde nihai olarak aşağıdaki şekilde yürürlüğe girmiştir.

“Emsaline göre düşük bedelle kiraya verilen veya bedelsiz olarak başkalarının intifâna bırakılan mal ve hakların gayrisâfi hasılatı yerine emsal kira bedelleri alınır. Binalarda emsal kira bedeli, o binanın Bina Vergisine matrah olan gayrisâfi iradıdır.

Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

1. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadiyle bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması;

2. Gayrimenkullerin mal sahiplerinin usul veya fûruunun ikametine tahsis edilmesi (Usul veya fûrudan her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmişse bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz);

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

Görüldüğü üzere EGVK’da emsal kira bedeli bugünkü halinden farklı bir yapıdadır. O dönemde “Bina Vergisi”ne matrah olan gayrisâfi irat emsal kira bedeli olarak kabul edilmiştir. Bina Vergisi aynı dönemde 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu’na (RG, 14.07.1931/1848) göre tahsil edilmekteydi. Bahse konu Kanun’un 14. maddesine göre “Bir binanın iradını tahmin için kâfi vesait ve kârineler bulunmadığı takdirde binanın hakikî kıymeti takdir edilerek bunun yüzde onu safi irat olarak kabul olunur. İradı malûm olan bir binanın kıymetinin bilinmesini icap ettiren sair hususatta bina iratları vergisine matrah ittihaz edilen safi iradın on misli kıymet addolunur” şeklindeki düzenlemeye göre matrahlar belirleniyordu.

2. 193 Sayılı Kanun Kapsamında Emsal Kira Bedeli: 1960'dan Günümüze Serüven

a) Genel gerekçe: emsal kiranın ölçülebilmesine yönelik objektif kriter düzenleme ihtiyacı

Halen yürürlükte olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) (RG, 06.01.1961/10700) hazırlık süreçleri esnasında, 5421 sayılı mülga Kanun'un 57. maddesinde düzenlenen "emsal kira bedeli" uygulamasının problemleri olduğuna dikkat çekilmiş ve yeni düzenleme yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Hükümet tarafından teklif edilen madde gerekçesinde (Kanun Tasarısı, 1960: 9), *"Bir kere bu madde hükmüne göre, düşük bedelli kiralamalarda emsal kira bedeline gidebilmek için evvel emirde, kiralanan gayrimenkulün aynı şartlarla kiraya verilen emsallerini bulmak ve bunların kiralalarıyla alınan kirayı mukayese etmek, bu mukayesede emsallerine nispetle bariz şekilde kirada düşüklük mevcutsa o zaman emsal kirası ölçüsüne müracaat etmek lâzım gelecektir. Bu suretle muamele icrasındaki müşkülât sarihtir. Bu hal hükmün tatbik sahasını daraltmakta, hükmü hemen hemen işlemez hale getirmektedir. Keza, maddede, gayrimenkullerden sadece binalar için emsal kira bedelinin ne olduğu tasrih edilmiş, diğer gayrimenkuller hakkında ne yapılacağı gösterilmemiştir. Yapılan tadillerle, emsal kira bedeli müessesese işler hale konulmuş, bina dışındaki gayrimenkuller için emsal bedellerinin ne olduğu tasrih edilmiştir"* ifadesinde bulunulmuştur. Kanun tasarısında önceki uygulamada "emsal kira" tespitinin zorluğu açık bir şekilde ifade edilmiş ve objektif bir kriter getirilmesi gerektiği açıklanmaya çalışılmıştır. Nihayetinde VUK'un servetlerin değeri değerlendirilmesindeki hükümlerine göre tâyin olunan değeri % 10'u emsal kira olarak ihdas edilmiş ve yürürlükteki GVK'nın 73. maddesi aşağıdaki şekilde düzenlenerek yürürlüğe girmiştir (Kanun Tasarısı, 1960: 115):

"Emsal kira bedeli

MADDE 73. — Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri ile emsal kira bedellerinden hangisi yüksek ise o miktar hasılat kaydolunur. Bedelsiz olarak başkalarının intifâına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, mezkûr mal ve hakların kirası addolunur. Binalarda emsal kira bedeli Vergi Usul Kanununa göre taayyün eden gayrisafi irattır. Arazide, Vergi Usul Kanununa göre taayyün eden kıymetin % 10'u dur. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel malûm değilse Vergi Usul Kanununun ser-

vetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre tayin olunan değerlerinin % 10'u dur.

Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

1. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadiyle bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması;

2. Gayrimenkullerin mal sahiplerinin usul veya furuunun ikametine tahsis edilmesi (Usul veya furu'dan her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmişse bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz);

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

Bir önceki EGVK ile benzer olmakla birlikte emsal kira bedelinin tespiti konusunda önemli bir değişiklik yapıldığı dikkat çekmektedir. EGVK uyarınca bina vergisine göre tespit edilen matrah terk edilerek yerine 193 sayılı GVK ile daha objektif olduğu düşünülen VUK hükümleri dikkate alınmaya başlanmıştır. Buna göre binalar için emsal kira bedeli VUK'a göre belirlenen gayrisafi iratken, arazide yine VUK'a göre taayyün eden kıymetin %10'u dikkate alınmıştır.

b) 2361 Sayılı Kanun: ifade ve oran değişiklikleri

Emsal kira bedeli ile ilgili düzenlemeler GVK'nın yürürlüğe girdiği tarihten yaklaşık yirmi sene sonra ilk kez değişikliğe uğramıştır. 2361 sayılı Kanun (RG, 27.12.1980/17203) ile GVK'nın 73. maddesinin başlığı değiştirilmiş ve ilk fıkrasında aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır:

"Emsal Kira Bedeli Esası

Madde 73. — Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifainin bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce takdir edilmiş kirası, bu suretle takdir edilmiş kira mevcut değilse, Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 7'sidir. 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 değerlerinin % 10'udur."

Plan ve Bütçe Komisyon Raporunda hükümet teklifinin genel gerekçesi şöyle açıklanmıştır (MGK Komisyon Raporu, 1980: 4): “*Emsal kira bedelini düzenleyen 73 ncü madde, aslında bir oto kontrol aracı olarak kanunda yer aldığı halde; çoğunlukla yetkili mercilerce takdir edilmiş kiranın bulunmaması ve gayri safi iratların da özellikle binaların, eski veya yeni oluşlarına göre bazen çok yüksek bazen çok düşük olması nedeniyle, hem oto kontrolden beklenen sonucu sağlayamamış hem de mükellefler arasında vergi eşitliğini bozacak şekilde farklı uygulamalara yol açmıştır. Bu gerekçe bir yana, yeni Emlâk Vergisi sisteminin yürürlükteki hükme uymaması da maddenin yeniden düzenlenmesini zorunlu kılmış ve emsal kira bedelinin tespitinde takdir edilmiş kira varsa onun, yoksa Emlâk Vergisi Kanununa göre tespit edilen vergi değerinin % 6'sının esas alınacağı öngörülmüştür*”.

Madde gerekçesinde ise (MGK Komisyon Raporu, 1980: 20) “*Birinci fıkrada yer alan hükmün, bugünkü Emlâk Vergisi sistemi karşısında, yeniden düzenlenmesi uygun görülmüştür. Yürürlükteki hüküm, binalar için gayrisafî irat, arazi için vergi değeri, diğer mal ve haklar için maliyet bedeli esaslarını benimsemiştir. Emlâk Vergisi adı ile mevzuatımıza giren yeni sistem ise, gayrimenkullerde “beyan esasına dayalı vergi değeri” prensibini getirmektedir. Bu durumda, gayrimenkul servetin değeri ile bunun geliri arasındaki nispi ilişki de büyük değişikliklere uğramış olmaktadır. Maddenin bu esaslar içinde yeniden tedvini sırasında, emlâkte (Bina ve arazide) emsal kira bedelinin tespitinde, kira mevzuatına göre takdir edilmiş ikirasının, bu kira yoksa Emlâk Vergisi Kanununa göre tespit edilen vergi değerinin % 6'sının esas alınması öngörülmektedir. Diğer mal ve haklar için bugün mevcut olan emsal kira bedeli esası ise aynen muhafaza edilmiştir*” ifadesine yer verilmiştir. Buradaki %6 oranı komisyon görüşmeleri esnasında %7'ye çıkarılmıştır.

1970 yılında yürürlüğe giren 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu (EVK) (RG, 11.08.1970/13576) ile değişen emlak değerlendirme sistemine ayak uydurabilmek amacıyla yapılan söz konusu düzenlemelerle maddenin başında lafzi bir değişiklik yapılmış ve “*Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri ile emsal kira bedellerinden hangisi yüksek ise o miktar hasılat kaydolunur*” ifadesi “*Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz*.” şeklinde değiştirilmiştir. Sonucu değiştirmeyen bir değişiklik olsa da kural itibarıyla emsal kira bedeli bu düzenleme ile açık olarak asgari vergi kuralı haline dönmüştür. Diğer yandan emsal kira bedeli bina vergisi ile ilgili düzenlemelerden arındırılarak, EVK kapsamında düzenlenen vergi değerine bağlanmıştır. Yapılan düzenleme ile bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce

takdir edilmiş kirası, bu suretle takdir edilmiş kira mevcut değilse, VUK'a göre belirlenen vergi değerinin %7'si olarak kabul edilmiştir.

c) 3239 Sayılı Kanun: oran değişikliği ve bedelsiz tahsis hakkının genişletilmesi

1980 yılında yapılan değişiklikten beş sene sonra emsal kira bedeli ile ilgili düzenlemeler bir başka değişikliğe daha uğramıştır. 3239 sayılı Kanun (RG, 11.12.1985/18955) ile GVK'nın 73. maddesinin birinci fıkrası ile ikinci fıkrasının iki numaralı bendi değiştirilmiş ve ikinci fıkranın sonuna yeni bir bent eklenmiştir. *“Yeni düzenleme ile, maddenin birinci fıkrasında yer alan yetkili özel mercilerce takdir veya tespit edilen kiranın emsal kira bedeli olması yanında, mahkemelerce de takdir veya tespit edilen kiranın da emsal kira bedeli olması öngörülmektedir. Maddenin ikinci fıkrasının 2 numaralı bendinde yapılan düzenleme ile, «gayrimenkul» ifadesi «binaların» olarak değiştirilmekte ve usul, fûru yanında kardeşlerin de ikametine konut tahsis edilmesi durumunda, bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedelinin hesaplanmayacağı öngörülmektedir. Maddenin ikinci fıkrasının sonuna ilave edilen 4 numaralı bent ile, genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiraya verme ve kiralamalarda emsal kira bedelinin uygulanmayacağı hükmü getirilmektedir”* (Komisyon Raporu, 1985: 13).

Plan ve Bütçe Komisyonu görüşmeleri ile de değişiklikler yapılan düzenleme en son hali ile aşağıdaki şekilde yürürlüğe girmiştir:

“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'i dir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %'10'u dur.

Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

1. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması;

2. Binaların mal sahiplerinin usul, fru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fru ve kardeşlerden her birinin 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.);

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

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

3239 Sayılı Kanun ile emsal kira bedelinin tespitinde mahkemelerin tespitlerinin de geçerli olacağı kabul edilmiş, kardeşlerin kullanımına bedelsiz tahsis yapılması mümkün hale getirilmiş, kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda da emsal kira bedeli uygulanmayacağı hüküm altına alınmiştir.

III. EMSAL KİRA BEDELİNİN UYGULAMADA YARATTIĞI SORUNLAR

Türk Vergi Sisteminde emsal kira bedeli ile ilgili düzenlemelerin kronolojik yolculuğuna bakıldığında daima bir “bedel tespit sorunu” olduğu açık olarak gözlemlenebilmektedir. 5421 Sayılı mülga EGVK'nın düzenlenmesi esnasında başlayan bedelin doğru tespit edilememesi ve eşitlik ilkesine zarar vermesi sorunu uzun yıllar çözülememiştir. Nihayetinde EVK kapsamında tespit edilen vergi değerı ile sorun giderilmeye çalışılmışsa da tam olarak problemlerin ortadan kalktığını söylemek zordur. Bir yanda beyan edilen kira gelirinin doğru ve gerçek olduğunun yükümlülerce ispatlanması durumunda, emsal kira bedelinin uygulanıp uygulanmayacağına ilişkin tereddütlü durumun varlığını sürdürmesi, diğer yanda anayasal vergileme ilkelerine aykırı hallerin var olmaya devam etmesi emsal kira bedeli çerçevesinde tartışmaların devam etmesine sebep olmuştur.

A. MALİ G İLKESİ AÇISINDAN DEğerLENDİRME

Anayasa'nın 73/1 hükmü uyarınca herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Mali gücün ölçülebilmesi için de gerçek ve elde edilmiş gelirin doğru tespit edilmesi gerekmektedir (Ya-

vaşlar, 2011: 49). O zaman elde edilmeyen ve gerçek olmayan gelirin vergilendirilmeye çalışılması mali gücün doğru ölçülememesi ve akabinde anayasaya aykırı verilme yapılması sonucunu doğurmaktadır.

Emsal kira bedeli uygulaması aslında mali gücün ölçülebilmesi ve tamamlanması için getirilmiştir. Nitekim Anayasa Mahkemesi (AYM) de bir kararında emsal kira bedeli uygulamasının “... gerçek usulde vergilendirmeyi destekleyen bir araç olarak mali güce göre vergilendirme ilkesini gerçekleştirme amacına yönelik bir düzenleme olduğu...”nu vurgulamaktadır. Yüce mahkeme aynı kararında “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 tespitinde bulunmuştur (AYM, 2010: 4-5). Yani ifade edilebilir ki emsal kira bedeli, kira gelirlerinin maniple edilmeye açık olması ve muvazaalı bir işleme konu yapabilmemesi mümkün olduğundan vergi ödemekten kaçınmak isteyenlere yönelik getirilmiş, bu tür amaçlarla hareket edenlerin mali gücünün belirli kriterlere göre var olduğu varsayımına dayanan bir güvenlik önlemidir.

Öte yandan kiraya verilen mal ve hakların kira bedelinin emsal kira bedelinin altında olmasına rağmen emsal kira bedeli üzerinden vergilenmesi mali güce aykırı vergilendirme yapılmasına neden olmaktadır. Bir başka açıdan muvazaalı işlem yapıldığı varsayımına dayanılarak kişilerin beyanları dikkate alınmamakta ve kanunen belirlenen emsal kira bedeli üzerinden beyanname vermeleri sağlanmaktadır. Böyle bu durumda “gerçek gelir” tespit edilecekse bu gerçeğin ispatlanması aşamasında mükellefin olanağı olup olmadığı önem kazanmaktadır. Türk Hukukunun genel kuralı olan “kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür” (Medeni Kanun (RG, 0812.2001/24607) m.6) düzenlemesinin bir yansıması olan VUK’un 3. maddesi “vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir” ilkesine bakıldığında mükellefe bu hakkın verilip verilmediği Anayasa’nın mali güç ilkesi açısından mühim bir husustur. Aksi takdirde mali gücünü gösterme şansına erişemeyecek olan mükellef, olması gerektiğinden daha fazla vergi vermek durumunda bırakılacaktır.

İdare tarafında da bu problem yakinen ve yoğun olarak görülmüş olacak ki 1999 yılında bir iç genelge yayımlanma ihtiyacı hissedilmiştir. 1999/1 sayılı GVK İç Genelgesinde (GVK İç Genelge, 1999) “Elde edilen gerçek kira geliri-

nin 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 gelirinin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin karinelere bulunması veya vergi incelemeleri sırasında yetkililerce talep edilmesi durumunda başvurulmaktadır” şeklinde açıklama yapılarak emsal kira bedelinin vergi incelemeleri esnasında sadece mükellef tarafından gerçeğin ispatlanamaması durumunda dikkate alınması gerektiği açıkça ifade edilmektedir. Borçlar Kanunu (RG, 04.02.2011/27836) uyarınca kiraya verenin bir şeyin kullanılmasını veya kullanmayla birlikte ondan yararlanılmasını kiracıya bırakmayı, kiracının da buna karşılık kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlendiği sözleşme olan kira sözleşmesindeki (m.299) hükümler aksi ispat edilene kadar doğru kabul edilmelidir. Nitekim VUK’un 8. maddesi uyarınca da vergi mükellefiyetini veya vergi sorumluluğunu devredenler hariç olmak üzere sözleşmeler vergi idaresini bağlar. Vergi mükellefiyetini veya sorumluluğunu devredenler dışındaki sözleşmeler, muvazaalı veya peçelemeli olduğu ve tarafların gerçek iradesini veya gerçek durumu yansıtmadığına vergi idaresince ispatlanması dışında esas alınmak zorundadır (Doğrusöz, 2002). Danıştay bir kararında “*Beyan edilen kira gelirinin doğru ve gerçek olduğunun ispatı halinde, emsal kira bedeline göre vergi salınamaz. Mükellefler, kira mukavelelerini bir ispat aracı olarak kullanabilirler.*” şeklinde karar vermiştir (Safoglu, 2007: 118). TÜSİAD tarafından yayınlanan bir raporda (TÜSİAD Raporu) “*emsal kira bedeli denetim elemanlarınca öteden beri otomatik uygulanmaya çalışılmakta, kira tutarı taşınmazın vergi değerinin %5’inden düşükse, emsal kira bedelinden tarhiyat yapılmaktadır. Her ne kadar yargı kararları ve Bakanlık Genelgesiyle, gerçek kira bedelinin vergi değerinin %5’inden düşük olması halinde, bu bedelin gerçek olduğu taşınmaz sahibi tarafından belgelenabiliyorsa, aksi de ispatlanamıyorsa, emsal bedel üzerinden tarhiyat yapılamayacağı açık olsa da bu yöndeki tarhiyatlar engellenememektedir*” şeklinde tespitte bulunulmuştur.

Kanaatimizce bahse konu genelge kanun maddesinin doğru uygulanması ve mükelleflerin mali güçlerine göre doğru vergilenebilmesinin sağlanması açısından oldukça önemlidir. Yine kanaatimizce kanunda olması gereken “*Elde edilen gerçek kira gelirinin ... ispat veya tevsik edildiği durumlarda emsal kira bedelinin dikkate alınmaması gerektiği*”ne ilişkin ifade, sadece mali güç ilkesi açısından değil aynı zamanda mükellef hakları, hukuk devleti ilkesi, delil serbestliği ilkesi gibi vergi hukukunda önem arz eden pek çok husus açısından

da tamamlayıcı bir rol oynamaktadır. O zaman mevcut hali ile emsal kira bedelinin mali güç ilkesine ters durumlara sebep olduğunu söylemek mümkündür.

B. GELİRİN ELDE EDİLMİŞ VE GERÇEK OLMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Mali güç ilkesinin bir uzantısı olan ve GVK kapsamında da kabul edilen “gelirin gerçek olması” ve “elde edilmiş olması” da emsal kira bedeli ile yakın etkileşim halindedir. Gayrimenkul sermaye iratlarında da diğer pek çok gelir türünde olduğu gibi gerçek usulde vergilendirme esastır. Diğer bir ifadeyle safi iradın bulunması için istisna edilen gayrisafi hasıllata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hasıllattan kanunen belirlenen giderler indirilir. Öte yandan mükellefler diledikleri takdirde kanunen belirlenen giderlere karşılık olmak üzere hasıllatlarından %15'ini götürü olarak indirebilirler. Götürü usulün kullanılması kira gelirlerinin gerçek usulde vergilenmediği anlamına gelmez.

Gayrimenkul sermaye iratlarında tahsil esası geçerlidir. GVK'nın 72. maddesinde kanunda yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarının dikkate alınacağı hüküm altında alınmıştır. Tahsil, nakden, hesaben ya da aynen tahsil şeklinde olabilir.

Elde edilen gelirin emsal kira bedelinden düşük olduğu durumlarda emsal kira bedelinin dikkate alınması, elde edilmeyen ve gerçek olmayan bir gelir üzerinden mükellefin vergilendirilmesi sonucunu doğurmaktadır. O zaman bir üst başlıkta ifade edilen gerçeğin ispatlanması aşamasında mükellefin olanağı olup olmadığı hususu bu açıdan da önem kazanmaktadır. Gerçek ve elde ettiği geliri ispatlayabilen bir mükellefin beyanı esas alınmak durumundadır. O zaman GVK'nın temel ilkelerine göre vergilendirme tamamlanmış olacaktır.

Emsal kira bedeli uygulaması elde etme kavramı ile birlikte değerlendirildiği zaman kişilerin elde etmedikleri gelirin için vergilendirilebileceği sonucuna varılmaktadır. Ekonomik açıdan konuya yaklaşıldığında, bir kişinin sahip olduğu bir gayrimenkulü bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılması düşünülememekle birlikte, bu bedel için en az sınır getirilmesi, vergi yasalarının uygulanmasında esas alınan “vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” düzenlemesi ile uyumlu görülmemektedir (Safoglu, 2007: 118). Gayrimenkul sermaye iratlarında tahsil esası geçerli ol-

masına karşın emsal kira bedeli uygulaması ile bu kuralın da dışına çıkmıştır (Tekin & Avşar, 2020: 41). Oysa kanunun amacı, olayın gerçek mahiyetinin vergi idaresi tarafından saptanabilme olanağının bulunmadığı durumlarda bu hükmün geçerli olacağı yönünde (Ak, 1999: 106) olmalıdır. Nitekim ilgili AYM Kararının yerel mahkeme itiraz gerekçesinde de ifade edildiği üzere *“Taşınmazını kiraya verip kira geliri elde eden kişi ile kira geliri elde etmeyen veya emsallerine göre daha az kira geliri elde eden kişiler aynı şekilde vergilendirilecektir. Bunun sonucunda gerçekte kira geliri elde etmiş olup olmamanın önemi kalmayacak, bir varsayıma dayalı olarak vergilendirme yapılacaktır. Oysa gelir vergisinin gerçek bir gelire dayanması gerekir. Kira geliri elde edildiğinin idarece ortaya konulması halinde her zaman tarhiyat yapılması mümkündür. ... kira geliri elde edenle etmeyen aynı muameleye tabi tutulması halinde eşitlik ilkesinin zedelenmesi kaçınılmazdır”* (AYM, 2010: 2).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun E:1986/186, K:1990/31 sayı ve 06.04.1990 tarihli kararında da belirtildiği gibi, kira geliri sahipleri, beyan ettikleri kira gelirin gerçek olduğunu yargı mercileri önünde açıklama ve kanıtlanma olanağına sahiptirler. Ancak kişilerin kira gelirini kanıtlayamamaları, ellerinde delilleri ve hatta yazılı kira sözleşmeleri bile olmaması durumlarında veya gerçekte daha yüksek kira aldıklarının ve bu miktarı gizlediklerinin vergi idaresince ispatlanması ve gerçek kira bedelinin belirlenememesi halinde, ancak kira bedeline göre vergi ödemeleri gerekecek, dolayısıyla emsal kira gelirin göre düşük gelir beyan etmeleri veya hiç beyan etmemeleri sebebiyle, cezalı vergi tarhiyatı ile karşılaşma ihtimalleri söz konusu olacaktır. Nitekim yargı mercileri de beyan ettiği kira gelirin gerçek olduğunu ispatlayamayan mükelleflere emsal kira bedeli esasına göre tarhiyat yapılabileceğini kabul etmektedir (Doğrusöz, 2002). Danıştay eski tarihli kararlarında 73. maddede kapsamında düzenlenen emsal kira bedelinin uygulanamayacağına dair pek çok karar vermiştir (Bkz. Ak, 1999: 103-104).

Danıştay'ın bir başka kararına göre *“elde edilmemiş bir gelirin vergilenemeyeceği, GVK'nın 73. maddesindeki düzenlemenin gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme koşulunun gerçekleşmesi ile vergileme yapılabileceği ana kuralı karşısında hukuka aykırı olduğu”* (Arıdurdu & Düzkaaya, 2008: 18) vurgulanmıştır. Yine, gayrimenkul sermaye iratlarında elde etmenin tahsil esasına bağlı olduğu, ancak emsal kira bedeli ile elde edilen değil edinilmesi gerekenden hareket edildiği ve bu konuda Danıştay 3. Dairesi'nin 12.11.1986 tarih ve E:1986/1151 K:1986/2209 sayılı bir kararında *“...beyanda bulunan gelirden daha fazla kira geliri elde edildiği saptanmadan emsal kira bedeli esasına göre*

tarhiyat yapılamayacağı” belirtilmektedir. Danıştay 3. Dairesi'nin 18.01.1989 tarih ve E:1988/2428 K:1989/109 sayılı almış olduğu başka bir kararda da, *“beyan edilen gelirin gerçek ve doğru olduğunun mükellefçe ispat edilmesi halinde emsal kira bedelinin uygulanmayacağı, beyan edilen gerçek gelir üzerinden vergi ödeneceği, kira gelirinin gerçek olduğunu ibraz ettiği kira mukavelesi ile ispatlayan yükümlü adına emsal kira bedeline göre cezalı vergi salınamayacağı, ispat edilmemesi halinde ise, emsal kira bedeli uygulanarak bu bedel üzerinden vergi ödenmesinin gerektiğine”* karar vermiştir. Danıştay 3.Dairesinin 12.11.1987 tarih ve K:1 986/2209 E:1986/1151 sayılı kararında da *“gerçek kira bedelini beyan ettiğini kanıtlayan mükellefler hakkında emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı”* belirtilmektedir (Arıdurdu & Düzkaya, 2008: 18).

Günümüzde e-devlet uygulamalarının yaygınlaşması, kiralardan ödeme zorunluluğunun getirilmesine ilişkin önlemler dikkate alındığında kira ödemelerinin daha rahat izlenebilir olduğu görülmektedir. Kayıt dışı işlemlerin azaltılmasına yönelik çok daha farklı çözümler üretmek mümkündür. Kira sözleşmelerinde kiracılara yönelik menfaatler oluşturmak kiralanlar açısından muvazaalı işlemler yapılmasında azaltıcı rol oynayabilir. Örneğin kira sözleşmelerindeki rakamlar üzerinden vergi indirimleri yapılabilir veya vergi iadesi benzeri uygulamalar getirilerek gerçek işlemin ortaya konulması için otokontrol mekanizmaları geliştirilebilir. Ancak bugünkü hali ile kira sözleşmelerinin tamamını muvazaalı gibi dikkate almak ve emsal kira bedelinin altında beyan kabul etmemek hukuka uygundur.

C. MÜLKİYET HAKKI AÇISINDAN

Vergilendirme yetkisini elinde bulunduran kanun koyucunun ve ondan aldığı yetkiye istinaden yürütmenin vergilendirme işlemleri sırasında kişilerin mülkiyet hakkına müdahale ettiği kabul edilmiş bir kuraldır. Hatta vergileme sadece mülkiyet hakkına değil diğer pek çok temel hak ve özgürlük ile ilgili hususlara da temas etmektedir. Dolayısıyla vergilendirme işlemleri Anayasa'nın (AY) 13. maddesinde yer bulan *“Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması”* ile ilgili kurallara sıkı sıkıya bağlıdır. Bahse konu düzenleme uyarınca *“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz”*. Bu ana kural gereği kanun koyucu ve ondan aldığı yetkiyi kullanan yürütmenin vergilendirme iş-

lemleri sırasında sınırlandırmalara tabi olduğunu göstermektedir. Bunlardan vergilendirme açısından en somutu ise ölçölölük ilkesidir.

Ölölölük ilkesi bir hakkın özüne dokunulmasındaki sınırların çizildiği alandır. AY m.13 gereği temel hakkın özüne dokunulmaksızın ölçölölük ilkesine uygun bir düzenleme yapmak mümkündür. Öze dokunma ile ölçölü olmak arasında sıkı bir ilişki vardır. Ölölölük ilkesi bir tedbirin uygulamasında amaçlanan sonuca ulaşıması için elverişli ve gerekli olması ve de kişiler üzerinde yarattığı etki ile amacı arasında makul bir orantının bulunmasına dayanan üç ana unsuru bünyesinde barındırmaktadır (Erdem, 2013: 975). Dolayısıyla ölçölölük ilkesi, gereklilik, elverişlilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeyi kapsamaktadır.

Emsal kira bedeli GVK'nın 73. maddesi ile EVK kapsamında belirlenen vergi değeri üzerinden ölüm yapan entegre bir vergi güvenlik müessesesidir. Emlak vergisi değerleri tartışmalı bir tespite dayandığından, doğal olarak GVK'nın 73. maddesinin uygulaması da mükellef ile devlet arasında çok ciddi hukuki sorunlara yol açmaktadır (Sezgin, 2011: 225). Emlak vergisi değerinin belirlenmesinde çoğu etkenin (konum, yerel piyasa özellikleri vb.) göz ardı edilmesi, bunun yerine yapı maliyet bedeli, arsa payı değer, aşınma payı oranı ve asansör/kalorifer donatılarının dikkate alınması, arsa ve arazi değerlerinin belirlenmesinde ise kıymet takdir komisyonlarının bölge için en düşük birim fiyatlarını belirlemesi (ağdaş, 2007: 75) vergi değer ile reel bir tespit yapılmadığı gerçeğini ortaya koymaktadır. Vergiye konu bir taşınmazın tüm unsurlarıyla ele alınıp gerçekçi anlamda değerlemesinin yapılması, mevcut uygulamada geçerli olan; kanunla tanımlanmış vergi değer üzerinden değil taşınmazın piyasa değer üzerinden yapılması sorunların çözümünde önemli bir adım olarak görölmektedir (Hacıköylü & Heper, 2010: 5). Vergi değerinin emlak değerini doğru tespit edememesi mülkiyet hakkının da doğru kullanılmasına izin vermemektedir. Halbuki bir gayrimenkulün kirası üzerinde etkili olan yani kiranın ne olacağını belirleyen pek çok unsur vardır. Örneğin, alt kat, üst kat, ön cephe, arka cephe, kışın güneş gören, yazın güneş gören, gürültölü caddeye bakan, parka bakan, farklı donatılara sahip olan vb. özellikleri taşıyan dairelerin kiralari ister istemez birbirinden farklı olacaktır. Dolayısıyla, bir apartmanın dahi hiçbir dairesinin diğerine emsal olması söz konusu olamaz. Kiracının bu dairelere atfedeceği kira değerinin de dikkate alınması gerekir. Kiracı yakın akraba olabilir, bol gelimli bir aile olabilir, dairenin özelliklerine uymayan bir aile olabilir (Saföğlü, 2007: 116). Diğer yandan tam tersi emlak vergisi değer piyasa değerinden yüksek de belirlenmiş olabilir. Bu durumda gayrimenkul sermaye iradı

beyan eden hemen tüm mükelleflerin beyanlarının fiktif bir şekilde yükseltilmesi olgusu gündeme gelmektedir (Teke, 2003: 40).

Değer üzerinden hesaplanan emlak vergi sistemlerinde vergi matrahı genellikle dört değer kavramından birine dayanır. Bunlar, sürüm ya da sermaye değeri, yıllık kira değeri, edinim değeri ya da öteki varsayımsal değerlerdir (Çağdaş, 2007: 16). Bununla birlikte vergi değerinin sürüm değerinden (piyasa değeri) farklı kavramla tanımlanmış olması, vergide bir eşitsizliğin olduğu izlenimini vermektedir (Çağdaş, 2007: 105).

Diğer yandan kira değeri seçeneğinin uygulanamamasının başlıca nedeni ise kira verilerine ulaşma güçlüğüdür. Kiralama işlemleri kimi zaman noterlerce düzenlenen kira sözleşmeleriyle geçerlilik kazanmakta, nadiren de tapu kütüğünün beyanlar sütununa malikin isteği üzerine kaydedilmektedir. Bu nedenle kira piyasasının büyük bir bölümünün kamu denetimi dışında gerçekleştiği söylenebilir. Ayrıca yıllık kira değerinin tercih edilememesinin nedeni ise sahiplerince kullanılan, kirada olmayan taşınmazlar için yıllık kira değerlerinin varsayımsal olarak belirlenmesi zorunluluğudur. Son bir neden ise kira paralarının piyasa kiralardan farklı olması durumunda biçilen değerlerin doğruluğu konusunda hata yapılma ihtimalidir. Bunun kaynaklarından biri olarak görülen kira denetimlerine ilişkin Türk Hukukunda yasal bir dayanak bulunmamaktadır (Çağdaş, 2007: 159).

Emsal kira bedeli uygulaması bedelsiz tahsis adı verilen işlemleri desteklememektedir. Farklı bir deyişle kanunda sayılan kişiler dışında herhangi bir kişiye karşılıksız olarak gayrimenkul kiralanması ya da kullandırılması durumunda, emsal kira bedeli devreye girmektedir. Bu da mülkiyet hakkına sahip olan mükellefin istediği kişiye kendi gayrimenkulünü vergi ödemeksizin tahsis etmesine engel oluşturmaktadır. Oysa ilgili AYM Kararının yerel mahkeme itiraz gerekçesinde de ifade edildiği üzere *"... (halk arasında) ekonomik olarak güçsüz kesimlerin değişik uygulamalarla desteklendiği gözlemlenmektedir. Bu bağlamda bir kısım taşınmaz sahiplerinin taşınmazlarını bedelsiz veya emsallerine göre düşük bedelle yakın akrabalarının veya yoksulların kullanımına bıraktığı sıklıkla gözlemlenen bir olgudur. ... Örneğin, taşınmazını bedelsiz olarak bir yoksulun kullanımına bırakan bir taşınmaz sahibinin elde etmediği bir kira geliri için vergi ödemesi gerekecektir. Bu nedenle toplumsal dayanışmayı güçleştirici bir yönü bulunduğundan sosyal devlet ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Sonuç olarak devletin ekonomik olanakların yetersizliği nedeniyle katkı sağlayamadığı vatandaşına, diğer bir vatandaşının katkı sağlaması da engellenmiş olacaktır"*

tır" (AYM, 2010: 2). Aslında bu sosyal destek dayanışması 7440 sayılı Kanun (RG, 12.03.2023/32130) ile yasa koyucu tarafından da görölmüş ve desteklenmiştir. Söz konusu kanun ile 6 Şubat 2023 tarihinde Kahramanmaraş İlinde meydana gelen depremler nedeniyle mücbir sebep hali içinde bulunan yerlerde yerleşim yeri bulunan gerçek kişilerin, ikamet etmeleri amacıyla bedelsiz kullanımına bırakılan konutlara ilişkin olarak 2023 yılı gelirlerine uygulanmak üzere GVK'nın 73. maddesinde belirtilen emsal kira bedeli esası uygulanmayacağı yasa haline getirilmiştir. Bir başka ifadeyle kanun koyucu sosyal destek içinde bulunan durumu dikkate alarak emsal kira bedelini uygulanmaması gerektiğini net irade ile ortaya koymuştur. Demek ki bedelsiz tahsis yardım, destek ya da farklı bir amaçla yapılabilmektedir ve bunu mülkiyet hakkının özünde meşru görmek gerekmektedir. Gerçekten de yardıma ihtiyacı olan, ekonomik desteğe ihtiyaç duyan birisine evini bedelsiz tahsis etmek isteyen birinin elinde bu özgürlüğü almak ne derece doğrudur? O zaman sorulması gereken soru emsal kira bedeli bu tür durumlarda nasıl dikkate alınmalıdır?

D. BEDELSİZ TAHSİS DURUMUNDA GELİR VERGİSİ AÇISINDAN MUHATAP KİM OLMALI?

GVK'nın 73. maddesi uyarınca 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. Dolayısıyla bir kişi;

- emsal kira bedelinden düşük kiralama yaparsa,
- bedelsiz olarak başkalarının intifasına gayrimenkul bırakırsa,

emsal kira bedeli üzerinden vergi ödemek durumundadır. "Emsal kira bedelinden düşük kiralama" olduğundan emsal kira bedelinin devreye girmesi ve bir otokontrol mekanizmasının devreye girmesi normal karşılanabilir. Ancak bedelsiz olarak başkalarının intifasına gayrimenkul bırakılması durumunda kimin vergi ödenmesi gerektiği ve bunun kim yüklenmesi gerektiği farklı bir durumdur. Konuyu biraz daha açalım.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan rehberde (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2023: 10) göre mükellef (A), 2022 yılında emlak vergisi değeri 2.300.000 TL olan bir apartman dairesini bedelsiz olarak arkadaşı (B)'nin kullanımına bırakmıştır. Bu durumda, mükellef (A)'nın emsal kira bedeli üzerinden yıllık kira geliri hesaplaması gerekmektedir. Emsal Kira Bedeli: $2.300.000 \times \%5$

= 115.000 TL olacaktır. Bu tutar, mükellef tarafından beyan edilmesi gereken gelir olarak dikkate alınacaktır. Öteden beri uygulamaya göre “evini bedelsiz tahsis eden”, yani kiralayan emsal kira bedeli üzerinden beyanname vermek durumundadır. Peki ama gerçekte bu işlemden dolayı menfaati temin eden kimdir?

Bedelsiz ev tahsis etme hakkı mülkiyet hakkının kişiye getirdiği bir hak-tır. Medeni Kanun uyarınca bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir (m.683). O zaman bir kalem, defter, sandalye, masa nasıl ki malik dışındaki birinin kullanımına bırakılabiliyorsa, bir ev de başkasının kulla-nımına karşılıksız bırakılabilir. Bu açıdan bakıldığında yukarıdaki örnekte vergi-lenmesi gereken kimdir? Mevcut uygulamada belki çok iyi niyetle bedelsiz tah-sis yapan bir kişi bu durumdan dolayı vergi vermek zorunda kalmaktadır. Oysa burada menfaati temin eden “kiracı” konumundaki kişidir. Dolayısıyla eğer bi-rinden gelir vergisi alınacaksa o kişi menfaati elde eden kişi olmalıdır. Bir mal veya hakkı bedelsiz kullanan kişi, emsal bedel kadar bir menfaat (kazanç) sağ-lamış olacaktır. Bu durumda aslında gelir vergisi beyanname vermesi gereken kişi (kiracı) gayrimenkulü kullanan kişidir. Peki neden kanun koyucu mülkiyet hakkını elinde bulunduran kişiyi adeta cezalandırırçasına emsal kira bedeli üze-rinden beyan yapmaya zorlamaktadır?

Aslında bu sorunun cevabı Türk Vergi Sisteminde kimlerin beyanname verdiği ile doğru orantılıdır. Türk Vergi Sisteminde düzenli gelir vergisi beyan-namesi veren mükellef grubu bellidir ve bu mükelleflerin sayısı nüfusuna göre oldukça düşüktür. Hal böyle olunca zaten mülk sahibi üzerinden vergilendirme yapmak uygulamada idareye kolaylık sağlamakta ve kayıt altında olan kişi üze-rinden yapılan işlem takip edilebilmektedir. Halbuki menfaati elde eden kişi kullanım yapan kişidir. Ancak her kullanım yapan kişi beyanname ver(e)mediğinden, hatta çoğu kişi kayıtlı bir mükellef dahi olmadığından onlar-dan beyanname istemek pek çok açıdan zordur. Ama teorik olarak menfaati elde eden kendisine bedelsiz ev tahsis edilen kişidir. Aynı kişi bir işveren işçi sözleşmesine göre gayrimenkulü bedelsiz kullansaydı bu menfaat karşılığı üc-ret (GVK m.61), kendi nam ve hesabına çalışan bir kişiye verdiği hizmet karşılığı kullansaydı serbest meslek kazancı (GVK m.67), belki bir menkul sermaye iradı (GVK m.75/7), belki bir değer artış kazancı (GVK mükerrer m.81) elde etmiş olacaktı. Ancak bu işlemler dışında olunca kiracı konumundaki kişi hiç menfaat elde etmemiş sayılmakta ve kiralayan pozisyondaki malik beyanname vermek durumunda kalmaktadır. Ya da elde ettiği menfaat idari açıdan kolaylık sağla-

dığı için kiraya veren kişiye yüklenmektedir. Demek ki beyanname vermesi kişinin yeniden düşünülmesinde fayda vardır. Basit bir kira bildirimini ile dahi bu menfaatler karşılığı alınmak istenen emsal kira bedeli karşılığı vergi alınması mümkündür.

Bir başka açıdan düzenlemeye bakıldığında nakden veya hesaben bir ödeme söz konusu olmadığında gelir vergisi kesintisi yapılmamaktadır. Örneğin, bir limited Őirket, ortağına ait gayrimenkulü herhangi bir kira ödemeksizin bedelsiz olarak kullandığında, nakden ve hesaben bir ödeme olmadığı için gelir vergisi kesintisine ilişkin bir işlem yapılmamakta ve dolayısıyla muhtasar beyanname vermemektedir. Ancak Őirket ortağı emsal kira bedeli üzerinden hesaplanan gayrimenkul sermaye iradını, yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek durumunda kalmaktadır (Kanmaz, 2018: 137). Oysa bir önceki kısımlarda da ifade edilmeye çalıŐıldıđı üzere menfaati temin eden Őirkettir. Üstelik kayıtlı ve beyanname veren bir mükelleftir. Menfaati temin eden taraf olarak elde ettiği menfaat kadar kazancı beyan etmesi gereken kişinin ödemesi gereken vergi kiracı konumundaki ortağa beyanname verdirilerek sağlanmaktadır. Bu uygulamanın vergilemenin ana prensiplerine uymadığı kanaatindeyim.

IV. SONUÇ

Literatürde de ifade edildiği üzere bir mali yükümlölük anayasal vergileme ilkelerine uygun olarak yeterince çerçevlenmemiŐe kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını hatta temel haklarını etkileyerek vergi güvenliğini de tehlikeye sokabilir (Yeniçeri, 2005: 16). Emsal kira bedeli de evvelden beri türlü sorunlarla varlığını korumaya ve uygulanmaya devam etmektedir.

Türk Hukukunda gayrimenkullerin kiralamalarında baz alınması gereken bir değer sorunu olduğu açıktır. Hatta bir gayrimenkul değerleme sorunu olduğu açıktır. Bu değer sorunu uzun yıllardır objektif bir kritere bağlanmaya çalıŐılmıŐsa da hala genel bir değerleme uygulaması bulunmadığından her türlü iŐlemdede değerleme farklı uygulamalara göre yapılmaya devam edilmektedir. Örneğin bankacılık ve kredilendirme iŐlemlerinde, yargıda bilirkiŐi raporlarında sigorta iŐlemlerinde ve piyasada farklı farklı değerlemeler kullanılmaktadır (Hacıköylü & Heper, 2010: 5). Vergi hukuku da bu iŐi kendi yöntemine göre çözmeye çalıŐmıŐ ve nihayetinde EVK'daki vergi değeri üzerinden hesaplanılmasına yönelik tercihte bulunulmuştur. Vergi kayıp ve kaçağını önlemek ve muvazaalı işlemlerin önüne geçebilmek adına getirilen uygulama anayasal ver-

gileme ilkeleri ve gelirin gerçek olması ilkesi açısından sorunlarını bünyesinde taşımaya devam etmektedir.

Kira ödemelerini doğru tespit edebilmek için bankadan ödeme zorunluluğu gibi uygulamalar getirilmişse de emsal kira bedeline yönelik ayrı bir düzenleme de yapılmamıştır. İdarenin iç genelgesi yürürlükte olmasına karşın genelgeye aykırı tarhiyatlar yapılmaya devam edilmektedir. Oysa bir adım atılarak kira sözleşmeleri ile ilgili vergi avantajları getirmek mümkün olabileceği gibi beyanname verilmesinin yaygınlaştırılması ya da özel bildirim yükümlülükleri ile kiracı durumundaki kişiler üzerinden de otokontrol mekanizmaları yaratmak mümkündür. Kısa vadeli çözüm ise kanaatimizce GVK'nın 73. maddesinin ilk fıkrasına aşağıdaki şekilde ilave yapmaktan geçmektedir:

*“Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri **elde edilen gerçek kira gelirinin ispat veya tevsik edilemediği durumlarda** emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır...”*

KAYNAKÇA

- Ak, A. (1999). Gelir Vergisi Kanunu Açısından Vergi İdaresi ile Vergi Yargısı Arasındaki Yorum Farklılıkları ve Vergi Yargısı Kararlarının Vergi İdaresi Üzerindeki Etkileri, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir.
- AYM (2010), Anayasa Mahkemesi Kararı, E.2008/110, K.2010/55 sayılı kararı, RG, 22.06.2010/27619.
- Arıdurdu, B. & Düzkaya, B. (2008). “Emsal Kira Bedeli Esası”, *Vergi Raporu*, 107.
- Bakmaz, Z. (2019). *Türk Vergi Hukukunda Emsal Bedel Uygulaması*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Bıyan, Ö. (2022). *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Bursa: Dora Yayınevi.
- Çağdaş, V. (2007). Türkiye İçin Bir Emlak Vergi Sistemi Tasarım Modeli Önerisi, Yıldız Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul.

- Doğrusöz, B. (2002). "Emsal Kira Bedeli Nedir? Ne Değildir?", *Dünya Gazetesi*, 24.01.2002.
- Erdem, J. G. (2013). "Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri", *AÜHFD*, 62 (4), 971-1005.
- Geçici Komisyon Raporu, (1947). *Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu* (1/171), S. Sayısı:147, <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018078ss0147.pdf>, (Erişim: 05.04.2023).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2023). *Kira Geliri Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi*, https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyanname_rehberi/2023/2023_gayrimenkulsermayeiradirehber.pdf, (Erişim: 29.07.2023).
- Gürel, O. (1968). "Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 16, 43-70.
- GVK İç Genelge, (1999). *Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi*, Sıra No:1999/1, <https://gib.gov.tr/node/89366/pdf>, (Erişim: 28.07.2023).
- Hacıköylü, C. & Heper, F. (2010). "Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Maliye Dergisi*, 158.
- Kanmaz, G. S. (2018). Vergi Güvenliği ve Türkiye İçin Uygulama Önerileri, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Kırıkkale.
- Kanun Tasarısı, (1960). *5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun bazı madde ve fıkralarının değiştirilmesi ve bu kanuna bazı hükümler eklenmesi hakkında kanun tasarısı* (1/148), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MBK_/d00/c005/mbk_00005067ss0181.pdf, (Erişim: 05.04.2023).
- Komisyon Raporu, (1985). *Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu* (1/716), <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c020/tbmm17020027ss0357.pdf>, (Erişim: 05.04.2023).
- MGK Komisyon Raporu, (1980). *31.12.1960 Gün ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe - Plan Komisyonu Raporu* (1/60), S.Sayı:76, <https://www5.tbmm.gov.tr/tu>

- tanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c001/mgk_01001024ss0076.pdf, (Erişim: 17.07.2023).
- Safoğlu, N. B. (2007). *Türk Vergi Sisteminde Gelirin Elde Edilmesinde Tahakkuk ve Tahsil Esasları*, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.
- Sezgin, B. (2011). "Son Gelişmeler Işığında Emsal Kira Bedeli Esası", *Mali Çözüm*, 103.
- Şenyüz, D. (2001). *Türk Vergi Sistemi*, 7. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Teke, M. (2003). "2002 Yılında Elde Edilen Gayrimenkul Sermaye İratları ve Vergilendirilmesi", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, 18/177, 34-50.
- Tekin, A. & Avcı, G. C. (2020). "Türkiye'de Tarhiyat Öncesi Vergi Güvenlik Uygulamaları", *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 7/9, 2-48.
- TDK Online Sözlük, Türk Dil Kurumu Online Sözlük, <https://sozluk.gov.tr>, (Erişim: 26.07.2023).
- TÜSİAD Raporu, (tarih yok), "Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı Hakkında Öneriler", https://tusiad.org/tr/tum/item/download/7602_d9090c270a8d155fe9b6d2c3ab7e1c77, (Erişim: 12.07.2023).
- Yavaşlar, F. B. (2011). *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yeniçeri, H. (2005). *Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri*, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul.
- Yılmaz, B. E. (2018). *Maliye*, 3. Baskı İstanbul: Der Yayınları.

