



İŞLETMEDEN ÇEKİLEN GAYRİMENKULLERDE EMSAL BEDEL KARMAŞASI

Uğur UĞURLU^(*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere gayrimenkul alım satımı yapan işletmelerin stoklarında bulunan gayrimenkullerin, gerek işletme sahipleri tarafından kendilerine, eşlerine, çocuklarına verilmesi gerekse de 3. kişilere bağışlanması gibi sebeplerle işletmeden çekilmesi durumunda söz konusu gayrimenkullerin emsal bedeli ile işletmeden çıkışının yapılması gerekmektedir. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinde yer alan üç çeşit emsal bedelden hangisinin uygulanacağı konusunda tereddüt yaşanmaktadır.

Emsal bedel ile işletmeden çıkışının yapılması gereken gayrimenkuller için Vergi Usul Kanunu'nun 267'inci maddesinde yer alan emsal bedel çeşitlerinden hangisinin uygulanacağı konusunda gerek Vergi İdaresi gerekse de Yargı farklı kararlar vermişlerdir. Bizde makalemizde bu hususu açıklamaya çalışacağız.

2- İŞLETMEDEN ÇEKİLEN GAYRİMENKULLERDE EMSAL BEDEL KARMAŞASI

Açıkladığımız üzere gayrimenkul alım satımı yapan işletmelerin stoklarında bulunan gayrimenkullerin, gerek işletme sahipleri tarafından kendilerine, eşlerine, çocuklarına verilmesi gerekse de 3. kişilere bağışlanması gibi sebeplerle işletmeden çekilmesi durumunda söz konusu gayrimenkullerin emsal bedeli ile işletmeden çıkışının yapılması gerekmektedir.

İşletmeden çekilen gayrimenkuller için emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi, KDV hesaplanması ve bu faturanın normal bir satış işlemi gibi değerlendirilerek yasal defterlere kaydının yapılarak KDV'sinin beyan edilmesi gerekmektedir.

İşletmeden çekilen gayrimenkullerin, çıkışlarının emsal bedel üzerinden yapılması gerektiği hem 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun¹ 3'üncü ve 27'nci maddesi hem de 213 sayı-

^(*) Vergi Müfettişi

¹ 02.11.1984 Tarih Ve 18563 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

lı Vergi Usul Kanunu'nun² 267'nci maddesinden kaynaklanmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi teslim kabul edilmiştir. Aynı Kanunu' nun 27'inci maddesinin 1'inci fıkrasında ise bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde KDV matrahının, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu, 3'üncü fıkrasında da emsal bedeli ve emsal ücretin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı kurala bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanununun 267'inci maddesinde ise emsal bedel, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmıştır. Bu şekilde tanımlanan emsal bedelinin hangi usullere göre tespit edileceği ise aynı maddede belirtilmiş olup, bunlar sırası ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasıdır.

Emsal bedelin saptanmasında öncelikle 1'inci sıradaki **ortalama fiyat esasının** uygulanması, bu usulün uygulanamaması halinde 2'inci sıradaki **maliyet bedeli** esasının göz önüne alınması, bu usul ile de emsal bedel saptanamıyorsa ancak o zaman 3' üncü sıradaki **takdir esası** yöntemine başvurulması gerekmektedir.

Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde işletmeden çekilen gayrimenkuller için hangi emsal bedel esasının uygulanacağını sırası ile bu konuda

verilmiş mukteza ve yargı kararlarından da bahsederek açıklamaya çalışacağız.

a) İşletmeden Çekilen Gayrimenkullerde 'Ortalama Fiyat Esası'

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu' nun 267'inci maddesine göre aynı cins ve nevideki mallardan 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 hesaplanmaktadır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25 ten az olmaması gerekmektedir.

Gerek Vergi İdaresi vermiş olduğu muktezalarda gerekse de Yargı vermiş olduğu kararlarda işletmeden çekilen gayrimenkuller için Vergi Usul Kanununun 267'inci maddesinin 1'inci sırasındaki emsal bedel olan **ortalama satış fiyatı** esasının uygulanmasını istememişlerdir.

Bunun nedeni ise **ortalama satış fiyatı** esasının uygulanabilmesi için emsal bedeli araştırılan malın aynı cins ve neviden mallar olması gerektiğidir. Bir diğer ifadeyle işletmeden çekilen gayrimenkullerin (konut veya işyerlerinin) kanunda yer alan tanımla '**misli mal**' niteliğinde olması gerekmektedir. Fakat bazen içinde yer alan fayans, parke, pencere v.b. bütün özellikleri aynı olan daireler bile '**misli mal**' niteliğinde olmayabilir. Örneğin bir binada aynı cepheye bakan zemin kat, ara kat ve en üst katta yer alan dairelerin fiyatları farklı olabilir, yine aynı katta bulunan dairelerden arka cepheye bakan ile ön cepheye bakan dairelerin fiyatları farklı olabilir, bu da bu

² 04.01.1961 Tarih Ve 10705 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

dairelerin '**misli mal**' olma özelliğini yok etmektedir.

Özetle aynı binada bile bulunsa bağımsız bölümlerin birinin satış fiyatının diğer dairelere emsal teşkil etmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle hem Vergi İdaresi hem de Yargı işletmeden çekilen gayrimenkuller için ortalama satış fiyat esasının uygulanmasının mümkün olmadığını belirtmişlerdir.

b) İşletmeden Çekilen Gayrimenkullerde 'Maliyet Esası'

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 267'inci maddesine göre maliyet esaslı yönteminde emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli etmektedir.

İşletmeden çekilen gayrimenkuller için **ortalama satış fiyatı** esasının uygulanamaması nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinin 2'inci sırasındaki emsal bedel olan **maliyet** esasının uygulanması gerekmektedir. Ancak bu esasın uygulanabilmesi için mükelleflerin defter ve belgeleri üzerinden daire veya işyerlerinin maliyet bedellerinin doğru olarak tespit edilebilmesi gerekmektedir. Bir diğer ifadeyle maliyet **esas**ı yönteminin uygulanabilmesi için mükellefçe belirlenen maliyet bedelinin gerçek duruma ve yasal kayıtlara uygun olması gerekmektedir.

İşletmeden çekilen gayrimenkullerde maliyet esaslı yönteminin uygulanmasını savunan görüşe göre; emsal bedel tespitinde **maliyet esas**ı uygulanmaya çalışılırken gerçek maliyet bedelinin be-

lirlenmemesi hallerinde maliyet bedeli esasına göre emsal bedel tespiti olanağı kalmayacağından emsal bedelin takdir esasına göre yapılması gerekmektedir. Emsal bedelin maliyet esasına göre tespit imkanı varken takdir esasına göre maliyet tespiti yapılması yanlış bir uygulamadır.

Emsal bedelde amaç, değerlemeye konu kıymetin, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değeri saptamak ve bu suretle vergilemenin gerçek veya gerçeğe en yakın tutarlar üzerinden yapılmasını sağlamak olduğuna göre, mükellefçe belirlenen maliyet bedelinin doğru olup olmadığının araştırılması zorunludur. Ancak, yapılan araştırma ve incelemeler sonucunda mükelleflerce maliyet bedelinin gerçek değerler ve bilgiler doğrultusunda tespit edilmediğinin belirlenmesi halinde, gerçek maliyetin tespiti yoluna gidilmesi gerekliliği de açıktır. Gerçek maliyet bedelinin belirlenememesi hallerinde ise bu esasın uygulanması olanağı kalmayacağından emsal bedelin takdir esasına göre tespiti yoluna gidilmelidir.

Kanun'da maliyet bedeli esasının uygulanma şartları belirtilmiştir. Bu şartlar varsa, sabit kıymet niteliğindeki gayrimenkuller için de, maliyet bedeli esasının uygulanmasına engel bir şey olmadığı gibi bunun kanuni zorunluluk olduğunu düşünmekteyiz. Maliyet bedelinin gerçeği yansıtmadığı dolayısıyla bu esasın uygulanma şartlarının oluşmadığı yönünde bir tespit yapılmadan gayrimenkullere uygulanamayacağından bahisle hiçbir ayırım yapmadan doğrudan maliyet bedeli esasını reddetmek doğru değildir. Ayrıca, maliyet bedelinin gerçek değeri yansıtmadığını, maliyetlerin güvenilir olmadığını her bir somut olay için ele alıp, ispatlamak idareye düşen bir mükellefiyettir.³

³ ŞENYÜZ, Doğan. "Emsal Bedel Uygulaması Çerçevesinde İşletmeden Çekilen Gayrimenkullerin Değerlemesi" Yaklaşım, Sayı:80, Ağustos 1999

Danıştay işletmeden çekilen gayrimenkullerde uygulanacak emsal bedel olarak kararlarının bir kısmında Vergi Usul Kanununun 267'inci maddesinin ikinci sırada yer alan **maliyet esasının** uygulanması gerektiğini belirtmiştir. Konu ile ilgili verilen kararlardan bazıları şunlardır.

Danıştay 11. Dairesi vermiş olduğu bir kararında⁴ "...Bu sebeple, mahkemece, yükümlü şirketin belirlediği maliyet bedelinin gerçek ve gerçeğe en yakın değeri içerdiğinin, yapılacak araştırma ve incelemelerle tespit edilmesi gerekli görülmüştür. Yapılacak bu inceleme sonucunda maliyet bedelinin doğruluğunun tespiti halinde maliyet bedelinden hareketle emsal bedeli tespiti esası uygulanarak, aksi takdirde takdir esasına göre belirlenmiş olan emsal bedelinin incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekmektedir" şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Danıştay 11. Dairesi vermiş olduğu bir kararında⁵ "...Bu durumda, arsa karşılığı inşa edilen binanın, arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerinin emsal bedelinin 213 Sayılı Yasa'nın 267. maddesi hükmü uyarınca takdir komisyonunca takdir yoluyla belirlenmesi gerekirken, müteahhit firmaya kalan bağımsız bölümlerin satış fiyatları esas alınmak suretiyle doğrudan doğruya inceleme elemanınca emsal bedel takdir edilmesi sonucu belirlenen matrah üzerinden yapılan cezalı tarhiyatta bu yönüyle de anılan Yasa hükmüne uyarlık bulunmadığından tar-

hiyatın terkinin yolundaki mahkeme kararında sonucunu itibariyle isabetsizlik görülmemiştir." şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu vermiş olduğu bir kararında⁶ "... 1992 yılına ilişkin kayıtlarında Vergi Usul Kanunu'nun usule ilişkin hükümlerine aykırı bir husus tespit edilmediği belirtilen ortaklığın inşa ettikten sonra ortaklarına satmış olduğu bağımsız bölümlerin maliyet bedeli tartışmasız olduğundan, emsal bedelin Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin ikinci sırasında belirtilen maliyet bedeli esasına göre tespiti gerektiği, bir sonraki sırada yer alan takdir esasının uygulanamayacağı sonucuna varılmaktadır. Bu nedenlerle temyiz isteminin reddine oyçokluğuyla karar verildi" şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Danıştay 7. Dairesi vermiş olduğu bir kararında⁷ "...Olayda, ortaklıkta kalan taşınmazın 75.000.000 liraya satıldığı ancak bu bedelin düşük olduğu hususunun tarafların beyanları ile kabul edildiği, bunun dışında haklı bir neden de ileri sürülmediği gibi, aynı binadaki emsal dairelere de aynı Takdir Komisyonu kararı ile 570.000.000 lira rayiç değer saptandığı anlaşıldığından, 213 sayılı Yasa'nın emsal bedelin tayinine ilişkin 267 maddesinin 3. sırasında yer alan takdir esasına göre değerlendirilmesi yasa gereği olup, mahkemece yapılan değerlendirme sonucu verilen kararda isabet bulunmamaktadır." şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

⁴ Danıştay 11. Dairesinin 17.09.1997 Tarih Ve E: 1996/4278, K: 1997/2822 Sayılı Kararı

⁵ Danıştay 11. Dairesinin 15.02.1996 Tarih Ve E: 1995/3744, K: 1996/709 Sayılı Kararı

⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 17.04.1998 Tarih Ve E: 1997/450, K: 1998/85 Sayılı Kararı

⁷ Danıştay 7. Dairesinin 08.10.1991 Tarih Ve E: 1990/6528, K: 1991/2478 Sayılı Kararı

Danıştay 11. Dairesi vermiş olduğu bir kararında ⁸ "...Gayrimenkul satışlarında, emsal bedelini hangi usullere göre belirleneceği Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde belirtilmiş olup, bunlar sırası ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve taktir esasıdır. Emsal bedeli saptanmasında bu sıralamaya uyulması, başka bir anlamıyla, önce ortalama fiyat esası uygulanması bu usulün uygulanmaması halinde 2. sıradaki maliyet bedeli esasının göz önüne alınması eğer bu usul ile de emsal bedel hesaplanamıyorsa ancak o zaman taktir esası yöntemine başvurulması gerekecektir" açıklamalarında bulunulmuştur.

Danıştay tarafından bu konuda verilmiş kararlar incelendiğinde; söz konusu kararların çoğunda defter ve belgeler üzerinden maliyet bedellerinin doğru olmadığına dair bir tespit yapılmadan, doğrudan taktir esasına göre yapılan tarhiyatları reddetmiştir.

c) Emsal Bedel Konusunda Taktir Esası

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 267'inci maddesine göre taktir esasında ilgili gayrimenkulün emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine taktir komisyonunca taktir yolu ile belli edilir. Taktirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak suretiyle yapılmaktadır.

Bazı yazarlar işletmeden çekilen gayrimenkuller için emsal bedel tespitinde **maliyet esası yönteminin** uygulanmadan doğrudan taktir esası yönteminin uygulanması gerektiğini belirtmişlerdir.

İşletmeden çekilen gayrimenkuller için emsal bedel tespitinde taktir esası yönteminin uygulan-

masının nedeni şöyledir. Vergi Usul Kanununun 267'inci maddesinde yer alan emsal bedel müessesinin genel amacı, ilgili malın rayiç bedele en yakın değerini tespit etmektedir. Hâlbuki ülkemizde yaşanan enflasyon nedeni ile inşa edilen konut ve işyerlerinin yapımında kullanılan malzemeler stoklara girdikten sonra hem enflasyon nedeniyle piyasa fiyatlarında artma hem de bazı malzemelerin stoklarda uzun süre beklemesi nedeniyle değerlerinde aşınma olmaktadır. Bunun sonucunda ilgili gayrimenkulün defter değeri ile piyasa rayiç değeri çok farklı olmaktadır. Bu da emsal bedel ilkesinin amacına ters düşmektedir.⁹

Diğer taraftan bir diğer sorun ise, maliyet esası ile ilgili madde metninde yer alan kar oranlarıdır. Vergi Usul Kanununun 267'inci maddesine göre ilgili malın maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelinin tespit edilmesi gerekmektedir. Ancak bu kar oranları bazı gayrimenkuller için çok gerçekçi değildir. Zira yerine göre bazı gayrimenkullerde kar oranı çok yüksek iken, bazı yerlerde düşük olması, gayrimenkulün gerçek değere yaklaşmasını engellemektedir.

Bu nedenlerle ilgili gayrimenkulün gerçek değeri ancak taktir esası ile ortaya çıkabilecektir. Çünkü taktir esasında ilgili kıymetin maliyet bedeli ve piyasa fiyatı gibi birçok unsur dikkate alınarak bedeli tespit edilmektedir.

Nitekim Vergi İdaresi de emsal satış bedelinin rayiç değere eş bir değer olduğu, emsal bedelin tespiti usulleri ile öncelik derecesinin de bu esanın sonucu olduğu ifade edilerek 'taktir esası'yla değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir.¹⁰

⁸ Danıştay 11. Dairesinin 19.03.1997Tarih Ve E: 1996/988, K: 1997/1021 Sayılı Kararı

⁹ KIZILOĞLU, Şükrü. İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Yaklaşım Yayıncılık, Ank. 2008, Syf 343

¹⁰ ÖZBALCI, Yılmaz. Vergi Usul Kanun ve Açıklamalar, Ankara, 1985 Syf 433

Vergi İdaresi, işletmeden çekilen gayrimenkullerde uygulanacak emsal bedel olarak Vergi Usul Kanununun 267'inci maddesinin üçüncü sırasında yer alan **takdir esasının**, uygulanması gerektiğini belirtmiştir

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada¹¹ **“..Buna göre adı geçen mükellefin işyeri olarak inşaat ettiği gayrimenkulleri, Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinin üçüncü sırasına göre değerleyerek, takdir yolu ile belli olunacak emsal bedeli üzerinden fatura düzenlemek suretiyle işletmesinden çekmesi ve özel mülkiyetine geçirmesi halinde, bu şekilde tespit edilecek emsal bedel ilgili yıl hasılatına dahil edilecektir.”** şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir muktezada¹² **“... Arsa karşılığı olmak üzere, arsa sahibine verilen işyerlerine ait emsal bedellerinin, anılan Kanun'un 267. maddesinin üçüncü sırasına (takdir esas) göre, takdir edilmesi ve bu bedel üzerinden fatura düzenlenmesi zorunludur. Bu şekilde tespit edilen bedellerden, arsa paylarına isabet eden bedellerin düşülmesi suretiyle fatura düzenlenmesi mümkün değildir.”** şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir muktezada¹³ **“Arsa karşılığı olmak üzere, arsa sahibine verilen işyerlerine ait emsal bedellerinin, anılan Kanun'un 267. maddesinin üçüncü sırasına (takdir esas) göre takdir edilmesi ve bu bedel üzerinden fatura düzenlenmesi zorunludur. Bu**

şekilde tespit edilen bedellerden, arsa paylarına isabet eden bedellerin düşülmesi suretiyle fatura düzenlenmesi mümkün değildir.” şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Diğer taraftan Danıştay ise vermiş olduğu bazı kararında işletmeden çekilen gayrimenkuller için maliyet esası yönteminin uygulanmadan doğrudan takdir esasının uygulanması gerektiği yönünde verdiği kararlarda bulunmaktadır. Söz konusu kararlardan bazıları şunlardır.

Danıştay 4. Dairesi vermiş olduğu bir kararında¹⁴ **“...213 Sayılı Vergi Usul Kanun'unun 267. maddesinde ise emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak saptanamayan bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlama ile emsal bedele rayiç değere eş bir değer verildiği açıktır. Bu nedenle gayri menkullerin değerlendirilmesinde 267. maddenin 1 ve 2. bent hükümlerinde yer alan ortalama fiyat esası ile maliyet bedelinin esas alınmasına olanak bulunmadığı ortaya çıkmaktadır. Anılan madde hükmünden de anlaşılacağı üzere emsal bedel, malın satış bedeli yerine geçecek bir ölçü niteliğinde olup, malın maliyet bedeli veya iptidai maddelerin değerlendirilmesinde doğrudan emsal bedeli olarak kabulüne olanak bulunmamaktadır. Ayrıca takdir esasına göre emsal bedeli saptanırken, emsal bedelinin bir satış bedeli olduğu düşünülerek takdirde kullanılan donelerin gerçek satış fiyatının tespitine yönelik bulunması gerekmektedir.”** şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

¹¹ Ankara 01.06.2006 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.06.16.01/ 06/GVK-37 Sayılı Muktezası

¹² Maliye Bakanlığı'nın 18.2.1992 tarih ve 260108533/14729 Sayılı Muktezası

¹³ Maliye Bakanlığı'nın 01.01.1992 Tarih Ve 598 Sayılı Muktezası

¹⁴ Danıştay 4. Dairesinin 13.02.1985 Tarih Ve E: 1984/1913, K: 1985/373 Sayılı Kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu bir başka Kararı'nda¹⁵ "... Maddede, emsal bedelin sıra ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasları olduğu yazılıdır. Bu sıralardan ilk ikisi sabit kıymetlerle ilgili değildir. Üçüncü sırada yeralan takdir esası, ilk iki sıraya göre belli edilemeyen emsal bedelin, takdir komisyonlarınca takdir yolu ile belli edilmesinden ibarettir. Takdirlerin, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri göz önüne alınmak suretiyle yapılması da öngörüldüğünden, sabit kıymetler yönünden Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 1 işaretli bendinde anılan "emsal bedel" ifadesi ile amaçlananın, Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin üçüncü sırasının uygulanması olduğu sonucuna ulaşılmaktadır." şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Danıştay 4. Dairesi vermiş olduğu bir kararında¹⁶ "...Olayda, ortaklarca işletmeden çekilen taşınmazın 213 sayılı Yasa'nın 267. maddesinin 3. sırasında yer alan takdir esasına göre değerlendirilmesi yasa gereği olup, mahkemece maliyet bedeli esas alınmak suretiyle yapılan değerlendirme sonucu kararda isabet bulunmamaktadır." şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Danıştay 3. Dairesi vermiş olduğu bir kararında¹⁷ "İşletmenin aktifine kayıt edilmekle işletmenin varlıkları arasına alınan gayrimenkullerin işletmeden çekilmesi halinde, yukarıda belirtilen madde hükümleri uyarınca emsal bedelle değerlendirilmelerinde kanuna aykırılık bulunmamak-

tadır. Her ne kadar, mahkemece işletmeden çekilen değerlerin emsal bedel esasına göre değerlendirilebilmesi için işletmenin sürekli veya düzenli şekilde bu değerlerin ticaretiyle uğraşması gerektiği, gayrimenkul alım satımıyla uğraşmayan ortaklığın, ortaklarının işletmeden çektikleri değerlerin emsal bedeliyle değerlendirilmesinin mümkün olmadığına karar verilmiş ise de, yukarıda yer alan" madde hükümlerinin incelenmesinden faaliyet yönünden herhangi bir ayrıma yer verilmediği gibi, işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan gayrimenkuller ortaklar tarafından kayıtlı değerleri ile işletmeden çekildiğinde işletmenin dönem kazancı emsal bedel, kayıtlı değer farkı kadar eksiltilmiş bulunduğundan emsal bedelinin Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin 3. sırasına göre takdiri yerinde görülmüştür." şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Danıştay 3. Dairesi vermiş olduğu bir kararında¹⁸ "...işletmeden çekilen değerlerin, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesine göre emsal bedel ile değerlendirilmesi gerektiği, değerlendirilmesinin üçüncü sıradaki takdir esasına göre yapılmasının uygun olduğu, takdir komisyonunca emsal bedel tespit edilirken, inceleme raporuna ekli bilirkişi raporunun aynen tekrar edildiği, raporda emsal bedelin tespitine ilişkin bir inceleme yapılmaması nedeniyle gerçek değer belirlenmesi amacıyla mahkemelerince bilirkişi incelemesi yaptırıldığı, verginin; bilirkişi raporu ile belirlenen miktar üzerinden alınmasının uygun bulunduğu, davacının maliyet esasına göre em-

¹⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 10.03.1994 Tarih Ve E: 1993/126, K: 1994/136 Sayılı Kararı

¹⁶ Danıştay 7. Dairesinin 08.10.1991 Tarih Ve E: 1990/6529, K: 1991/2476 Sayılı Kararı

¹⁷ Danıştay 3. Dairesinin 23.11.1990 Tarih Ve E: 1989/438, K: 1990/3254 Sayılı Kararı

¹⁸ Danıştay 4. Dairesinin 27.11.1995 Tarih Ve E: 1994/5625, K: 1995/4878 Sayılı Kararı

sal değeri tespit ettiği ve vergi kaçırma kastı bulunmadığı dikkate alındığında olaya kusur cezası uygulanması gerektiği, gerekçesiyle matrahın kusur cezalı olarak azaltılmasına karar vermiştir” şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Yine Danıştay 9. Dairesi başka bir Kararı'nda¹⁹ ; inşaat müteahhitliği yapan mükellefin, işletmeden çektiği dükkânlarla ilgili olarak verdiği kararda Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu'nun biraz önce bahsettiğimiz kararına da atıf yaparak özetle; takdirlerin maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak suretiyle yapılması öngörüldüğünden sabit kıymetler yönünden Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin I işaretli bendinde anılan **“emsal bedel”** ifadesi ile amaçlananın, Vergi Usul Kanunu' nun 267. maddesinin üçüncü sırasının uygulanması olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.²⁰

3- SONUÇ

Bilindiği üzere gayrimenkul alım satımı yapan işletmelerin stoklarında bulunan gayrimenkullerin, gerek işletme sahipleri tarafından kendilerine, eşlerine, çocuklarına verilmesi gerekse de 3. kişilere bağışlanması gibi sebeplerle işletmeden çekilmesi durumunda söz konusu gayrimenkullerin emsal bedeli ile işletmeden çıkışının yapılması gerekmektedir.

Ancak emsal bedeli ile işletmeden çıkışının

yapılması gereken gayrimenkuller için Vergi Usul Kanunu' nun 267' inci maddesinde yer alan emsal bedel çeşitlerinden hangisinin uygulanacağı konusunda gerek Vergi İdaresi gerekse de Yargı farklı kararlar vermişlerdir.

Vergi idaresi vermiş olduğu kararlarda Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesinde yer alan emsal bedel müessesinin genel amacının ilgili malın rayiç bedele en yakın değerini olduğu, bu değer ise ancak takdir esası ile belirlenebileceği çünkü takdir esasında ilgili kıymetin maliyet bedeli ve piyasa fiyatı gibi birçok unsur dikkate alınarak bedeli tespit edildiğini ileri sürmektedir.

Danıştay ise işletmeden çekilen gayrimenkullerde uygulanacak emsal bedel konusunda bazı kararlarında defter ve belgeler üzerinden maliyet bedellerinin doğru olmadığına dair bir tespit yapılmadan doğrudan takdir esasına göre yapılan tarhiyatları kabul etmeyerek reddetmiş iken, bazı kararında doğrudan Vergi Usul Kanunu'nun 267nci maddesinin üçüncü sırasında yer alan takdir esasının uygulanmasını yerinde görmüştür.

Kanaatimizce işletmeden çekilen gayrimenkullerde uygulanacak emsal bedel hususunda Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinde yer alan emsal bedel sırasının tartışmasız bir şekilde uygulanması gerekir. Zira emsal bedelin saptanmasında bu sıralamaya uyulması yasal bir zorunluluktur.

¹⁹ Danıştay 9. Dairesinin 19.10.1995 Tarih Ve E: 1994/5448, K: 1995/2625 Sayılı Kararı

²⁰ AYKUTLU, Fercan. “Daire Ve Dükkân Satışlarında Emsal Bedeli Uygulanması” Yaklaşım Dergisi, Sayı:79, Temmuz 1999