

**ARSASINA KAT  
KARŞILIĞI İNŞAAT  
YAPILMAK ÜZERE  
MÜTEAHHİTLE  
ANLAŞAN KİŞİNİN,  
İNŞAAT HENÜZ  
TAMAMLANMADAN  
VEFATI HALİNDE,  
MİRASÇILARA  
İNTİKAL EDEN  
GAYRİMENKULUN  
VERASET VE İNTİKAL  
VERGİSİNE ESAS  
OLACAK DEĞERİNİN  
TESPİTİ**

~~~~~  
  
**Erol KAYA**  
Vergi Kontrol Memuru

**B**ilindiği üzere, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na göre Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir.

Veraset tarikiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda mal ik-tisabeden şahıslar, iktisap ettikleri malları V.İ.V.K.'nın 10. madde-sinde belirtilen değerlendirme ölçüle-rinden yararlanarak değerlemekte ve bir beyanname ile ilgili vergi da-iresine bildirmektedirler.

İdare, mükelleflerce beyan edi-len değerler üzerinden veraset ve intikal vergisini tarh etmektedir. Bu işlemlerin tekemmülünü mü-teakip idare, mükelleflerce beyan edilen malları, Vergi Usul Kanu-nu'nda belirtilen esaslara göre ye-niden bir değerlemeye tabi tut-maktadır. Mükelleflerce beyan edilen değerler ile idarece belirle-nen değerler arasında bir fark bu-lunması halinde, bulunan fark ü-zerinden gerekli ikmal tarhiyatı yapılmaktadır.

Veraset veya sair suretlerle bir şahıstan diğer şahsa ivazsız olarak intikal eden gayrimenkuller de yu-karıda belirtilen şekilde veraset ve intikal vergisine konu edilmek-tedir. İntikal eden gayrimenkulün niteliğinin arsa, arazi veya inşaatı bitmiş durumdaki bina olması ha-

linde bu gayrimenkullerin değerlemesinde ve vergilendirilmesinde bir zorluk çıkmamaktadır. Ancak, arsasına kat karşılığı inşaat yapılmak üzere müteahhitle anlaşılan kişinin, inşaat henüz tamamlanmadan vefatı ile mirasçılara intikal eden gayrimenkulün V.İ.V.'ne esas alınacak değerinin tespitinde çeşitli zorluklar ve uygulama farklılıkları ortaya çıkmaktadır.

Arsa sahibinin vefatı ile bu şekilde varislere intikal eden gayrimenkullerin değerlemesi ile ilgili mevzuat hükümleri, uygulanan yöntemler ve konuya ilişkin görüş ve önerilerimiz aşağıda açıklanmıştır.

## I. KONU İLE İLGİLİ MEVZUAT HÜKÜMLERİ

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasında "Veraset ve İntikal Vergisinin matrahı, intikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre bulunan değerleridir..." denilmiş, maddenin ileriki fıkralarında ise; mükelleflerin, ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere kendilerine intikal eden gayrimenkulleri emlak vergisine esas olan değerle değerleyecekleri, mükelleflerce bu şekilde beyan edilen gayrimenkullerin idarece, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen değerlendirme ölçülerine göre yeniden değerlendirileceği ve bir fark tespiti durumunda verginin ikmali yoluna gidileceği açıklanmıştır.

Maddede, mükelleflerce değerlendirme ölçüsü olarak emlak vergisine esas değerın kullanılacağı belirtilmektedir. Gayrimenkullerin emlak vergisine esas olacak değerleri 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 7 ve 17. maddelerinde açıklanmıştır. Bu maddelere göre, bina ve arazilerin emlak vergisine esas olacak değerleri bu kanuna göre tespit olunan vergi değeridir.

Maddede idarece yapılacak değerlendirme sırasında uygulanacak değerlendirme ölçüsüne de yer verilmiş ve bunun Vergi Usul Kanunu'nda zikredilen değerlendirme ölçüsü olduğu belirlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun servetleri değerlendirme ile ilgili bölümünde yer alan 297. maddesinde "Ticari sermayeye dahil olsun olmasın binaların binalarla arazi vergi değeri ile değerlendirilir." hükmü yer almış ve aynı kanunun 268. maddesinde, vergi değerinin, Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi ve aynı maddede belirtilen tüzük hükümlerine göre tespit olunacağı açıklanmıştır.

Şu halde, hem varislerce ilk tarhiyata esas olmak üzere yapılacak değerlemede hem de idarece nihai tarhiyata esas olmak üzere yapılacak değerlemede vergi değeri esas alınacak, vergi değeri ise Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi ve bu maddede belirtilen tüzük hükümlerine göre tespit edilecektir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi şöyledir;

"Madde 29: Vergi değeri, emlak vergisinin mevzuuna giren bina ve arazinin rayiç bedelidir.



Rayiç bedel, bina ve arazinin beyan tarihindeki normal alım satım bedelidir.

Arazi ve bina ile ilgili normal alım-satım bedelinin tayininde bu kanunun 31'nci maddesine göre hazırlanacak tüzükte belirtilecek normlar nazara alınır."

Kanunda bahsi geçen tüzük, "Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük" adıyla 15.3.1972 tarih ve 14129 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Tüzükte, bina, arsa ve arazi vergi değerlerinin ne şekilde tespit edileceği ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Tüzüğün 16. maddesinde "Binaların normal alım satım bedeli, emsal binanın normal alım satım bedeline göre, mümkün olmaması halinde maliyet bedeli ve bunun da mümkün olmaması halinde ortalama gelir bedeli yoluyla bulunur." denilmiştir.

İnşaat halindeyken varislere intikal eden gayrimenkul değerinin tespitinde, emsal binanın normal alım satım bedelinin bilinmesi mümkün olmayacağından değerlemenin maliyet bedeli yoluyla yapılması gerekmektedir. Bu nedenle, burada sadece bu yöntemle ilgili tüzük hükümlerinden bahsedilecektir.

Tüzükte, maliyet bedeli yoluyla vergi değerinin hesaplanma şekli 19, 20, 21, 22 ve 24. maddelerde açıklanmıştır. Buna göre, binanın dıştan dışa yüzölçümü ile Maliye ve Bayındırlık Bakanlıklarınca birlikte belirlenerek ilan edilen metrekare normal inşaat maliyet bedeli çarpılacak, bulunacak tutara, asansör, kalorifer tesisatı olup olmamasına ve binanın konumuna göre bazı ilaveler yapılacaktır. Bu şekilde hesaplanan bina maliyet bedeline % 20 nispetinde satış kârı ile bina arsasının normal alım satım bedelinin ilavesi suretiyle gayrimenkulün vergi değeri tespit olunacaktır.

## **II. UYGULAMA**

### **1. Bakanlık Görüşü**

Arsasına kat karşılığı inşaat yapılmak üzere müteahhitle anlaşılan murisin inşaat tamamlanmadan vefatı ile varislere intikal eden gayrimenkulün değerinin tespiti hususunda bakanlıkça verilen 23.1.1978 gün ve VRS: 26819 dosya numaralı muktezada;

Murisin ölüm tarihine kadar yapılmış olan masrafların menkul kıymet kabul edilmek suretiyle V.U.K.'nın 292. maddesi uyarınca, ölüm tarihinden sonra dairelerin bitmesi için müteahhitçe yapılacak masrafların

da alacak olarak kabulü ile V.U.K.'nın 295. maddesine göre değerlendirilmesi ve bulunan bu değere % 20 müteahhit kârı eklenerek binanın tamamlanmış olması halindeki değerinin hesaplanması, arsa üzerine yapılacak daire sayısına göre müteahhide verilecek dairelere ait değer varislerin borcu olarak toplam değerden düşülmesi suretiyle varislere ait vergi matrahının bulunması gerektiği belirtilmiş ve konuya ilişkin aşağıdaki örnek verilmiştir.

**ÖRNEK:** (Arsa üzerine 20 daire yapılacağını ve sözleşmeye göre 8 dairenin murise 12 dairenin de müteahhide ait olacağını varsayalım).

| Tüm arsanın<br>rayiç değeri | Ölüm tarihine<br>kadar yapılan<br>masraflar | Ölüm tarihinden<br>sonra yapılacak<br>masraflar | Müteahhit<br>Kârı |
|-----------------------------|---------------------------------------------|-------------------------------------------------|-------------------|
| 2.000.000.-                 | 1.000.000.-                                 | 3.000.000.-                                     | 1.200.000.-       |

7.200.000.- Arsa üzerinde yapılan tüm dairelerin inşaatın tamamlandığı tarihteki değeri.

| Bir Dairenin değeri | Müteahhide bırakılacak<br>daire sayısı | Müteahhide bırakılan<br>daireler değeri |
|---------------------|----------------------------------------|-----------------------------------------|
| 360.000 x           | 12                                     | 4.320.000                               |

7.200.000 - 4.320.000 = 2.880.000.- Varislere verilecek dairelerin değeri olur.

Bakanlık, daha sonra verdiği muhtelif muktezalarla yukarıdaki görüşünü değiştirmiş ve değerlemenin murisin ölüm tarihi itibarıyla yapılması gerektiğini belirtmiştir. Yeni değerlendirme şeklini belirten muktezalardan 15.1.1988 gün ve VRS: 26819-6-100159 sayılı muktezanın özeti şöyledir.

"Yazınızın incelenmesinden, ölümünden önce müteahhitle kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapan murisin mirasçılarınca verilecek veraset ve intikal vergisi beyannamesinde intikal eden dairelerin hangi değerle beyan edileceği hususunda tereddüde düşüldüğü anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1 nci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu belirlenmiştir.

Aynı kanunun 11 nci maddesinde de bu vergiye mevzu olacak malların değerlendirme gününün, miras yoluyla vukubulan intikallerde mirasın açıldığı,



diğer suretle vaki intikallerde malların hukuken iktisabedildiği gün olacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, malların veraset tarikiyle veya her ne suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir. Verginin matrahı ise intikal eden malların mirasın açıldığı, yani ölümün meydana geldiği tarihteki değerleri toplamıdır. Dolayısıyla, bu vergiye ilişkin değerlendirme işlemlerinin ölüm tarihi itibarıyla yapılacağı tabiidir.

Bu itibarla, yukarıdaki hükümler karşısında veraset ve intikal vergisine matrah olarak dairelerinin ölüm tarihindeki haliyle belirlenecek değerinin dikkate alınması gerekir.

Her ne kadar Ankara Valiliğine yazılan ve ilgide kayıtlı yazınızda da sözü edilen 23.1.1978 gün ve 26815-1242/5638 sayılı yazınızda, benzeri olaylarda ölüm tarihine kadar müteahhitçe yapılmış olan masrafların menkul kıymet kabul edilmek suretiyle Vergi Usul Kanunu'nun 292'nci maddesi uyarınca, ölüm tarihinden sonra dairelerin bitmesi için müteahhitçe yapılacak masraflarında alacak olarak kabulü ile V.U.K.'nın 295'nci maddesine göre değerlendirilmesi ve bulunan değerlere % 20 müteahhit kârı eklenerek binanın tamamlanmış olması halindeki değerinin hesaplanması, arsa üzerine yapılacak daire sayısına göre müteahhide verilecek dairelere ait değerlerin varislerin borcu olarak toplam değerden düşülmesi suretiyle varislere ait vergi matrahının bulunması belirtilmiş ise de bundan böyle benzeri olaylarda inşa halindeki gayrimenkullerin ölümün meydana geldiği tarihteki durumları itibarıyla bulunacak değerlerinin veraset ve intikal vergisine matrah olarak esas alınması icabeder".

Yukarıda yer alan muktezada, varislere intikal eden inşa halindeki gayrimenkullerin ölümün meydana geldiği tarihteki durumları itibarıyla değerlendirileceği belirtilmekle birlikte bu değerlemenin ne şekilde yapılacağı hususunda bir belirleme yapılmamıştır.

Bu durum, idarece yapılan değerlendirme esnasında değişik yöntemler kullanılmasına yol açmıştır. Kullanılan bu yöntemler sakıncaları ile birlikte aşağıda açıklanmıştır.

## **2. İdarece Yapılan Değerlemede Kullanılan Yöntemler**

### **Birinci Yöntem:**

Bu yöntemde göre, arsa sahibine verilecek bağımsız bölümlerin ortak yer payı dahil brüt yüzölçümü ile metrekare normal inşaat maliyet bedeli çarpılmakta, bulunan tutara kalorifer, klima ve asansör için gerekli ilaveler ya-

pıldıktan sonra % 20 oranında satış kârı ilave edilmekte ve bu suretle hesaplanan bedele arsa sahibine kalacak dairelere isabet eden arsa payının değeri eklenerek binanın bitmiş haldeki vergi değeri hesaplanmaktadır. Vergi değeri ile inşaatın tamamlanma yüzdesinin çarpılması ile de veraset ve intikal vergisine matrah olacak değer belirlenmektedir.

**ÖRNEK 1:** Muris sağılığında 720 m<sup>2</sup>'lik arsası üzerinde 8 dairelik bir inşaat yapılması ve bu dairelerden 4 adedinin kendisine verilmesi koşulu ile bir inşaat müteahhidiyle sözleşme imzalamıştır. Ölüm tarihinde inşaat seviyesi % 70'dir. Varislerce beyan edilen arsa rayiç değeri 40.000.000.- TL'dir. Betonarme karkas 2. sınıf inşaat için ilan edilen metrekare normal inşaat maliyet bedeli 180.000 TL'dir.

Bu verilere göre varislere intikal eden gayrimenkullerin vergi değeri aşağıda gösterildiği gibi hesaplanacaktır.

|                                              | 2 No.lu Daire      | 4 No.lu Daire      | 6 No.lu Daire      | 8 No.lu Daire      |
|----------------------------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| — Brüt Yüzölçüm                              | 100 m <sup>2</sup> | 100 m <sup>2</sup> | 100 m <sup>2</sup> | 100 m <sup>2</sup> |
| — M2 inşaat maliyeti (TL)                    | 180.000.-          | 180.000.-          | 180.000.-          | 180.000.-          |
|                                              | 18.000.000.-       | 18.000.000.-       | 18.000.000.-       | 18.000.000.-       |
| — Asansör Farkı (% 6)                        | —                  | —                  | —                  | —                  |
| — Kalorifer Farkı (% 8)                      | 1.440.000.-        | 1.440.000.-        | 1.440.000.-        | 1.440.000.-        |
| — İnşaat Maliyet Bedeli                      | 19.440.000.-       | 19.440.000.-       | 19.440.000.-       | 19.440.000.-       |
| — Satış Kârı (% 20)                          | 3.888.000.-        | 3.888.000.-        | 3.888.000.-        | 3.888.000.-        |
| — Arsa Payı Rayiç Değeri<br>(40.000.000 : 8) | 5.000.000.-        | 5.000.000.-        | 5.000.000.-        | 5.000.000.-        |
|                                              | 28.328.000.-       | 28.328.000.-       | 28.328.000.-       | 28.328.000.-       |
| — Zemin Kat İndirimi (%3)                    | 849.840.-          | 849.840.-          | —                  | —                  |
|                                              | 27.478.160.-       | 27.478.160.-       | 28.328.000.-       | 28.328.000.-       |
| — Ön Cephe İlavesi (%5)                      | 1.416.400.-        | —                  | 1.416.400.-        | —                  |
| Vergi Değeri                                 | 28.894.560.-       | 27.478.160.-       | 29.744.400.-       | 28.328.000.-       |

İntikal eden gayrimenkullerin ölüm tarihi itibarıyla değeri ise yukarıda belirtilen vergi değerleri toplamının inşaatın tamamlanma yüzdesiyle çarpılması suretiyle (114.445.120 x % 70) 80.111.584.- TL. olarak hesaplanacaktır.

#### Sakıncaları

Ölüm tarihinde, inşaat seviyesinin % 5-10 gibi çok düşük bir durumda olması halinde bu yöntemle bulunan vergi değeri arsanın rayiç değerinden daha düşük olmaktadır.

Örneğin, yukarıdaki örnekte inşaatın tamamlanma yüzdesi % 70 yerine % 10 olsaydı, bulunacak vergi değeri  $(114.445.120 \times \% 10)$  11.444.512.- TL. olarak hesaplanacaktı. Arsanın rayiç değerinin 40.000.000.- TL. olduğu dik-kate alındığında, mirasçılara intikal eden servetin 11.444.512.- TL. olarak değerlendirilmesinin yanlışlığı ortadadır.

### İkinci Yöntem:

Bu yöntemde, müteahhit tarafından arsa sahibinin ölüm tarihine kadar yapılan tüm inşaat masrafları tespit edilmekte, bu masraflardan arsa sahibine verilecek dairelere isabet eden kısım hesaplanmakta, (Bu hesaplama toplam inşaat giderlerinin toplam daire sayısına bölünüp çıkan sonucun arsa sahibine verilecek daire sayısı ile çarpılması suretiyle veyahut masrafların toplam inşaat alanına bölünerek çıkan katsayının arsa sahibine verilecek dairelerin alanı ile çarpılması suretiyle yapılmaktadır) bu şekilde bulunan gider miktarına, arsa sahibine kalacak dairelere isabet eden arsa rayiç değeri eklenmek suretiyle bina inşaat maliyeti hesaplanmaktadır. % 20 satış kârının da ilavesiyle binanın ölüm tarihindeki değeri belirlenmektedir.

**Örnek 2:** Yukarıdaki örnekte, müteahhitçe murisin ölüm tarihine kadar yapılan masrafların 70.000.000.- TL. olduğunu kabul edersek, bu yönetime göre, intikal eden gayrimenkullerin değeri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

|                                                               |              |
|---------------------------------------------------------------|--------------|
| — Ölüm tarihine kadar yapılan toplam inşaat giderleri         | 70.000.000.- |
| — Arsa sahibine verilecek dairelere isabet eden inşaat gideri | 35.000.000.- |
| — Toplam inşaat alanı : 800 m2                                |              |
| — Arsa sahibine ait dairelerin alanı : 400 m2                 |              |
| — $70.000.000 + 800 \times 400 = 35.000.000$                  |              |
| — Arsapayı rayiç değeri                                       | 20.000.000.- |
| $(40.000.000 + 800 \text{ m}^2 \times 400 \text{ m}^2)$       | -----        |
| İnşaat maliyet bedeli                                         | 55.000.000.- |
| Satış kârı (% 20)                                             | 11.000.000.- |
| Veraset ve İntikal Vergisine esas değer                       | -----        |
|                                                               | 66.000.000.- |

### Sakıncaları

1. İnşaat seviyesinin düşük olması halinde birinci yöntem için belirtilen sakınca bu yöntemde de sözkonusu olmaktadır.

2. İnşaatın, ölüm tarihinden birkaç yıl önce başlamış olması halinde, müteahhit defterlerinde yer alan masraflar geçmiş yıl fiyatlarıyla kaydedilmiş olacağından bu kayıtlar üzerinden tespit edilen inşaat giderleri ölüm tarihindeki bina rayiç değerine göre çok düşük kalmaktadır.



3. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi ve V.U.K.'nun 297 ve 268. maddeleri gereğince gayrimenkullerin vergi değeri ile değerlendirilmesi ve bu değerlerin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi ve bu maddeye göre çıkarılmış olan tüzük hükümlerinde belirtilen şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Bu yöntemde, tüzükte belirtilen değerlendirme usullerinden farklı bir yol izlenmekte ve dolayısıyla kanun maddelerine aykırı bir durum ortaya çıkmaktadır.

#### **Diğer Yöntemler:**

İdarece yapılan değerlemede uygulanan diğer bir yöntem ise birinci ve ikinci yöntemin uygulanmasında, arsanın, arsa sahibine kalacak dairelere isabet eden kısmının değil tamamının rayiç değerinin esas alınması suretiyle hesaplamaların yapılması şeklindedir. Bu şekilde yapılan uygulama, inşaat seviyesinin yüksek olduğu durumlarda hem arsanın toplam değerinin hem de arsa sahibine kalacak bítmek üzere dairelerin değerinin toplanması suretiyle matrah tespitini gerektireceğinden mükelleflerin mağduriyetine yol açacaktır.

### **III. GÖRÜŞ VE ÖNERİMİZ**

Yazımızın yukarıdaki bölümlerinde açıklandığı üzere, intikal eden gayrimenkullerin değerlemesinin, Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi ve bu maddeye göre çıkarılan tüzükte belirtilen şekilde yapılması kanun hükmüdür.

Bu değerlemenin ne şekilde yapılacağının ayrıntıları 15.3.1972 tarih ve 14129 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük"te açıklanmıştır.

Bu nedenle, arsasını kat karşılığı müteahhide vermiş olan murisin vefatı üzerine varislere intikal eden tamamlanmamış vaziyetteki gayrimenkullerin değerlemesinin de bu tüzükte belirtildiği şekilde yapılması gereklidir.

Tüzük hükümlerine göre, tamamlanmış binaların inşaat maliyeti binanın dıştan dışa yüzölçümü ile inşaat m2 birim maliyet bedelinin çarpılması ve buna % 20 satış kârının eklenmesi suretiyle tespit edilmektedir. Bu şekilde belirlenen inşaat bedelinin inşaat seviyesine oranlanması suretiyle tamamlanmamış haldeki binanın inşaat maliyeti tespit edilebilmektedir.

Vergi değerinin tespiti için, hesaplamanın bu aşamasından sonra, bulunan inşaat maliyetine arsa rayiç değerinin eklenmesi gerekmektedir. Ancak, müteahhitçe kat karşılığı yapılmakta olan dairelerin murisin ölümü üzerine tamamlanmamış halde varislere intikal etmesi durumunda, va-



rislere intikal eden dairelerin inşaat maliyetine, arsanın rayiç değerinin tamamının mı yoksa bir kısmının mı ilave edileceği hususu tereddüt konusu olmaktadır.

Yazımızın II. bölümünde açıklandığı üzere, varislere intikal eden dairelerin değerinin tespitinde, bu dairelerin inşaat maliyet bedeline tüm arsanın rayiç değerinin eklenmesi de, arsanın rayiç değerinin bu dairelere isabet eden kısmının eklenmesi de bazı sakıncalar doğurmaktadır.

Kanaatimizce, söz konusu sakıncaların bertaraf edilebilmesi için inşaat maliyet bedeline ilave edilecek arsa rayiç değerinin aşağıda belirtilen şekilde hesaplanması yararlı olacaktır.

Bilindiği üzere, veraset ve intikal vergisinin konusu, intikal eden malların ölüm tarihi itibarıyla değeridir.

Bu değer tespiti için öncelikle murisin ölüm tarihinde, arsanın ne kadarının müteahhide ne kadarının varislere ait olduğunun bilinmesine ihtiyaç vardır.

Kat karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahipleri ile müteahhitler arasında yapılan anlaşmalara göre müteahhitler arsa üzerine bir bina yapmakta ve karşılığında arsanın belli bir kısmına sahip olmaktadırlar. Arsanın müteahhide devri, sözleşmenin şekline göre, inşaat başlamadan veya inşaat tamamlanınca yapılabildiği gibi inşaatın devamı sırasında peyderpey de yapılabilmektedir. Bu durumda, murisin ölümü üzerine varislere intikal eden arsanın ne kadarının müteahhide ne kadarının varislere ait olduğunun tapu kayıtları ve sözleşmeye göre belirlenmesi yanıtıcı olacaktır. Zira, müteahhit hiç inşaatla başlamamış olduğu halde arsanın tamamının sahibi gibi gözükebilecek ve dolayısıyla gerçekte varislere intikal eden arsa vergiye tabi tutulamayacak veya müteahhit inşaatın büyük bir bölümünü tamamlamış olduğu halde arsa üzerinde hiçbir hakkı yokmuş gibi gözükecek ve varisler arsanın tamamı üzerinden vergilendirileceklerdir.

Şu halde, bu gibi durumlarda, intikal eden arsanın ne kadarının müteahhide ne kadarının varislere ait olduğunun tespitinin o andaki fiili duruma göre belirlenmesi zorunluluğu vardır.

Fiili durum ise ancak, inşaatın tamamlanma seviyesine göre müteahhitçe hakedilen arsa miktarından hareketle belirlenebilir. Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin ruhu gereği, müteahhit inşaatı tamamladığı zaman kendisine düşen arsa payının tamamına hak kazanmaktadır. O halde ölüm tarihi itibarıyla müteahhitçe hakedilen arsa miktarı, müteahhite verilecek arsa payının inşaat seviyesine oranlanması suretiyle belirlenebilir. Bu durumu bir örnekle açıklayacak olursak:

**ÖRNEK 3:** Müteahhit arsa üzerine 8 dairelik bir bina yapmayı ve 4 dairelerini arsa sahibine vermeyi, arsa sahibi de 600 m<sup>2</sup>'lik arsasının yarısını müteahhide devretmeyi taahhüt etmiştir. Arsanın rayiç değeri 60.000.000.- TL'dir.

Murisin, inşaat seviyesi % 10 iken vefatı halinde, intikal eden arsanın ne kadarının müteahhide ne kadarın varislere ait olduğu aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

|                                                                                    |              |
|------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| — Arsanın rayiç değeri                                                             | 60.000.000.- |
| — Arsanın müteahhide verilecek kısmının rayiç değeri<br>(60.000.000 x % 50)        | 30.000.000.- |
| — İnşaat seviyesi                                                                  | % 10         |
| — Ölüm tarihinde müteahhitçe hakedilen arsanın rayiç değeri<br>(30.000.000 X % 10) | 3.000.000.-  |
| — Varislere intikal eden arsanın rayiç değeri<br>(60.000.000 - 3.000.000)          | 57.000.000.- |

Murislere intikal eden arsanın rayiç değerinin bu şekilde belirlenmesiyle, inşaat hangi safhada olursa olsun varislere intikal eden gayrimenkullerin ölüm tarihindeki değerlerinin gerçeğe en yakın bir şekilde tespiti mümkün olacaktır.

Bu usulü 1 numaralı örneğimize tatbik edecek olursak vergi değeri şöyle hesaplanacaktır.

**ÖRNEK 4:** Bir numaralı örnekte, müteahhit arsa sahibi arasında yapılan anlaşmaya göre müteahhidin inşa edeceği dairelerden % 50'sini arsa sahibine vereceğini buna karşılık arsanın yarısına sahip olacağını kabul edersek;

|                                                                                                           |              |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| — Arsanın tamamının rayiç değeri                                                                          | 40.000.000.- |
| — Müteahhit hissesinin rayiç değeri<br>(40.000.000 x % 50)                                                | 20.000.000.- |
| — Ölüm tarihinde inşaat seviyesi                                                                          | % 70         |
| — Müteahhitçe hakedilen arsa payının rayiç değeri<br>(20.000.000 x % 70)                                  | 14.000.000.- |
| — Ölüm tarihi itibarıyla arsa sahibinin uhdesinde kalan arsanın rayiç değeri<br>(40.000.000 - 14.000.000) | 26.000.000.- |

|                                           | 2 Nolu Daire | 4 Nolu Daire | 6 Nolu Daire | 8 Nolu Daire |
|-------------------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| — İnşaat maliyet bedeli                   | 19.440.000.- | 19.440.000.- | 19.440.000.- | 19.440.000.- |
| — Satış kârı (% 20)                       | 3.888.000.-  | 3.888.000.-  | 3.888.000.-  | 3.888.000.-  |
| — Satış kârı dahil<br>inş. maliyet bedeli | 23.328.000.- | 23.328.000.- | 23.328.000.- | 23.328.000.- |

## Vergi Kontrol Memurları Derneği

|                                                                        |                     |                     |                     |                     |
|------------------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| — Ölüm tarihi itibarıyla<br>inş. maliyet bedeli<br>(23.328.000 x % 70) | 16.329.600.-        | 16.329.600.-        | 16.329.600.-        | 16.329.600.-        |
| — Arsa payı rayiç değeri<br>(26.000.000 : 400 x 100)                   | 6.500.000.-         | 6.500.000.-         | 6.500.000.-         | 6.500.000.-         |
|                                                                        | <u>22.829.600.-</u> | <u>22.829.600.-</u> | <u>22.829.600.-</u> | <u>22.829.600.-</u> |
| — Zemin kat indirimi (% 3)                                             | 684.888.-           | 684.888             | —                   | —                   |
| — Ön cephe ilavesi (% 5)                                               | 1.141.480.-         | —                   | 1.141.480.-         | —                   |
| — Ölüm tarihi itibarıyla<br>vergi değeri                               | <u>23.286.192.-</u> | <u>22.144.712.-</u> | <u>23.971.080.-</u> | <u>22.829.600.-</u> |

Buna göre veraset ve intikal vergisine esas olacak değer (23.286.192 + 22.144.712 + 23.971.080 + 22.829.600 =) 92.231.584.- TL. olacaktır.

Aynı örneğin, inşaat seviyesinin % 10 olduğu kabul edilerek çözümü halinde de veraset ve intikal vergisi matrahı, gayrimenkulün ölüm anındaki değerine yakın bir şekilde aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

|                                                                              |                     |                     |                     |                     |
|------------------------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| — Müteahhitçe hakedilen arsa rayiç değeri<br>(20.000.000 x % 10)             |                     |                     |                     | 2.000.000.-         |
| — Ölüm tarihi itibarıyla arsa sahibinin uhdesinde kalan arsanın rayiç değeri |                     |                     |                     | 38.000.000.-        |
|                                                                              | <u>2 Nolu Daire</u> | <u>4 Nolu Daire</u> | <u>6 Nolu Daire</u> | <u>8 Nolu Daire</u> |
| — Bina maliyet bedeli                                                        | 23.328.000.-        | 23.328.000.-        | 23.328.000.-        | 23.328.000.-        |
| — Ölüm tarihi itibarıyla<br>inşaat maliyet bedeli<br>(23.328.000 x % 10)     | 2.332.800.-         | 2.332.800.-         | 2.332.800.-         | 2.332.800.-         |
| — Arsa payı rayiç değeri<br>(38.000.000 : 400 x 100)                         | 9.500.000.-         | 9.500.000.-         | 9.500.000.-         | 9.500.000.-         |
|                                                                              | <u>11.832.800.-</u> | <u>11.832.800.-</u> | <u>11.832.800.-</u> | <u>11.832.800.-</u> |
| — Zemin kat indirimi (% 3)                                                   | 354.984.-           | 354.984.-           | —                   | —                   |
| — Ön cephe ilavesi (% 5)                                                     | 591.640.-           | —                   | 591.640.-           | —                   |
| — Ölüm tarihi itibarıyla<br>vergi değeri                                     | <u>12.069.456.-</u> | <u>11.477.816.-</u> | <u>12.424.440.-</u> | <u>11.832.800.-</u> |

Buna göre, V.İ.V. matrahı (12.069.456 + 11.477.816 + 12.424.440 + 11.832.800 =) 47.804.512.- TL. olmaktadır.

Sonuç olarak, arsasına kat karşılığı inşaat yapılmak üzere müteahhitle anlaşılan kişinin, inşaat henüz tamamlanmadan vefatı halinde, mirasçılara intikal eden gayrimenkulün veraset ve intikal vergisine esas olacak değerinin yukarıda açıklandığı şekilde hesaplanmasının doğru bir uygulama olacağını düşünmekteyiz.