

GAYRİMENKUL DEVİR VE İKTİSAPLARINDA TAPU HARCINA ESAS MATRAH

Yazar
2003 / EKİM / Sayı: 130

A.MuratYILDIZ*

I- GİRİŞ

Bilindiği üzere 2002 yılı başına kadar uygulana gelen mevzuat hükümleri çerçevesinde, gayrimenkullerin devir ve iktisap işlemleri sırasında ödenmesi gereken tapu harcına esas alınan değer hesabında vergi değerinin her yıl, bir önceki yıla ait tutarın yeniden değerlendirilmesinde artırılması, buna karşın emlak vergisi hesabında ise vergi değerinin her yıl, bir önceki yıla ait tutarın yeniden değerlendirilmesinin yarısı kadar artırılması yoluyla tespit edilmesi, uygulamada bir çok soruna yol açmaktaydı.

Söz konusu sorun 4751 sayılı Yasa ile (1) Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nun ilgili maddelerinde yapılan değişikliklerle emlak vergisi ve harç matrahları birbirine eşitlenmek suretiyle giderilmiş olmasına karşın, halen tapuda yapılan devir işlemleri sırasında tahsil edilmesi gereken harcin matrahının tespitine ilişkin olarak tapu sicil müdürlükleri arasında farklı uygulamaların bulunduğu ve bu nedenle de mükelleflerin haklı yakınmaları olduğu gözlenmektedir.

Bu çerçevede yazımızın konusunu da gayrimenkullerin devir ve iktisap işlemleri sırasında ödenmesi gereken tapu harcına esas alınan değer tespitine yönelik açıklamalar oluşturacaktır.

II- KONYA İLİŞKİN MEVZUAT DÜZENLEMELERİ

A- 01.01.2002 TARİHİNDEN ÖNCEKİ UYGULAMA

4369 sayılı Kanun ile Emlak Vergisi Kanunu'nda yapılan ve vergi değerinin her yıl yeniden değerlendirilmesinde artırılması uygulamasına paralel olarak Harçlar Kanunu'nun 63. maddesi de değiştirilmiş ve yeniden değerlendirilmesinde artırılmış emlak vergi değerlerinin aynı zamanda tapu işlemlerinde harç matrahını oluşturması sağlanmıştı.

Ancak daha sonra 4444 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde yapılan değişikliklerle, emlak vergi değerlerinin tespitinde her yıl, bir önceki yıl değerinin yeniden değerlendirilmesinin yarısı kadar artırılması esası benimsenmiştir. Buna karşın aynı Kanun'un 10. maddesiyle Harçlar Kanunu'nun 63. maddesinde 14.08.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişikliklerle, harca esas değer (emlak vergisi değeri) emlak vergisi mükellefiyetinin başlangıcını takip eden yılda, Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre beyan olunan emlak vergisi değerine, diğer yıllarda ise bir önceki için belirlenen değere, yeniden değerlendirilmesinde artırılması suretiyle tespit edileceğine hükümlenmiştir. Harçlar Kanunu'nun 63. maddesinin 4444 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle değişik şekli aşağıdaki gibidir

“Bu Kanunda sözü edilen ‘kayıtlı değer’ veya ‘emlak vergisi değeri’ deyimi; 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’na göre genel beyan veya vergi değerini tadil eden nedenler dolayısıyla beyan edilecek emlak vergisi değerini ifade eder. Bu değer; emlak vergisi mükellefiyetinin başlangıcını takip eden yılda, Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre beyan olunan emlak vergisi değerine, diğer yıllarda ise bir önceki yıl için belirlenen değere, yeniden değerlendirme oranı uygulanmak suretiyle tespit edilir.

Yeni inşa edilen binalarda harca esas değerın hesaplanmasında Emlak Vergisi Kanunu’nun 10. maddesine göre arsa veya arsa payı (arazi dahil) değeri olarak daha önce beyan edilmiş olan değere ‘yeniden değerlendirme oranı’ uygulanmak suretiyle tespit olunan değer esas alınır.

Tapu ve kadastro harcı, yeniden değerlendirme oranı uygulanmak suretiyle bulunan değer ile mükellef tarafından beyan edilmiş olan değerlerden yüksek olanı üzerinden hesaplanır.

Mükelleflerin yukarıdaki hükümlere göre tespit edilecek değerlerden daha düşük beyanda bulunmaları halinde, harcın hesabında yeniden değerlendirme oranı uygulanarak tespit edilecek değerler esas alınır. Aradaki farka isabet eden harç, Vergi Usul Kanunu’na göre hesaplanan vergi ziyai cezası % 25 oranında uygulanmak suretiyle ikmalen tarh edilir.

Harcın hesabında bir milyon liraya kadar olan matrah kesirleri dikkate alınmaz.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tayin ve tespiti Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Böylece, 4751 sayılı Yasa ile yapılan değişikliğe kadar geçen dönemde (14.08.1999 – 01.01.2002 Dönemi), gayrimenkullerin devir ve iktisap işlemleri sırasında ödenmesi gereken tapu harcına esas alınan değerın hesabında vergi değerinin her yıl, bir önceki yıla ait tutarın yeniden değerlendirme oranında artırılması, buna karşın emlak vergisi hesabında ise vergi değerinin her yıl, bir önceki yıla ait tutarın yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar artırılması yoluyla tespit edilmesi şeklinde farklılaştırılmış bir uygulamaya gidilmiş olmuştur.

Bu durum uygulamada bir çok sorunu da beraberinde getirmiş, özellikle tapu müdürlüklerinde harca esas değerın hesaplanması sırasında yapılan yanlış hesaplamalar mükelleflerin haklı yakınmalarına yol açmıştır.

B- 01.01.2002 TARİHİ SONRASI UYGULAMA

Yukarıda açıkladığımız gerekçelerle doğan karmaşanın önlenmesi açısından 4751 sayılı Yasa ile Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu’nun ilgili maddelerinde yapılan değişikliklerle emlak vergisi ve harç matrahları birbirine eşitlenmesine yönelik düzenlemelere gidilmiş, bu amaçla Harçlar Kanunu’nun 63. maddesi aşağıdaki şekilde yeniden kaleme alınmıştır.

“Bu Kanunda sözü edilen ‘kayıtlı değer’ veya ‘emlak vergisi değeri’ deyimi; 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesine göre belirlenen vergi değerini ifade eder.

Tapu ve kadastro harcı, vergi değeri ile mükellef tarafından beyan edilmiş olan değerlerden yüksek olanı üzerinden hesaplanır.

Mükelleflerin vergi değerinden daha düşük beyanda bulunmaları halinde, harcın hesabında vergi değeri esas alınır. Aradaki farka isabet eden harç, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na göre hesaplanan vergi ziyai cezası % 25 oranında uygulanmak suretiyle ikmalen tarh edilir.

Harcın hesabında on milyon liraya kadar olan matrah kesirleri dikkate alınmaz.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespiti Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

4751 sayılı Yasa ile Harçlar Kanunu'nun 63. maddesinde yapılan değişiklikleri aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

1- 4751 sayılı Kanun'un 2/f maddesiyle Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde yapılan değişiklikle,

“Vergi değeri;

a- Arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi, (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre,

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

hesaplanan bedeldir.”

şeklinde yeniden tanımlanarak emlak vergisinde beyan esasına son verilmiştir. Bu düzenlemeye paralel olarak Harçlar Kanunu'nun 63. maddesinin 1. fıkrası da emlak vergisine uyumlaştırılmış ve fıkranın eski şeklindeki emlak vergisinde beyan esasına yönelik ifadeler fıkra metninden çıkarılarak, **“emlak vergisi değeri”** ifadesinden doğrudan Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre belirlenen ve yukarıda yazılı olan vergi değerinin anlaşılacağı hüküm altına alınmıştır.

2- Harçlar Kanunu'nun 63. maddesinin 1. fıkrasının son cümlesinde yer alan ve gayrimenkullerin devir ve iktisap işlemleri sırasında ödenmesi gereken tapu harcına esas alınan değerın hesabında vergi değerinin her yıl, bir önceki yıla ait tutarın yeniden değerlendirme oranında artırılmasını öngören ifade de 4751 sayılı Yasa ile yapılan düzenlemede fıkra hükmünden çıkarılarak emlak vergisi ve harç matrahları birbirine eşitlenmesi sağlanmıştır. Bu şekilde, mevcut durumda harca esas matrah, emlak vergisi matrahı ile eşit olacak ve dolayısıyla emlak vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunacağından, harca esas matrah da aynı şekilde her yıl bir önceki yıla kıyasla yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artacaktır.

Söz konusu düzenleme ile emlak vergisi ve harç matrahları birbirine eşitlenmiş olmasına karşın, halen tapuda yapılan devir işlemleri sırasında tahsil edilmesi gereken harcın matrahının tespitine ilişkin olarak tapu sicil müdürlükleri arasında farklı uygulamaların bulunduğu ve bu nedenle de mükelleflerin haklı yakınmaları devam ettiği gözlenmektedir. Hatta bazı tapu müdürlüklerinin yılın ilk altı ayında harca esas değeri yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde, ikinci altı ayında ise tamamı nispetinde artırarak belirlediğine dahi şahit olunmaktadır. Kanun değişikliği yürürlüğe gireli yaklaşık 1,5 yıl olmasına rağmen hala uygulamada bu tür problemlere rastlanması maalesef “Ne kadar mükemmel kanunlar yaparsanız yapın bu kanunları uygulayacak olanlar yeterli olmadığı sürece sonuç değişmeyecektir.” sözünü bir kez daha haklı çıkarmaktadır.

3- Son olarak harcın hesabında dikkate alınmayacak matrah kesiri tutarı da bir milyon liradan on milyon liraya çıkarılmıştır. Bu çerçevede örneğin harca esas vergi değerinin 18.258.000.000 lira olarak hesaplandığı bir durumda harç bu tutar üzerinden değil, 18.250.000.000 liralık tutar üzerinden hesaplanacaktır.

4- Madde metninde yer alan ve tapu ve kadastro harcının, vergi değeri ile mükellef tarafından beyan edilmiş olan değerlerden yüksek olanı üzerinden hesaplanacağına dair hüküm Kanun'un yeni şeklinde de aynen muhafaza edilmiştir.

Tapu ve Kadastro İşlemlerinden Alınacak Harçlarla ilgili olarak açıklamalar yapılan 40 Seri No.lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği'nin "**Tapu İşlemleri**" başlıklı bölümünde;

"Gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden (Cebri icra ve şüyuun izalesi hallerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için ayrı ayrı binde 15 tapu harcı alınır." denilmektedir.

Buna göre gayrimenkullerin ivaz karşılığında devir ve iktisap işlemleri sırasında, gayrimenkulün devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen esaslar dahilinde bulunacak emlak vergi değeri üzerinden devir alan ve devir eden için ayrı ayrı hesaplanacak tapu harcının ödenmesi gerekmektedir.

III-GAYRİMENKULUN GERÇEK SATIŞ DEĞERİNİN TAPU HARCINA ESAS DEĞERDEN DÜŞÜK OLMASI DURUMU

Yazımızın önceki bölümünde de belirttiğimiz üzere tapu ve kadastro harcı, vergi değeri ile mükellef tarafından beyan edilmiş olan değerlerden yüksek olanı üzerinden hesaplanacaktır. Ancak uygulamada gerek gayrimenkul piyasasında süre gelen durgunluk ve gerekse emlak vergisi mevzuatında yapılan düzenlemeler sonucunda gayrimenkulün gerçek satış bedelinin emlak vergi değerinin altında kaldığına sıklıkla rastlanılmaktadır. Gerçek durum bu olsa dahi tapu harcı hesabı açısından mükellefler açısından yapacak bir şey yoktur. Bir başka deyişle gerçek satış bedeli emlak vergi değerinin altında kalsa bile tapu harcı yine daha yüksek olan emlak vergi değeri esas alınarak hesaplanacaktır.

Bununla birlikte satış bedeli aynı zamanda Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinin 6. bent hükmüne göre değer artış kazancının da tespitine esas teşkil edeceğinden, mükelleflerin gerçek kazançlarının üzerinde bir kazanç üzerinden gelir vergisi ödemek durumunda kalmamaları için tapu senedinde mutlaka gerçek alım-satım değerinin de yer almasını talep etmeleri yerinde olacaktır.

Nitekim Maliye Bakanlığınca soruna Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'ne verilen bir Özelgede (2); "Devir ve iktisap bedelinin emlak vergisi tarhına esas olan değerden az olması ve ilgililerin talebi üzerine bu değer tapu senedinde ayrıca gösterilmesi mümkün bulunmaktadır" denilmektedir.

IV- SONUÇ

4751 sayılı Yasa ile Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda yapılan değişikliklerle emlak vergisi ve harç matrahlarının birbirine eşitlenmesi değişiklik öncesi ortaya çıkan bir çok sorunu da önemli ölçüde gidermiş bulunmaktadır.

Ancak bu düzenlemelere rağmen hala tapuda yapılan devir işlemleri sırasında tahsil edilmesi gereken harcın matrahının tespitine ilişkin olarak tapu sicil müdürlükleri arasında farklı uygulamalar ve bu nedenle de mükelleflerin yakınmaları devam etmektedir. Bu nedenle Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nün söz konusu düzenlemeleri teşkilatına en kısa sürede tamim ederek uygulama birliğini sağlaması, uygulamadaki aksaklıklarında kısa sürede giderilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, yapılacak olan kanuni bir düzenleme ile gayrimenkulün gerçek satış bedelinin emlak vergi değerinin altında kaldığı ve durumun taraflarca muteber belgelerle ortaya konulduğu durumlarda; harca esas vergi değeri olarak, gerçek satış bedelinin baz alınmasının da yerinde olacağı kanaatindeyiz.

*

Gelirler Kontrolörü, Ankara Defterdar Yardımcısı V.

(1)

4751 sayılı Yasa 09.04.2002 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(2)

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nce verilen 24.02.1999 tarih ve 6604 Sayılı Özelge, **Yaklaşım**, Sayı: 76, Nisan 1999, s. 232.