

Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinde Tapu Harcı Matrahı

Ülkemizde son yıllarda giderek artan kat karşılığı inşaat işleri ilgili tapu harcı matrahının hesaplanması ile ilgili hükümler Harçlar Kanunu'nda yer almaktadır. Bilindiğı gibi, 492 Sayılı Harçlar Kanununun 57 nci maddesinde, "Tapu ve Kadastro işlemlerinden bu kanuna bağılı (4) sayılı tarifede yazılı olanları, tapu ve kadastro harçlarına tabi" olduğı açıklanmıştır.

Gayrimenkulün devir ve iktisaplarında Kanunun 63 üncü maddesinde belirtildiğı üzere "Gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanır." denilmektedir.

Bu yazımızda harçlar kanunu ile ilgili kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde tapu harcı matrahının belirlenmesinde yer alan sıkıntılar üzerinde durulacaktır.

II-YASAL MEVZUAT

Bilindiğı üzere, 492 Sayılı Harçlar Kanununun 57 nci maddesinde, "Tapu ve Kadastro işlemlerinden bu kanuna bağılı (4) sayılı tarifede yazılı olanları, tapu ve kadastro harçlarına tabidir." hükmü bulunmakta olup, Kanuna bağılı (4) sayılı tarifenin I-20/a fıkrasında, gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden (Cebri icra ve şuyuun izalesi hallerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için ayrı ayrı harç alınacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanununun 63 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcının emlak vergisi değerinden az olmamak üzere beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanacağı; üçüncü fıkrasında ise, kat irtifaklı gayrimenkul devir ve iktisaplarında harcın, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanacağı, tapuda yapılan işlemten sonra, emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde, aradaki farka isabet eden harcın ikmalen veya re'sen tarh edileceği ve bu suretle tarh edilecek tapu ve kadastro harcı için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi ziyai cezasının devir alan ve devreden için ayrı ayrı %25 nispetinde uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Madde hükümlerinin incelenmesinden görüleceği üzere, kat irtifaklı arsa payı devirleri de dahil olmak üzere gayrimenkul devir ve iktisaplarında emlak vergisi değerinden az olmamak üzere gerçek alım-satım bedeli üzerinden tapu harcı hesaplanması gerekmektedir. Tapuda beyan edilen değer alım-satım bedelinin altında kaldığının idarece belirlenmesi halinde, mükellefler vergi ziyai cezası ile birlikte fark tapu harcını ödemek durumunda kalacaklardır.

III-UYGULAMADA YAŞANAN SIKINTILAR

a) Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinde Devredilen Bağımsız Bölümlerin Tapu Harcı Matrahı

Kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden bağımsız bölümlerin hem arsa sahibi adına hem de müteahhit adına yapılacak devirlerde tapu harcı matrahının nasıl olacağı konusunda tereddüde düşüldüğü çoğu zaman görülmektedir.

Devredilecek bağımsız bölümlerin tapu harcı matrahının hesaplanmasının nasıl yapılacağı konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vermiş olduğu görüşler aşağıdaki gibidir.

Kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden arsa sahiplerine

devredilen bağımsız bölümlerde harç matrahı hakkında verilmiş özelgede;

“Madde hükümlerinin incelenmesinden görüleceği üzere, kat irtifaklı arsa payı devirleri de dahil olmak üzere gayrimenkul devir ve iktisaplarında emlak vergisi değerinden az olmamak üzere gerçek alım-satım bedeli üzerinden tapu harcı hesaplanması gerekmektedir. Tapuda beyan edilen değerin alım-satım bedelinin altında kaldığının idarece belirlenmesi halinde, mükellefler vergi ziyai cezası ile birlikte fark tapu harcını ödemek durumunda kalacaklardır.

Bu itibarla, kat irtifaklı arsa payının tapuda arsa sahiplerine yapılacak devir işlemleri nedeniyle emlak vergisi değerinden az olmamak üzere gerçek satış bedeli üzerinden 492 sayılı Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin 20/a bendi uyarınca harç ödenmesi gerekmektedir.” (1)

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi gereğince arsa sahibi tarafından müteahhit adına yapılacak arsa payının devrinde tapu harcı matrahı hakkında verilmiş özelgede;

“Buna göre, “Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi”ne istinaden gayrimenkul malikleri tarafından peyderpey şirketinize devredilecek gayrimenkullerin şirketiniz adına tapuya tescil edilmesi işleminde, devre konu gayrimenkullerin emlak vergisi değerinden az olmamak üzere gerçek alım-satım bedeli üzerinden tapu harcı hesaplanması gerekmektedir.”(2)

Yukarıda görüldüğü üzere tapuda gayrimenkullerin devir ve teslimlerinde gerçek alım-satım bedeli üzerinden tapu harcı hesaplanması gerektiği görüşündeyiz. Piyasada gördüğümüz uygulamalarda tapuda gerçek alım-satım bedeli gösterilmediği ve bu yüzden mükelleflerin cezai yaptırımlarla karşı karşıya kaldıkları görülmektedir.

Kat karşılığı inşaat işinde, yine arsa sahiplerinde müteahhide devri yapılacak gayrimenkullerin müteahhide devredilmeksizin

müteahhidin göstereceği 3 üncü kişilere satış işleminde tapu harcının nasıl hesaplanacağı konusunda tereddütler yaşanmaktadır. Yine bu konuda verilmiş olan özelgede;

“Buna göre, söz konusu gayrimenkullerin arsa sahiplerince tarafınıza devredilmeksizin göstereceğiniz 3 üncü kişilere satışı durumunda, tapuda yapılacak her bir tescil işlemi için 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin yukarıda açıklanan 20/a fıkrasına göre tapu harcı aranılması gerekmektedir.” açıklaması yapılmıştır. (3)

b) 6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun Kapsamındaki Gayrimenkullerde Tapu Harcı

492 sayılı Harçlar Kanununun 57 nci maddesinde, tapu ve kadastro işlemlerinden bu Kanuna bağlı (4) sayılı tarifede yazılı olanların tapu ve kadastro harçlarına tabi olduğu belirtilmiş, Kanuna ekli (4) sayılı tarifenin I-20/a fıkrasında, “Gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden (Cebri icra ve şuyuun izalesi hallerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için ayrı ayrı” nispi harç alınacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 123 üncü maddesinin birinci fıkrasında da, özel kanunlarla harçtan muaf tutulan kişilerle, istisna edilen işlemlerden harç alınmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanunun, 1 inci maddesinde, bu Kanunun amacının; afet riski altındaki alanlar ile bu alanlar dışındaki riskli yapıların bulunduğu arsa ve arazilerde, fen ve sanat norm ve standartlarına uygun, sağlıklı ve güvenli yaşama çevrelerini teşkil etmek üzere iyileştirme, tasfiye ve yenilemelere dair usul ve esasların belirlenmesi olduğu; 3

üncü maddesinin 1 inci fıkrasında, riskli yapıların tespitinin, Bakanlıkça hazırlanacak yönetmelikte belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde masrafları kendilerine ait olmak üzere, öncelikle yapı malikleri veya kanuni temsilcileri tarafından, Bakanlıkça lisanslandırılan kurum ve kuruluşlara yaptırılacağı ve sonucun Bakanlığa veya İdareye bildirileceği; 2 nci fıkrasında, riskli yapıların, tapu kütüğünün beyanlar hanesinde belirtilmek üzere, tespit tarihinden itibaren en geç on iş günü içinde Bakanlık veya İdare tarafından ilgili tapu müdürlüğüne bildirileceği, tapu kütüğüne işlenen belirtmeler hakkında, ilgili tapu müdürlüğüne aynı ve şahsi hak sahiplerine bilgi verileceği hükümlerine yer verilmiş; aynı Kanunun 7 nci maddesinin 9 uncu fıkrasında, bu Kanun uyarınca yapılacak olan işlem, sözleşme, devir ve tesciller ile uygulamaların, noter harcı, tapu harcı, belediyelerce alınan harçlar, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi, döner sermaye ücreti ve diğer ücretlerden; kullandırılan krediler sebebiyle lehe alınacak paraların ise banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

6306 sayılı Kanun kapsamındaki binanın yıkılıp yeniden yapılması için arsa sahipleri ile kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile ilgili tapu harcından istisna olup olmadığı konusunda verilen özelgede;

“Buna göre, 6306 sayılı Kanun kapsamında riskli yapı olarak tespiti yapılan taşınmazın üzerinde inşa edilerek hak sahibi malikler ile düzenlenecek sözleşme kapsamında verilecek konut ve işyerlerinin, hak sahipleri adına tapuya tescilinde harç aranılmaması gerekmele birlikte; riskli yapı olarak tespiti yapılan taşınmazın üzerinde inşa edilecek konutların hak sahibi malik dışında üçüncü kişilere satışı nedeniyle tapuda yapılacak işlemler ile söz konusu satış nedeniyle üçüncü kişilerle şirketiniz arasında düzenlenen sözleşmelere ve alt yüklenicilerle şirketiniz arasında düzenlenecek taşeronluk sözleşmelerine anılan Kanun kapsamında harç istisnası ve damga vergisi istisnası uygulanması mümkün bulunmamaktadır.”

açıklaması yapılmıştır. (4)

c) Harç Uygulamasında Tapu Harcı Hesaplamasında Danıştay Kararı

12/07/2008 tarih 56 seri no.lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği (1/C) bölümünde yer alan;

“Örnek 2 : (A) şahsı konut almak üzere, halihazırda arsa olan gayrimenkul üzerinde tesis edilen kat irtifakı sonucu ortaya çıkan arsa payını (B) şahsından 20/6/2008 tarihinde 300.000 YTL karşılığı satın almıştır. Söz konusu arsa payının emlak vergisi değeri 5.000 YTL olup, tapuda bu değer (5.000 YTL) üzerinden harç ödenmiştir.

Yapılan işlemin tapu harcı uygulaması açısından değerlendirilmesi:

Burada, üzerine kat irtifakı tesis edilmiş arsaya inşa edilecek binaya ait bağımsız bölüme isabet eden arsa payının satışı söz konusu olup, arsa payı satışının inşaatı tamamlanmış konut satışından bir farkı bulunmamaktadır. Dolayısıyla, arsa payı vasfındaki gayrimenkulün alım-satımında alıcı ve satıcı gerçek satış bedeli üzerinden harç ödeyecektir.

Örneğimizde; beyan edilen değer, arsa payı için belirlenen emlak vergisi değeri olmakla birlikte, gerçek alım-satım bedelini yansıtmamaktadır. Dolayısıyla, gerçek alım-satım bedeli ile emlak vergisi değeri arasındaki fark matrah ($300.000 - 5.000 = 295.000$ YTL) üzerinden alıcı ve satıcı adına cezalı tapu harcı tarhiyatı yapılacaktır. (*) “açıklaması yapılmıştır.

Danıştay 9. Dairesi’nin 30/01/2009 tarih ve 2008/5730 Esas no.lu kararı ile yukarıda açıklaması yapılan örnek düzenlemenin yürütmesi durdurulmuştur.

Bu yürütme kararı sonrasında Harçlar Kanunu’nda 28.02.2009

tarikh ve 27155 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 492 sayılı Harçlar Kanununda[1] yapılan düzenlemelere yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

5838 Sayılı Kanun ile 492 sayılı Harçlar Kanununun 63 üncü maddesinin ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“Kat irtifaklı gayrimenkul devir ve iktisaplarında harç, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanır.” hükmü eklenmiştir.

Bu konuya Danıştay tarafından verilen yürütmeyi durdurma kararına ilişkin uygulamanın 14/03/2009 tarihli 27169 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan 59 Seri No.lu Harçlar Kanunu Genel Tebliğinin II/1 bölümünde yapılan açıklamalar doğrultusunda yürütülmesine devam edilecektir.” hükmü açıklanmıştır.

Söz konusu tebliğın II/1 bölümünde;

“5838 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile kat irtifakı tesis edilmiş gayrimenkullerin devir ve iktisabında tapu harcının, gayrimenkulün emlak vergisi değerinden az olmamak üzere devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanmasına yönelik uygulamaya açıklık kazandırılmıştır.

Örnek: (A) şahsı, üzerinde kat irtifakı kurulmuş gayrimenkulün 3 No’lu bağımsız bölümünü (B) şahsından 90.000 TL bedelle satın almıştır. Söz konusu bağımsız bölüme isabet eden arsa payının emlak vergisi değeri 20.000 TL’dir.

Burada tapu harcı, alım-satıma konu gayrimenkulün emlak vergisi değeri üzerinden değil, devir ve iktisap edilen gayrimenkul için ödenen 90.000 TL üzerinden tahsil edilecektir.” hükümleri açıklanmıştır.

Bu hükümler uyarınca, özellikle satış vaadi sözleşmelerine bağılı olarak kat irtifakı tesisi yoluyla arsa paylarının

devrinde, tapu harcının, arsanın emlak vergisi değeri üzerinden değil, satış vaadi sözleşmesinde yer alan, inşaatın bitiminde teslim edilecek binanın satış bedeli üzerinden ödenmesi gerekmektedir. (5)

IV-SONUÇ

Ülkemizde son yıllarda giderek artan konut ihtiyacı doğmaktadır. Konut ihtiyacının karşılayabilmek amacıyla mevcut bulunan arsalar üzerinde kat karşılığı inşaat işleri yapılmaktadır. Buradaki temel sorun inşaat bitiminde bağımsız bölümlerin tapuda devredilmesinde daha az harç ödemesi yapılması istenmektedir. Bağımsız bölümün tapuda devredilmesinde gerçek alım-satım bedelinden beyan edilmemesi ilerleyen süreçlerde daha büyük cezai müeyyidelerle karşılaşılmasına sebep olabilecektir. Bu sorunun yaşanmaması için gerçek alım-satım bedeli üzerinden tapuda devir ve teslimlerde harç matrahı beyan edilmesi gerekmektedir.