

Sirküler Tarihi : 29.07.2008  
Sirküler No : 2008/84

## **GAYRİMENKUL ALIM SATIMLARINDA TAPU HARCİ EMLAK VERGİ DEĞERİNDEN AZ OLMAMAK ÜZERE GERÇEK ALIM - SATIM BEDELİ ÜZERİNDEN ÖDENECEKTİR**

### **(56 Seri No.lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği)**

Bilindiği gibi, Harçlar Kanunu'nun 63'üncü maddesinde, bu Kanun'da sözü edilen "*kayıtlı değer*" veya "*emlak vergisi değeri*" değıiminden, Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre belirlenen vergi değeri anlaşılmaması gerektiği ifade edildikten sonra, tapu ve kadastro harcının vergi değeri ile mükellef tarafından beyan edilmiş değerlerden yüksek olanı üzerinden hesaplanacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı maddede, mükelleflerin, vergi değerinden daha düşük beyanda bulunmaları halinde, harcın hesabında vergi değerinin esas alınacağı ve aradaki farka isabet eden harcın vergi ziyası cezası % 25 oranında uygulanmak suretiyle ikmalen tarh edileceği hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Diğer taraftan Harçlar Kanunu'na ekli 4 sayılı Tarifenin "*I-Tapu İşlemleri*" bölümünün 20/a numaralı pozisyonu gereğince gayrimenkullerin ivaz karşılığında devir ve iktisabında, gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden devir eden ve devir alan için ayrı ayrı binde 15 oranında tapu harcı ödeneceği öngörülmüştür.

Uygulamada, gayrimenkul alım-satımlarında genellikle emlak vergi değeri üzerinden harç ödenmekte, gerçek alım-satım bedeli çoğu zaman beyan dahi edilmemektedir.

48 no.lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği'nde esas itibarıyla emlak vergi değeri esas alınmak suretiyle harcın hesaplanacağı, mükelleflerin emlak vergisi değerinin üzerinde bir değer beyan etmek istemeleri halinde, beyan edilen değerin tapu harcı tarhiyatına esas alınacağı açıklanmıştır. Böylece bir anlamda harçların emlak vergisi değeri üzerinden tahsil edilmesi uygulamasına geçilmiştir. Bu Tebliğ, Kanunun 63'üncü maddesi gerekçe gösterilerek eleştirilere konu olmuştur.

Gerçek alım-satım bedelinin harcın hesabına esas alınan değerden yüksek olduğunun sonradan tespiti halinde de ceza uygulanamayacağı yolunda muktezalar bulunmaktadır.

Bu konuda yaşanan tartışmalar, Harçlar Kanunu'nun 63'üncü maddesinin 5766 sayılı Kanunla 6.6.2008 tarihinden geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmesi suretiyle sona erdirilmiştir.

*"Gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanır.*

*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 harç ikmalen veya re'sen tarh edilir. Bu suretle tarh edilecek tapu ve kadastro harcı için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi ziyası cezası % 25 nispetinde uygulanır. Takdir komisyonu kararlarına istinaden bu fıkra uyarınca tarhiyat yapılamaz."*

Buna göre, **6.6.2008 tarihinden itibaren gerçek alım-satım bedeli ile emlak vergi değerinden yüksek olanı tapu harcı hesabına esas alınacaktır.** Normal olarak tescil sırasında mükelleflerce bu değer beyanı gerekir. Sonradan emlak vergileri değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının takdir komisyonu kararı dışında tespit edilmesi halinde, aradaki farka isabet eden harç ikmalen veya re'sen tarh edilecek ve bu tarhiyatta vergi ziyai cezası % 25 olarak uygulanacaktır.

Maliye Bakanlığı ekte bilgilerinize sunulan 56 seri no.lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği'nin I-C bölümünde, 5766 sayılı Kanunla Harçlar Kanunu'nun 63'üncü maddesinde yapılan değişikliği açıklamış bulunmaktadır. Burada da belirtildiği üzere **63'üncü maddede yapılan değişiklik sadece gayrimenkullerin ivaz karşılığında devir ve iktisaplarında (yani alım-satımlarında) geçerli olacaktır. Kanun'a ekli 4 sayılı tarifenin diğer pozisyonlarına istinaden yapılacak tapu işlemlerinde, ilgili bölümde belirtilen değer üzerinden tapu harcı hesaplanması uygulamasına devam edilecektir.** 4 sayılı tarifenin, gayrimenkul devir ve iktisaplarına yönelik bölümünde değişiklik yapılmamış olması, 63'üncü maddede yapılan değişikliğin uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak tarifede de gerekli değişikliğin yapılması tereddütlerin giderilmesi bakımından isabetli olacaktır.

6.6.2008 tarihinden itibaren gayrimenkul (arsa, kat irtifaklı arsa, arazi, bina) alım-satımlarında, tapuda yapılacak tescil sırasında gerçek alım-satım bedelinin beyan edilmesi, ileride cezalı tarhiyata maruz kalınmaması açısından önem taşımaktadır.

Tebliğ'de değişikliğe ilişkin iki örnek verilmiştir. Örnekler yeterince açıktır.

Yapılan değişiklik sonrasında tereddüt yaşanan en önemli konu, müteahhitlerden inşaat tamamlanmadan önce (uygulamada "*topraktan satış*") denilen şekilde) alınan gayrimenkullerde tapu harcının nasıl hesaplanacağıdır. Bilindiği gibi uygulamada genellikle inşaat devam ederken, satılan bağımsız bölüme isabet eden arsa payının alıcıya tapuda devri yapılmaktadır. Bu devir sırasında genellikle emlak vergi değeri üzerinden harç ödenmektedir. Bunun gerekçesini, alım-satım konu edilen şeyin arsa payı olmayıp bağımsız bölüm olması oluşturmaktadır. Arsa payı devrinin teminat maksadıyla yapıldığı ileri sürülmektedir. Daha sonra inşaat tamamlandığında arsanın cins tashihi yapılmakta ve 4 sayılı tarifenin 13/a pozisyonu gereğince, bina emlak vergisi değeri üzerinden binde 15 oranında harç ödenmektedir.

Yapılan değişiklikten sonra, kat irtifaklı arsa payı satışında da, inşaatı yapılacak bağımsız bölüm için belirlenmiş olan gerçek satış bedelinin, arsanın alıcı adına tescili dolayısıyla ödenmesi gereken harca esas alınacağı anlaşılmaktadır. Tebliğ'de verilen ikinci örnek tam olarak bu durumu ifade etmese de, içerdiği ifadeler Maliye Bakanlığı'nın bu görüşte olduğuna dair ipuçları vermektedir.

56 seri no.lu Tebliğ'de ayrıca Harçlar Kanunu'nda ve Kanuna ekli tarifelerde 5766 sayılı Kanun'la yapılan diğer değişiklikler de açıklanmıştır.

Saygılarımızla.

**“56 SERİ NO'LU HARÇLAR KANUNU GENEL TEBLİĞİ  
(RG. 12/07/2008 -26934)**

**HARÇLAR KANUNU GENEL TEBLİĞİ**

**(SERİ NO: 56)**

**Kapsam**

Bilindiği gibi, 6/6/2008 tarihli ve 26898 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5766 sayılı **"Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"**un 11 ile 15 inci maddelerinde 492 sayılı Harçlar Kanununa ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Bu Tebliğde, Harçlar Kanunu uygulamasına ilişkin olarak 5766 sayılı Kanunla getirilen düzenlemelere yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

**I - 492 SAYILI HARÇLAR KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER**

**A - 42 nci maddede yapılan değişiklikler**

5766 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin (a) bendi ile, 492 sayılı Harçlar Kanununun 42 nci maddesinin ikinci fıkrası;

**"Menkul ve gayrimenkul mallar hakkında alım, satım, taahhüt ve rehinle ilgili her nevi mukavele, senet ve kâğıtlarda değer gösterilmesi mecburidir. Rehin bordroları ile kamu idarelerine verilmek üzere ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uyulacağına ilişkin olarak düzenlenen taahhütnameler hakkında bu hüküm uygulanmaz."**

şeklinde değiştirilmiştir.

Yapılan düzenleme ile, kamu idarelerine verilmek üzere ilgili mevzuatla belirlenen davranış kurallarına uyulacağına ilişkin olarak düzenlenen taahhütnameler, değer gösterilmesi gereken işlemler kapsamından çıkarılmıştır.

Bu çerçevede, davranış kurallarına uyulacağına ilişkin olarak düzenlenen taahhütnamelerin, belli bir değer ihtiva etmemeleri halinde maktu esasa göre; değer gösterilmesi zorunlu olmamakla birlikte, belli bir değeri ihtiva etmeleri halinde ise nispi esasa göre harca tabi tutulması gerekmektedir.

**B- 59 uncu maddede yapılan değişiklikler**

5766 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin (b) bendi ile, 492 sayılı Kanunun 59 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan **"Genel ve katma bütçeli dairelerle"** ibaresi **"Genel ve özel bütçeli idarelerle"**, (I) bendinde yer alan **"ek 1 inci"** ibaresi **"ek 2 nci"** olarak değiştirilmiş ve (r) bendi madde metninden çıkarılmıştır.

5766 sayılı Kanunun 15 inci maddesi ile de, 2/3/1984 tarihli ve 2985 sayılı Toplu Konut Kanununa aşağıdaki ek madde eklenmiştir.

**"EK MADDE 12- Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 sayılı Harçlar Kanunu uygulaması açısından özel bütçeli idareler kapsamında değerlendirilir."**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bütçe türleri açısından "katma bütçe" uygulamasına son verildiğinden, yapılan düzenleme ile 492 sayılı Harçlar Kanununun 59 uncu maddesinde yer alan "katma bütçe" ibaresi "özel bütçe" olarak değiştirilerek, 492 sayılı Harçlar Kanunu 5018 sayılı Kanun ile uyumlu hale getirilmiştir.

2985 sayılı Toplu Konut Kanununa eklenen madde ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığının, 492 sayılı Harçlar Kanunu uygulaması açısından özel bütçeli idarelere tanınan imkanlardan yararlanması sağlanmıştır. Bu suretle, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı 492 sayılı Harçlar Kanununun 59 uncu maddesinin (a) ve (j) bentleri kapsamında yapacağı işlemlerde tapu harcından bağışık tutulacaktır.

Gayrimenkul alım-satımlarında olduğu gibi, karşılıklı harç mükellefiyeti doğuran tapu işlemlerinde söz konusu hüküm münhasıran Toplu Konut İdaresi Başkanlığına uygulanacak olup, karşı tarafa ait olan harç tahsil edilecektir.

492 sayılı Kanunda özel bütçeli kuruluşlara yönelik olarak başka bir istisna veya muafiyet hükmü bulunmadığından, Toplu Konut İdaresi Başkanlığının Kanunun 59 uncu maddesinin (a) ve (j) bentleri kapsamı dışında kalan işlemlerinde harç aranacaktır.

Ayrıca, 492 sayılı Harçlar Kanununun 59 uncu maddesinin (r) bendinde yer alan Toplu Konut İdaresi Başkanlığının işlemlerine yönelik olarak istisna hükmü, mükerrerliğin önlenmesi amacıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

### **C - 63 üncü maddede yapılan değişiklikler**

5766 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin (c) bendi ile, 492 sayılı Kanunun 63 üncü maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

**"Gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanır.**

**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 harç ikmalen veya re'sen tarh edilir. Bu suretle tarh edilecek tapu ve kadastro harcı için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi ziyai cezası % 25 nispetinde uygulanır. Takdir komisyonu kararlarına istinaden bu fıkra uyarınca tarhiyat yapılamaz."**

Yapılan düzenleme ile, gayrimenkul devir ve iktisaplarında gerçek alım-satım bedeli üzerinden tapu harcı tahsil edilmesi esasına geçilmiştir. Söz konusu değişiklik, münhasıran gayrimenkul devir ve iktisaplarına yönelik olduğundan, (4) sayılı tarifenin diğer bentlerine göre yapılacak tapu işlemlerinde ilgili bentte gösterilen değer üzerinden tapu harcı hesaplanacaktır.

Bu itibarla, 6/6/2008 tarihinden itibaren, yapılacak gayrimenkul devir ve iktisaplarında gerçek alım-satım bedelinin tapu işlemine yansıtılmadığının tespit edilmesi halinde, alıcı ve satıcı adına cezalı tarhiyat yapılacaktır. Tapuda işlem yapıldıktan sonra, harcın gerçek alım-satım bedelinden daha düşük bir bedel üzerinden beyan edilip ödendiğinin tespiti halinde, aradaki farka isabet eden harç, %25 oranında vergi ziyai cezası ile birlikte tahsil edilecektir.

Alıcı ve satıcıların cezalı tarhiyatla karşılaşmamaları için, tapuda yapılacak gayrimenkul devir ve iktisap işlemlerinde gerçek alım-satım bedelinin beyan edilmesine özen göstermeleri gerekmektedir.

Kanun hükmü uyarınca, gayrimenkul devir ve iktisaplarında, gerçek alım-satım bedelinin tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına dayalı tarhiyat yapılamayacaktır.

**Örnek 1 :** (A) şahsı, elinde bulunan gayrimenkulü (B) şahsına 12/6/2008 tarihinde 100.000 YTL karşılığında satmıştır. Söz konusu gayrimenkulün emlak vergisi değeri 40.000 YTL dir. Taraflar, tapuda alım-satım bedelini 70.000 YTL olarak beyan ederek, bu tutar üzerinden tapu harcı ödemişlerdir.

**Yapılan işlemin tapu harcı uygulaması açısından değerlendirilmesi:**

Alım-satım işlemi için beyan edilmiş olan 70.000 YTL, emlak vergisi değerinin üzerinde olmakla birlikte, gerçek alım-satım bedeli olmadığından, gerçek alım-satım bedeli idarece tespit edilerek aradaki fark matrah (100.000 YTL - 70.000 YTL =30.000 YTL) üzerinden alıcı ve satıcı adına cezalı harç tarhiyatı yapılacaktır.

**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 karşılığında 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.

**D- 123 üncü maddede yapılan değişiklikler**

5766 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin (ç) bendi ile, 492 sayılı Kanunun 123 üncü maddesinin son fıkrasında yer alan "**harca tabi tutulmaz.**" ibaresi "**bu Kanunda yazılı harçlardan müstesnadır.**" şeklinde değiştirilmiştir.

492 sayılı Kanunun 123 üncü maddesinin son fıkrasında Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri ile (Bu kooperatifler ile Kredi Garanti Fonu İşletme ve Araştırma Anonim Şirketi tarafından bankalardan kullanılacak krediler için verilecek kefaletler dahil) bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve bunların teminatları ile geri ödenmelerine ilişkin işlemlerde harç aranılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Kanunda sayılan kurumlarca kullanılacak kredilerin temini, teminatları ve geri ödenmelerine ilişkin olarak noterde, tapuda, yargıda ve icrada yapılacak işlemlerden harç aranılmaması gerekmektedir. Ancak, kredilerin geri dönüşüne ilişkin icra işlemlerinde söz konusu istisna hükmünün yargı harçlarını kapsayıp kapsamadığı hususunda icra dairelerinde tereddütler yaşanmıştır. Yapılan bu düzenleme ile, kredilere ilişkin 123 üncü maddede yer alan istisna hükmü daha açık bir şekilde vurgulanarak, söz konusu işlemlerin hiçbir şekilde harca tabi tutulmayacağı belirtilmiş ve yargı harcı açısından uygulamada oluşan tereddütlerin ortadan kaldırılması sağlanmıştır.

**II- 492 SAYILI HARÇLAR KANUNUNA EKLİ TARİFELERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER****A - (1) Sayılı Tarifede Yapılan Değişiklikler**

5766 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin (d) bendi ile, 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (1) sayılı tarifenin "A) Mahkeme Harçları" bölümünün sonuna;

**"IV. Temyiz ve itiraz harçları:**

a) Yargıtay ve Danıştay'a yapılacak temyiz başvurularında

60 YTL

b) Yürütmenin durdurulmasına ilişkin itirazlar dahil olmak üzere

**Bölge Adliye ve Bölge İdare Mahkemelerine itirazen yapılacak başvurularda**

**40 YTL**

**c) Ağır Ceza Mahkemelerine itirazen yapılacak başvurularda**

**30 YTL",**

**B - (3) Sayılı Tarifede Yapılan Değişiklikler**

5766 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin (e) bendi ile, 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (3) sayılı tarifenin "I- Başvurma harcı" başlıklı bölümüne;

**"c) Danıştay'a temyiz başvurularında**

**60 YTL**

**d) Bölge İdare Mahkemesine itirazen yapılan başvurularda**

**40 YTL",**

fıkraları eklenmiştir.

Yapılan düzenleme ile, daha önce 492 sayılı Harçlar Kanununda yer almayan adli ve idari yargıya ilişkin temyiz ve itiraz başvuruları harç kapsamına alınmıştır. Söz konusu başvurular için "başvuru harcı" ihdas edilerek, yargı organlarının daha hızlı ve verimli çalışmasına imkan sağlanmıştır.

**C - (8) Sayılı Tarifede Yapılan Değişiklikler**

5766 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin (f) bendi ile 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (8) sayılı tarifenin sonuna aşağıdaki madde eklenmiştir.

**"XII- Transfer fiyatlandırması ile ilgili yöntem belirleme anlaşması harçları:**

**1- Başvuru harcı**

**25.000 YTL**

**2- Yenileme harcı**

**20.000 YTL"**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin beşinci fıkrasında, "İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan mükelleflerin gerekli bilgi ve belgelerle birlikte Maliye Bakanlığına başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilmesi mümkündür. Yapılan düzenlemeyle, söz konusu anlaşma sürecine ilişkin başvuru ve yenileme işlemleri harca tabi tutulmuştur.

Tebliğ olunur."