

İNTİFA HAKKININ VERGİLENDİRİLMESİ BAKIMINDAN VERGİ İDARESİNİN YAKLAŞIMINA İLİŞKİN BİR ELEŞTİRİ

A Critique of the Tax Administration's Approach to the Taxation of the Usufruct Rights

Dr. Öğr. Üyesi Kader Melis TOPÇU*

Öz: Sınırlı aynı hakların bir çeşidi olan irtifak hakları, kişi lehine irtifak hakları ve taşınmaz lehine irtifak hakları şeklinde incelenebilir. Bir taşınmazda diğer bir taşınmaz lehine kurulan taşınmaz irtifakları, mutlaka kişiye bağlı olarak kurulmaları öngörülenler haricinde kalan irtifaklardır. Kişiye bağlı irtifaklar ise kişiye ayrılmaz bir biçimde bağlanan ve mirasçılara intikal etmeyen irtifaklardır. Söz konusu bu irtifaklardan biri intifa hakkıdır.

İntifa hakkı, mülkiyet hakkından sonra sahibine konusu olan eşya üzerinde kullanma ve yararlanma hakkı vermektedir. Bu hak, sahibine ayrılmaz bir biçimde bağlıdır. Bu nedenle mirasçılara intikal etmez ve bir başkasına devredilemez. Eşya hukuku bakımından oldukça önemli bir konu olan intifa hakkına ilişkin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (Bundan sonra 'GVK' şeklinde kullanılacaktır), 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (Bundan sonra 'KVK' şeklinde kullanılacaktır), 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (Bundan sonra 'VİVK' şeklinde kullanılacaktır) ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (Bundan sonra 'VUK' şeklinde kullanılacaktır) başta olmak üzere birçok vergi kanununda düzenlemeler bulunmaktadır.

Vergi idaresi, intifa hakkının vergilendirilmesine ilişkin hususlarda anılan Kanunlarda yer alan düzenlemelere aykırı özelemler vermekte ve GVK, KVK ve VİVK kapsamında vergilendirilmesi mümkün olmayan durumları, vergilerin yasallığı ilkesini de göz ardı ederek vergiye tabi tutmaktadır. Bu nedenle bu çalışmada vergi idaresinin hatalı olduğunu düşündüğümüz yaklaşımı irdelenecek ve bu konudaki düşüncemiz gerekçeleriyle birlikte aktarılmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: İntifa hakkı, Mülkiyet, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi.

Abstract: The right of easements, which are a type of limited real rights, can be analysed as the right of easements in favour of a person and the right of easements in favour of immovable property. The right of easements in favour of immovable property established on an immovable property in favour of another immovable property are easements other than those that are stipulated by the Law to be established in favour of a person. The right of easements attached to the person are easements that are inextricably linked to the person and do not pass on to the heirs. One of these easements that are inextricably linked to the person and do not pass to the heirs is the usufruct right.

The right of usufruct grants the owner the right to use and benefit from the property in question. This right is inextricably bound to its owner. Therefore, it cannot be transferred to another person. There are regulations on usufruct right, which is a very important issue in terms of property law, in many tax laws, especially Income Tax Law No. 193, Corporate Tax Law No. 5520, Inheritance and Gift Tax Law No. 7338 and Tax Procedure Law No. 213. The tax administration gives specialisations contrary to the regulations in the aforementioned Laws regarding the taxation of usufruct rights, and taxes the situations that cannot be taxed within the scope of the GVK, KVK and VİVK by ignoring the principle of legality of taxes. For this reason, in this study, the approach of the tax administration, which we think is erroneous, will be examined and our opinion on this issue will be tried to be conveyed together with its justifications.

Keywords: The Right of Usufruct, Property, Income Tax, Corporate Tax, Inheritance and Gift Tax.

* İzmir Bakırçay Üniversitesi Hukuk Fakültesi, kadmelmis.topcu@bakircay.edu.tr

ORCID: 0000-0001-6912-5301

Makale Geliş Tarihi: 31.07.2024, Makale Kabul Tarihi: 30.09.2024

GİRİŞ

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu¹, mülkiyet hakkını eşya üzerinde en geniş yetkileri veren bir hak olarak düzenlemiştir. Zira TMK'nın 683. maddesine göre; bir şeye malik olan kimse o şey üzerinde kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine de sahiptir. Böylece mülkiyet hakkı, malike eşya üzerinde en geniş yetkileri tanır.² Mülkiyetin içeriğini teşkil eden bu yetkilerden bazılarının ayrılarak bağımsızlaştırılması ve bir hak olarak özgülenebilmesi sınırlı aynı hak kavramının temelinde yatan düşünceyi oluşturmakta³ ve mutlak bir hakimiyet yerine sınırlı yetkiler içeren bu haklara da sınırlı aynı haklar denilmektedir.

TMK, aynı hakların sınırlı sayıda ve tipe bağlı olması ilkesini benimsediğinden;⁴ kurulabilecek sınırlı hak türleri de Kanun'da tek tek belirlenmiştir. Bu nedenle bu türlerin kapsamı konusunda az veya çok irade serbestisinin söz konusu olması mümkün olmakla birlikte aynı hak kurma yetkisi ancak TMK'nın açıkça kurulmasına izin verdiği tarzda olabilmektedir.⁵

Sınırlı aynı haklar, eşya üzerinde sağladığı yetki bakımından; yararlanma (irtifak) hakları, teminat hakları ve taşınmaz yükü şeklinde kategorize edilmektedir.⁶ Söz konusu bu haklardan irtifak hakları, hak sahibine malikin aracılığına ihtiyaç duyulmaksızın bir eşyayı kullanma veya semerelerinden yararlanma veya hem kullanma hem de semerelerinden yararlanma yetkisi veren aynı hak olarak tanımlanmaktadır.⁷

Sınırlı aynı hakların bir çeşidi olan irtifak hakları, öğretide kişi lehine irtifak hakları ve taşınmaz lehine irtifak hakları şeklinde incelenmektedir.⁸ Bir taşınmazda diğer bir taşınmaz lehine kurulan taşınmaz irtifakları, Kanunda mutlaka kişiye bağlı olarak kurulmaları öngörülenler haricinde kalan irtifaklardır.⁹ Kişiye bağlı irtifaklar ise kişiye ayrılmaz bir biçimde bağlanan ve mirasçılara geçmeyen irtifaklardır. TMK sadece iki irtifakın kişiye bağlı olarak kurulabileceğini öngörmüştür. Söz konusu bu irtifaklar; oturma hakkı ve intifa hakkıdır.

¹ Bundan sonra "TMK" şeklinde kullanılacaktır.

² Kemal Oğuzman/ Özer Seliçi/ Saibe Oktay Özdemir, Eşya Hukuku, 10. Baskı, Filiz Yayınevi, İstanbul, 2004, s.579.

³ Oğuzman/ Seliçi/ Özdemir, s. 579.

⁴ Nur İnce Akman/ Bahar Öcal Apaydın, "İsviçre ve Alman Hukuku ile Karşılaştırmalı Olarak Taşınmaz Lehine İrtifak Haklarının İçeriğinin İncelenmesi", C. XVIII, S. 2, 2021, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s. 824.

⁵ Oğuzman/ Seliçi/ Özdemir, s. 579.

⁶ Mustafa Reşit Karahasan, Yeni Türk Medeni Kanunu, II. Cilt, Beta Yayınevi, İstanbul, 2002 s. 56.

⁷ Arif Barış Özbilen, "İrtifak Hakkının Kullanıldığı Yerin Değiştirilmesi", C. 77, S.2, 2019, İstanbul Hukuk Mecmuası, s. 478.

⁸ Bahar Öcal Apaydın, Roma Hukukundan Günümüze Taşınmaz lehine İrtifak Hakları, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, 2013, s. 7.

⁹ Oğuzman/ Seliçi/ Özdemir, s. 596.

Eşya hukukunda oldukça önemli bir yer işgal eden intifa hakkı, vergi hukuku bakımından da oldukça önemlidir. Zira Türk vergi sistemi kapsamında intifa hakkının verginin konusunu oluşturduğu düzenlemeler bulunmaktadır. Ancak vergi idaresi, söz konusu bu düzenlemelere aykırılık teşkil eden özelgeler vermekte ve yükümlüler aleyhine haksız tarhiyatlar yapmaktadır. Bu nedenle bu çalışmada öncelikle intifa hakkı bakımından bazı bilgilere yer verilecek, daha sonra intifa hakkının vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemeler incelenecek ve vergi idaresi yaklaşımının neden söz konusu bu düzenlemelere aykırılık teşkil ettiği gerekçeleriyle birlikte ortaya konulmaya ve olması gereken bakımından da düşüncemiz aktarılmaya çalışılacaktır.

I. İNTİFA HAKKI KAVRAMI

A. GENEL OLARAK İNTİFA HAKKI

Intifa hakkı, TMK'nın 794 ila 822. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Söz konusu bu hak, "*başkasına ait bir eşya, hak veya malvarlığı üzerinde belirli bir kişiye tam yararlanma imkânı sağlayan bir irtifak hakkı türüdür*"¹⁰. Bu nedenle intifa hakkı, buna kaynak olan hukuk ilişkisinin düzenlenmesi sırasında taraflarca aksi bir şart kararlaştırılmış olmadıkça hakkın konusu olan şeyden tam yararlanma ve sınırsız bir faydalanma hakkı sağlamakta¹¹ ve böylece mülkiyet hakkından sonra hak sahibine en geniş yetki veren sınırlı aynı hak olmaktadır.¹²

Intifa hakkı kişiye bağlı bir irtifak olarak ancak bir kişi lehine kurulabilmektedir. Lehine intifa hakkı kurulan kişi bir veya birden fazla olabileceği gibi bir tüzel kişilik lehine de intifa hakkı kurulabilmektedir.

Intifa hakkının başkasına devri mümkün değildir. Ancak bu hak devredilememekle birlikte; intifa hakkının sahibi, bu hakkın kullanımını bir başkasına devredebilir¹³. Ancak TMK'nın 806. maddesi uyarınca sözleşmede aksine hüküm bulunması veya intifa hakkının, hak sahibince şahsen kullanımının gerektiği durumlarda hakkın kullanımın devri mümkün olmamaktadır. Intifa hakkının kullanımının devri kural olarak mümkün olmakla birlikte bu tür bir devir, aynı bir hak doğurmaz. Bu nedenle de

¹⁰ Yargıtay 14. HD, E:2013/7014093, K:2014/1510, T:06.02.2014 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/>, e.t: 15.05.2024). Yine bu hak, sahibine bu hakkının konusu üzerinde istimal (kullanma) ve istifade (yararlanma) yetkileri veren, başkasına temlik edilemeyen ve hakiki veya tüzel kişiye ait olabilen bir aynı haktır.

¹¹ Yargıtay 14. HD, E:2015/5127, K: 2015/5771, T:25.05.2015(<https://karararama.yargitay.gov.tr/>, e.t: 15.05.2024)

¹² Zehra Gizem Ateş, "Eşya Üzerinde Kurulan İntifa Hakkının Konusunda Meydana Gelen Değişikliklere Dayalı Sonuçlar", C.31, S.2, 2023, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s. 909.

¹³ Antalya O. Gökhan, Giriş Temel Kavram ve İlkeler, Eşya Hukuku, Cilt: IV/1, 4. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021, s. 115, Antalya O Gökhan(edr); Özen Burak, Eşya Üzerinde İntifa Hakkı, Vedat Kitapçılık, 2008, İstanbul, s. 293.

intifa hakkının kullanımının devri, sadece intifa hakkı sahibi ile üçüncü kişi arasında bir borç doğurur¹⁴. Ancak TMK'nın 806. maddesi uyarınca malik haklarını intifa hakkının kullanımını devralana karşı doğrudan doğruya ileri sürebilecektir.

İntifa hakkı, sağlar arası bir hukuki işlemle kazanılabilir. Yine bu hakkın, malikin ölümüne bağlı bir tasarrufu ile de kazanılması mümkünken;¹⁵ intifa hakkının devir yoluyla kazanılması mümkün değildir. Ayrıca intifa hakkı takip işlemlerine de konu olamaz¹⁶.

Belirlenen sürenin dolması, hakkın konusunun yok olması, hak sahibinin ölümü veya kişiliğinin sona ermesi, kamulaştırma,¹⁷ terkin ve mahkeme kararı ile intifa hakkı sona ermektedir. Bu nedenlerden herhangi birinin ortaya çıkması durumunda intifa konusunu iade yükümlülüğü doğmaktadır.¹⁸

B. İNTİFA HAKKI VE KURU MÜLKİYET

İntifa hakkı, hak sahibine çok geniş yetkiler veren bir hak olmakla birlikte bu yetkiler arasında intifa konusu eşya, mal veya malvarlığı üzerinde hukuki tasarrufta bulunma yetkisi, bulunmamaktadır. Bu nedenle intifa hakkının kullanılması ile malik eşyanın veya hakkın öz değerini kendinde tutmakta diğer bir deyişle malik sadece kuru(çıplak) mülkiyet hakkına sahip olmakta ve intifa hakkı sahibi de özdeğere zarar verecek fiili tasarruflarda bulunmama yükümlülüğü altına girmektedir.¹⁹

II. İNTİFA HAKKININ VERGİLENDİRİLMESİ

A. GVK KAPSAMINDA İNTİFA HAKKI

GVK kapsamında intifa hakkı tesisi nedeniyle elde edilen bedelin vergilendirilmesi hususunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bu görüşler ve bunlara ilişkin değerlendirme ayrı başlıklar altında ele alınacaktır.

¹⁴ Oğuzman/ Seliçi/ Özdemir, s. 628.

¹⁵ Salih Polater, "İntifa Hakkının Denkleştirilmesi ve Tenkisi" C.8, S.2., 2018, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, s. 43.

¹⁶ Mehmet Ayan, Eşya Hukuku: Zilyetlik ve Tapu Sicili, 13. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2016, s.32.

¹⁷ 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 798. maddesi uyarınca taşınmaz malikinin kamulaştırma bedelini aldığı bir durumda intifa hakkı kamulaştırma bedeli üzerinde devam edecektir. Bu konudaki detaylı açıklamalar için bakınız: Cihan Yaylak, "Kamulaştırmanın Sınırlı Aynı Haklara Etkisi", C.6, S.2, 2017, Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s. 95.

¹⁸ İpek B. Aldemir Toprak, "İntifa Hakkının Sona Ermesi ve İade Yükümlülüğünün Üçüncü Kişilere Karşı İleri Sürülmesi" C.2, S.71., 2023, Adalet Dergisi, s. 918.

¹⁹ Oğuzman/ Seliçi/ Özdemir, s. 627, 629.

1. İntifa Hakkı Tesisi Karşılığında Elde Edilen Bedelin Gayrimenkul Sermaye İradı Olarak Değerlendirilmesi

GVK'nın 70. maddesinde gayrimenkul sermaye iradı, “*vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri ile arazi, bina, maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzleri ve teferruatı; voli mahalleri ve dalyanlar; gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzleri ve teferruatı ile bilümun tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri; gayrimenkul olarak tescil edilen haklar; arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar ve bu hakların kullanılmasında için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri; telif hakları, gemi ve gemi payları ile bilümun motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları; motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri ve kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelir*” olarak tanımlanmıştır.

Söz konusu düzenlemeden de görüleceği üzere madde metninde zikredilen mal ve hakların intifa hakkı sahipleri tarafından kiraya verilmesi, gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirilmiştir. Ancak vergi idaresi, anılan düzenlemeyi yanlış yorumlamakta ve intifa hakkı tesis edilmesi karşılığında elde edilen bedellerin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerektiğini belirtmektedir.

“...Buna göre, söz konusu taşınmaz üzerinde ... A.Ş. adına tapu kütüğünde intifa hakkı tescil ettirilmesi karşılığında anılan şirket tarafından yapılacak ödemelerin, gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.”²⁰

Vergi idaresi, intifa hakkı tesis edilmesi karşılığında alınan bedelleri gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendiren yaklaşımını, “*intifa hakkı tesisinde satım akdinin en önemli unsuru olan mülkiyetin nakli*” söz konusu olmamakta sadece ilgili gayrimenkulü zilyetliğinde bulundurma, yönetme, kullanma ve ondan yararlanma yetkileri belli süreyle sınırlı olarak kiracıya devredilmektedir. Dolayısıyla; kira akdi, kiralayanın kiracının ödediği veya ödeyeceği bir bedel mukabilinde bir şeyin veya bir hakkın kullanılmasını belli bir süre için kiracıya terk etmeyi taahhüt ve iltizam etmesi olarak tarif edilebileceğinden intifa hakkı tesisi işleminin de kiralama niteliğinde olduğunun kabulü gerekmektedir.” şeklinde bir gerekçeye dayandırmaktadır.²¹

Vergi idaresi, intifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen bedelin gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendiren bu yaklaşımı nedeniyle intifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen bedeller bakımından verilecek

²⁰ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-70-6-644 sayılı ve 20.10.2010 tarihli özelgesi. Aynı yönde verilmiş diğer bir özelge için bakınız: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.10-2183 sayılı ve 20.07.2012 tarihli özelgesi;

²¹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-70-26-660 sayılı ve 22.08.2011 tarihli özelgesi.

beyannameye götürü gider usulünün dahi seçilebileceği sonucuna varmış²² hatta bedelsiz intifa hakkı tesis edilmesi durumunda GVK' nın 73. maddesi gereği emsal kira bedeli üzerinden yıllar itibarıyla ve GVK'nın 86. maddesinde belirtilen tutarlar dikkate alınarak geçmişe yönelik olarak beyan edilme zorunluluğunun olduğunu belirtmiştir.²³

Vergi idaresinin söz konusu bu yaklaşımına katılmak mümkün değildir. Zira daha önce de belirtildiği üzere intifa hakkı, mülkiyet hakkından sonra sahibine en geniş yetkiler veren mutlak haklar sınıfında yer alan sınırlı aynı bir hakken; intifa hakkı gibi kullanma veya yararlanma veya hem kullanma hem de yararlanma hakkının devri borcunu doğuran sözleşmeler arasında ve ücret karşılığında yapılan kira sözleşmesi,²⁴ nisbi haklar sınıflandırmasında ve şahsi haklar kategorisinde yer alır. Aynı haklar ile şahsi haklar arasında ise oldukça önemli farklar bulunmaktadır. Nitekim aynı haklar herkese karşı ileri sürülebilirken şahsi haklar, ilişkinin taraflarına karşı ileri sürülebilir; aynı hakkın herkes tarafından ihlali mümkünken şahsi haklarda ihlal, ancak hukuki ilişkinin tarafları arasında söz konusu olabilir; aynı hak sahibine eşya üzerinde doğrudan doğruya bir hak verdiği halde şahsi hak, hakkın mevzuu üzerinde borçlu vasıtasıyla tesis edilebilir; aynı haklarda bir değişiklik, aynı hakkın konusu olan şeyin hukuki mahiyetini değiştirirken, şahsi haklarda değişiklik, taraflar arasındaki hukuki ilişkide ortaya çıkar.²⁵ Söz konusu bu farklılıklar temelinde intifa hakkı tesisi ile kiralama işleminin kuruluşu, sona ermesi, tarafların hak ve yükümlülükleri, şekil şartları, sözleşmelere uygulanacak hükümler bakımından tamamen farklılıklar söz konusu olup;²⁶ kiralama işlemi ile intifa hakkı tesisinin aynı anlamda kullanılması mümkün değildir.

Bu sonuca GVK'nın 70. maddesinde yer verilen düzenlemenin lafzından ulaşmak da mümkündür. Söz konusu madde metninde yer verilen '*intifa hakkı sahipleri*' ifadesi, madde metninde zikredilen ve üzerinde intifa hakkı tesis edilen mal ve hakların intifa hakkı sahibi tarafından kiraya verilmesi durumunda gayrimenkul sermaye iradı oluşacağını düzenlemiştir ki intifa hakkı tesisi hem kullanma hem de yararlanma hakkı verdiği için üzerinde intifa hakkı tesis edilen bir gayrimenkulün kiraya verilmesi olası bir durumdur. Kaldı ki kanun koyucu intifa hakkı tesisi ile kiralamayı aynı şekilde nitelendirmiş olsa anılan madde metninde '*intifa hakkı sahipleri*' ile '*kiracıları*' ifadesini birlikte kullanmaya gerek duymazdı.

²² Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13649056-120[74-2015/ÖZE-08]-6 sayı ve 21.01.2016 tarihli özelgesi.

²³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-1437 sayı ve 26.08.2011 tarihli özelgesi.

²⁴ Ebu Ceylan/ Murat Doğan/ Şebnem Akipek Öcal vd., Borçlar Hukuku Özel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2023, s.195.

²⁵ Erol Cansel/ Ali Naim İnan, "Aynı Hak Kavramı Taksimi ve Eşya Hukukunun Konusu", C.21, S.1,1964, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s. 352.

²⁶ Örneğin intifa hakkı tesisi bedelsiz de olabilirken kira sözleşmesinin ivazlı olması bir zorunluluk arz etmektedir. Zira kira bedeli kira sözleşmesinin objektif esaslı bir unsurdur. Bu nedenle sözleşme aşamasında kira bedelinin belirlenmemiş olması sözleşmenin kurulmamış olmasına neden olur.

İdarenin intifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen bedelin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerektiğine ilişkin yaklaşımı, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde teminat altına alınan vergilerin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Zira 1982 Anayasası her çeşit mali yükümlü yasa ile konulmasını öngörürken keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin yasada yer alması amacını gütmüştür.²⁷ Bu bağlamda kıyas yolu ile yorum yapılması bu ilkeyi ve hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir.²⁸ Oysaki hukuki güvenlik ilkesinin bir yansıması olan genişletici yorum yasağı, kıyas yasağını zorunlu hale getirmekte²⁹ ve bu yasağa uyulmaması yasama fonksiyonunun gaspı sonucunu doğurmaktadır.³⁰ Bu nedenle yasada açıkça gayrimenkul sermaye iradı olarak zikredilmeyen intifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen bedelin gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi ve bu yönde yükümlüler hakkında tarhiyat yapılması mümkün değildir.

a. Üzerinde İntifa Hakkı Tesis Edilen Mal ve Hakların Lehine İntifa Hakkı Tesis Edilen Kişi Tarafından Kiraya Verilmesi

Üzerinde intifa hakkı tesis edilen ve GVK'nın 70. maddesinde zikredilen bazı mal ve haklarda, intifa hakkı sahibi, kullanım hakkını bir başkasına bırakabilir. Örneğin üzerinde intifa hakkı tesis edilen bir arazi, intifa hakkı sahibi tarafından kiraya verilebilir. Zira TMK'nın 806. maddesinde, sözleşmede aksine hüküm yoksa veya durum ve koşullardan hak sahibince şahsen kullanılması gerektiği anlaşılmıyorsa, intifa hakkı kullanımının başkasına bırakılabileceği düzenleme altına alınmıştır.

İntifa hakkı sahibinin Kanun metninde zikredilen mal ve hakları bir başkasına kiraladığı bu gibi durumlarda GVK'nın 70. maddesinde zikredilen mal ve hakların intifa hakkı sahipleri tarafından kiraya verilmesi gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlandığı için bu kiralama işleminde elde edilen gelir, elbette gayrimenkul sermaye iradı olacak ve GVK kapsamında vergiye tabi olacaktır.

2. Taşınmazlar Üzerinde Bir Bedel Karşılığı İntifa Hakkı Tesisinin Satış olarak Değerlendirilmesi

Bir taşınmazda bedel karşılığı intifa hakkı tesisi işleminin satış işlemi olduğu şeklinde bir fikir oluşabilir. Zira bir taşınmaz üzerinde intifa hakkı tesisi kiralama olarak değerlendirilmeyecekse bu işlem, satış işlemi olarak görülebilecek ve böylece elde edilen gelir, GVK kapsamında

²⁷ Selim Kaneti, Vergi Hukuku, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987, s. 34.

²⁸ Mualla Öncel/ Ahmet Kumrulu/ Nami Çağan vd., Vergi Hukuku, 31. Baskı Seçkin Yayınevi, Ankara, 2022, s.34.

²⁹ Murat Batı, Vergi Hukuku, 3. Baskı Seçkin Yayınevi, Ankara, 2023, s.135.

³⁰ 143 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde bu duruma ilişkin açıklamalar yapılmış ve kanun hükümlerinin kanuna hâkim olan hukuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadislere teşmil edilmemesi gerektiği belirtilmiştir.

vergilendirilebilecek midir? Bu soruya cevap verebilmek için taşınmaz satış sözleşmesine ilişkin açıklama yapılması gerektiğini düşünmekteyiz.

a. Taşınmaz Satış Sözleşmesi

Satış sözleşmesi, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun³¹ 207 ila 281. maddeleri arasında düzenlenirken; taşınmaz satış sözleşmesi, TBK'nın 237 ila 246. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemelerde taşınmaz satış sözleşmesinin tanımına yer verilmemiştir. Ancak söz konusu bu sözleşme, öğretide "*Alıcının bedel ödemeyi üstlendiği, satıcının ise arazi tapu kütüğünde ayrı bağımsız sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli bir hakkı ya da Kat Mülkiyeti Kanunu'nun 13. maddesi gereğince kat mülkiyetine kayıtlı bağımsız bir bölümün zilyetlik ve mülkiyetini devretmeyi üstlendiği bir sözleşme*" olarak tanımlanmıştır.³²

Söz konusu tanımdan da anlaşılacağı üzere, bir taşınmaz satış sözleşmesinden bahsedebilmek için satış sözleşmesinin konusu bir taşınmaz mal olmalıdır. Taşınmaz mal ise TMK'nın 704. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede, taşınmaza ilişkin bir tanım yapılmamış olmakla birlikte taşınmaz mülkiyetinin konusu belirlenmiştir. Buna göre arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyetine kayıtlı bağımsız bölümler, taşınmazın konusunu oluşturacaktır.

Taşınmaz satış sözleşmesi mülkiyeti devir borcu doğuran bir sözleşmedir. Bu sözleşmede alıcının borcu, satılanın bedelini ödemektir. Bu bedelin belirlenebilir olması yeterli olmayıp belirli olması gerekmektedir.³³ Bu nedenle alıcının bedel ödeme borcunun olmadığı bir sözleşme satış değil bağışlama sözleşmesi olacaktır.

b. İntifa Hakkı Tesis Karşılığında Alınan Bedelin Satış Bedeli Olup Olmadığına İlişkin Görüşümüz

Bedel karşılığı intifa hakkı tesisine ilişkin bir işlemin satış işlemi olarak değerlendirilmeyeceğini düşünmekteyiz. Bu düşüncemizin gerekçesi aşağıdaki şekildedir.

aa. Bir Taşınmaz Üzerinde İntifa Hakkı Tesis Edilmesi Durumunda Mülkiyet Alıcıya Geçmez

Yukarıda da belirtildiği üzere satış sözleşmesi mülkiyeti devir borcu doğuran bir sözleşmedir. Bu nedenle satış sözleşmesine konu olan taşınmazın mülkiyeti alıcıya geçmektedir. Bir taşınmaz üzerinde intifa hakkı tesis edildiğinde ise mülkiyet alıcıya geçmemekte ve taşınmaz malikinde kalmaya devam etmektedir. Bu nedenle daha önce de belirtildiği üzere

³¹ Bundan sonra 'TBK' şeklinde kullanılacaktır.

³² Fikret Eren, Borçlar Hukuku Özel Hükümler, 9. Baskı Yetkin Yayınevi, Ankara, 2021, s. 177; Selin Sert Sütçü, "Özel Borç İlişkileri, Borçlar Hukuku Özel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2023, s.111, Turgut Öz(edr).

³³ Sütçü, s. 111.

lehine intifa hakkı tesis edilen kişinin taşınmaz üzerinde tasarruf yetkisi bulunmamaktadır. Bu bağlamda bu kişinin taşınmazı başkasına devretme veya taşınmaz üzerinde sınırlı bir aynı hak kurma yetkisi bulunmamakta ancak taşınmazdan faydalanma hakkı bulunmaktadır.

bb. İntifa Hakkı TMK Uyarınca Bir Taşınmaz Niteliğini Haiz Olmadığından Taşınmaz Satışı Sözleşmesine Konu Olamaz

Bir taşınmaz satışı sözleşmesine ancak bir taşınmaz konu olabilir. TMK'nın 704. maddesinde ise taşınmaz mülkiyetinin konusu, arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyetine kayıtlı bağımsız bölümler olarak belirlenmiştir.³⁴

İntifa hakkı tesisi işleminin satış olarak değerlendirilmesi için anılan Kanun metninde zikredilen arazi veya kat mülkiyetine kayıtlı bağımsız bölüm veya tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli bir hak niteliğinde olması gerekmektedir. İntifa hakkının arazi veya kat mülkiyetine kayıtlı bağımsız bölüm niteliğini haiz olmadığı izahıtan varestedir. Burada irdelenmesi gereken husus, intifa hakkının tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli bir hak olup olmadığıdır. Bu incelemenin yapılabilmesi için ise bağımsız ve sürekli hak kavramlarının açıklanması ihtiyacı bulunmaktadır.

aaa. Tapu Kütüğünde Ayrı Sayfaya Kaydedilen Bağımsız ve Sürekli Hak Kavramı

TMK'da bağımsız ve sürekli hak başlığı altında bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Ancak anılan Kanun'un 998. maddesinde "*Bağımsız ve sürekli hakların kaydedilmesi için gerekli koşullar ve usul Cumhurbaşkanınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir. Süreklilik koşulunun gerçekleşmesi için hakkın süresiz veya en az otuz yıl süreli olması gerekir.*" düzenlemesine yer verilmiştir.

Tapu Sicili Tüzüğü'nün 10. maddesinde de "*Süresiz veya en az otuz yıl süreli olan ve tasarrufları kısıtlanmayan ve izne tâbi kılınmayan bağımsız ve sürekli irtifak hakları, hak sahibinin yazılı istemi üzerine tapu kütüğünün ayrı bir sayfasına taşınmaz olarak tescil edilir.*"

Tapu kütüğüne taşınmaz olarak tescil edilen bağımsız ve sürekli haklar, üçüncü kişilere devredilebilir, mirasçılara geçebilir ve üzerinde her türlü aynı veya kişisel hak kurulabilir." düzenlemesine yer verilerek bir hakkın bağımsız veya sürekli olması hususu, açıklamaya kavuşturulmuştur.

Söz konusu bu düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere bir hakkın bağımsız olarak nitelendirilebilmesi için üçüncü kişilere devredilebilmesi,

³⁴ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "5.6.2.2.1 "Taşınmazlar" başlıklı bölümünde de taşınmazların, Türk Medeni Kanunu'nda taşınmaz olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan dolayısıyla yerinde sabit olan mallar olduğu ve bu niteliğe haiz taşınmazların ise Türk Medeni Kanunu'nda arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olduğu belirtilmiştir.

mirasçılara geçebilmesi ve üzerinde her türlü aynı veya kişisel hakkın kurulabilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda intifa hakkının bağımsız olduğunu söylemek mümkün değildir. Zira intifa hakkı zorunlu olarak hak sahibine ayrılmaz bir biçimde bağlanmakta ve devri veya mirasçılara intikali söz konusu olmamaktadır. İntifa hakkının bu özelliği emredici nitelikte olup aksi bir yönde sözleşme kurulması mümkün değildir.³⁵

İntifa hakkı, daimî olarak kurulması mümkün olmayan diğer bir deyişle süresiz olarak tesis edilemeyen bir irtifak hakkıdır. Bu nedenle belli bir süre için kurulabilir.³⁶ Tüzel kişiler lehine kurulan intifa hakkında azami süre, TMK'nın 797. maddesi uyarınca yüz yıl olarak belirlenmişken; gerçek kişilerde süre hak sahibinin ölümü ile sınırlandırılmıştır. Bu nedenle intifa hakkı otuz yılı aşkın bir süre için tesis edilebilir. Böyle bir durumda ise hakkın sürekli olduğu ve bu nedenle tapu kütüğünde ayrı bir sayfaya kaydedilebileceği düşüncesi oluşabilirse de bu mümkün değildir. Zira hakkın sadece *bağımsız* veya sadece *sürekli* olması tek başına yeterli olmamakta; her iki özelliğin de bir arada bulunması gerekmektedir.

Yapılan bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere intifa hakkı bağımsız ve sürekli bir irtifak niteliğini haiz değildir. Bu nedenle bir satış sözleşmesine de konu olması mümkün değildir.

cc. İntifa Hakkı Tesisinin Bir Bedel Karşılığında Yapılma Zorunluluğu Bulunmaz

Satış sözleşmesinin objektif esaslı unsurlarından biri, satış işleminin bir bedel karşılığında yapılması ve bu bedelin belirli olmasıdır. Aksi bir durumda satış değil; bir bağışlama işlemi söz konusu olacaktır. Oysa intifa hakkı tesisine ilişkin bir işlemde böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. Zira intifa hakkı tesisi bir bedel karşılığında yapılabileceği gibi bedelsiz olarak da yapılabilmektedir.

3. İntifa Hakkı Tesisi Karşılığında Elde Edilen Bedelin Değer Artış Kazançları Kapsamında Vergilendirilmesi

GVK'nın 80. maddesinde “*Gelire giren diğer kazanç ve iratlar*” başlığı altında değer artış kazançları ve arızı kazançlar olmak üzere iki farklı gelir unsuruna yer verilmiştir. Söz konusu bu kazançlardan biri olan arızı kazançlar, GVK'nın 82. maddesinde belirtilen ve yapılması devamlılık arz etmeyen faaliyetlerden elde edilen kazançlar olarak belirlenmişken; değer artış kazançları ise GVK'nın Mükerrer 80. maddesinde zikredilen mal ve hakların elden çıkarılması sonucunda sağlanan kazançlar olarak düzenlenmiştir.³⁷ Söz konusu maddenin devamında ‘elden çıkarma’ deyimine açıklık getirilerek bu ifadenin madde metninde zikredilen mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi,

³⁵ Toprak, s. 921.

³⁶ Toprak, s. 928.

³⁷ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu: Gelir Vergisi Kanunu, Acar Basım, İstanbul, 2022, s. 447.

takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi ve ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade ettiği düzenleme altına alınmıştır.

Anılan madde metninde değer artış kazancı kapsamında vergilendirilmesi öngörülen kazançlardan biri, ivazsız iktisap edilenler hariç iktisap şekli ne olursa olsun GVK'nın 70. maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlardır. Beş yıl içinde elden çıkarılması durumunda değer artış kazancı olarak vergilendirilen bu mal ve haklar; arazi, bina, maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzleri ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtalarıdır.

Öğretide intifa hakkının bağımsız ve sürekli bir hak olduğundan gayrimenkul olarak tescil edildiği ve intifa hakkı tesisleriyle birlikte malikin kullanma ve tasarruf etme, yararlanma gibi haklarından birini devrettiği ve bu durumun da elden çıkarma deyimi kapsamında kaldığı belirtilmektedir.³⁸ Söz konusu bu görüşe katılmamaktayız. Öncelikle bir intifa hakkı tesisinde tasarruf hakkı kendinde kalan malik, her ne kadar faydalanma hakkını, lehine intifa hakkı tesis edilen kişiye bıraksa da bu durumun intifa hakkının devri olarak nitelendirilmesi ve dolayısıyla 'elden çıkarma' kapsamında görülmesi mümkün değildir. Zira intifa hakkı, hak sahibine ayrılmaz bir biçimde bağlıdır ve bu nedenle devredilmesi veya mirasçılara intikali söz konusu değildir. Yine bu hak, daha önce de belirttiğimiz üzere bağımsız ve sürekli bir hak niteliğini haiz olmadığından gayrimenkul olarak tescil edilmesi de mümkün değildir.³⁹ Bu bağlamda lehine intifa hakkı tesis karşılığında elde edilen bedelin değer artış kazancı kapsamında vergilendirilmesi mümkün olmayıp aksi bir yorum vergilerin yasallığı ilkesini zedeleyecektir. Zira vergilerin yasallığı ilkesi, hem vergilerin genel nesnel işlemlerle ihdas edilmesini hem de vergi tarh ve tahsil işlemlerinin vergi yasaları ile düzenlenip yine bu yasalara uygun ve doğru bir biçimde yapılmasını zorunlu kılmaktadır.⁴⁰

B. KVK KAPSAMINDA İNTİFA HAKKI

Kurumlar, aktifine kayıtlı bir mal veya hak üzerinde intifa hakkı tesis edilmesi nedeniyle bir bedel elde edebilir. Bir kurumun, lehine intifa hakkı tesis edilen bir mal veya hak üzerindeki intifa hakkının kullanımını bir başka

³⁸ Mehmet Ali Alp, "Gerçek Kişilerin Sahip Olduğu Taşınmazlar Üzerinde İntifa Hakkı Tesisinin Gelir Vergisi Açısından Durumu" C.35., S.282, 2012, Vergi Sorunları Dergisi.

³⁹ Daha önce aynı yönde ileri sürülen görüşler için bakınız: Harika Şahin, Ülkemizde İntifa Hakkının Vergilendirilmesi ve Değerlendirilmesi, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi İstanbul, 2018, s. 94; Şenol TURUT, İntifa Hakkının Tesis ve Kullanılmasından Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesi, S. 34, 2006, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi s. 26.

⁴⁰ Gülşen Güneş, Vergilerin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2011, s.134.

kişiyi bırakma karşılığında bir bedel elde etmesi de olası bir durumdur. Bu durumlar, KVK bakımından ayrı ayrı değerlendirilecektir.

1. Kurumun Aktifine Kayıtlı Bir Mal veya Hak Üzerinde İntifa Hakkı Tesisi Karşılığında Bir Bedel Elde Etmesi

KVK'nın 1. maddesinde, kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşacağı düzenleme altına alınmıştır. Yine aynı Kanun'un 6. maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde de GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Vergi idaresi, söz konusu düzenlemelere dayanarak; kurumlar vergisi mükelleflerinin kurum aktifine kayıtlı bazı mal ve haklar üzerinde intifa hakkı tesisi karşılığında bir bedel ettiği durumlarda bir kiralama işleminin söz konusu olduğunu belirtmiştir.⁴¹ Öğretide de aynı yönde görüş bulunmaktadır.⁴²

Vergi idaresinin ve öğretinin bu görüşüne katılmamaktayız. Şöyle ki; daha önce de belirtildiği üzere KVK'nın 1. maddesine göre; kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren kazanç ve iratlardan oluşur. GVK'nın 2. maddesinde ise gelire giren kazanç ve iratlar; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar şeklinde düzenlenmiştir. Kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren kazanç ve iratlardan oluşacağını belirleyen düzenleme gereğince; bir kazanç veya iradın KVK kapsamında vergilendirilebilmesi için GVK'nın 2. maddesinde zikredilen yedi gelir grubundan birinin kapsamında bulunması gerekmektedir. Bu bağlamda GVK kapsamında vergilendirilemeyecek bir kazanç veya irat, KVK kapsamında da kurum kazancı olarak nitelendirilemeyecek ve böylece kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.

Bir kurumun intifa hakkı tesisi karşılığında elde ettiği kazancın, ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı ve menkul sermaye iradı kapsamında olmadığı izahtan varestedir.⁴³ Yine bu kazancın, GVK kapsamında yaptığımız açıklamalar gereğince gayrimenkul sermaye iradı veya değer artış kazancı niteliğinde olması da mümkün değildir. Bu nedenle GVK'nın 1. maddesinde zikredilen yedi gelir unsuru kapsamında vergilendirilmesi mümkün olmayan intifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen bedelin, KVK'nın 1. maddesi uyarınca da vergilendirilmesi mümkün değildir. Aksi bir yaklaşım vergilerin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

⁴¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.10-2183 sayı ve 20.07.2012 tarihli özelgesi.

⁴² Orhan Pala, "Taşınmaz Üzerinde Gerçekleştirilen İntifa Hakkı Tesisi Karşılığında Elde Edilen Gelirin Niteliği ve Beyanı: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Resmi İnternet Sitesi'nde Yer Alan İki Zıt Özelge", S.365, 2012, Vergi Dünyası, s. 110.

⁴³ GVK'nın 6. maddesi, safi kurum kazancının tespitinde, GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağını ihtiva etmektedir. Söz konusu bu düzenleme, kurum kazancının ticari kazanç niteliğinde olduğunu belirtmemekte sadece ticari kazanç gibi hesaplanacağını belirtmektedir.

2. Kurum Lehine Üzerinde İntifa Hakkı Tesis Edilen Bir Mal veya Hak Üzerindeki İntifa Hakkı Kullanımının Bir Başka Kişiyi Bırakılması Yoluyla Bir Bedel Elde Edilmesi

Bir kurum, lehine intifa hakkı tesis edilen bir mal veya hak üzerindeki kullanım hakkını bir başka kişiye bırakabilir. Örneğin üzerinde lehine intifa hakkı tesis edilen bir taşınmazı, bir başka kişiye kiralayabilir. Böyle bir durumda devredilen intifa hakkının kendisi değil, bu hakkın kullanımının bir başkasına bırakılmasıdır. Bu gibi durumlarda elde edilen kazanç, GVK'nın 70. maddesi gereğince gayrimenkul sermaye iradı niteliğindedir. Bu nedenle bu kazanç GVK'nın 1. maddesi gereğince kurum kazancı olacak ancak anılan Kanun'un 6. maddesinde yer verilen "*Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.*" düzenlemesi gereğince safi kazancın tespiti aşamasında, GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri dikkate alınacaktır.

C. VİVK KAPSAMINDA İNTİFA HAKKI

Servet vergilerinin en tipik vergilerinden biri olan veraset ve intikal vergisi, ülkemizde ilk defa 797 sayılı Kanun⁴⁴ ile tesis edilmiş ve 1 Haziran 1926 yılında tatbik edilmeye başlanmıştır⁴⁵. Söz konusu bu vergi, hisse miktarlarını ve akrabalık derecelerini göz önünde tutan artan oranlı bir vergidir⁴⁶. 797 sayılı Kanun'un 1. maddesinde "*Gerek veraset ve vasiyet ve hibe tarikle gerek bilâbedel herhangi bir tarzda hakiki veya hükmi bir şahıstan diğerine intikal eden menkul ve gayrimenkul bilcümle emval işbu kanun mucibince vergiye tâbidir...*" düzenlemesine yer verilmiştir. Söz konusu bu düzenlemeden de anlaşılacağı üzere ilk Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda intifa hakkına ilişkin açık bir ifade bulunmamaktadır. Daha sonra 1357 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun Bazı Maddelerini Muaddil Kanun⁴⁷ ile 797 sayılı Kanun'un bazı maddelerinde değişiklik yapılmıştır. Söz konusu bu değişikliklerde de intifa hakkına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Medeni Kanun yürürlüğe girmeden önce hazırlandığı için Medeni Kanun'un mirasa ilişkin hükümlerine uyum sağlamamıştır. Bu nedenle 1836 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Hakkındaki Kanunun Bazı Maddelerinin Tadiline ve Bazılarının İlgasına Dair Kanun⁴⁸ ile 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda büyük değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin temel amacı özellikle 743

⁴⁴ RG, 17.04.1926, S. 348.

⁴⁵ Bilinen en eski veraset vergisine, Milattan önce yedinci yüzyılda Mısır'da Ptolemy'ler devrinde rastlanırken; daha geliştirilmiş veraset vergisi, Roma'da İmparator Augustus devrinde uygulanmıştır. Usul ve furuun muaf tutulduğu Roma Veraset Vergisi, önceleri sadece vatandaşlardan alınırken; daha sonra imparatorluğun bütün hür sakinlerine teşmil ettirilmiştir. Bakınız: Sadun Aren, Veraset Vergisi Üzerine Bir Deneme, Güney Matbaacılık Ankara, 1952, s. 16.

⁴⁶ Aren, s. 22.

⁴⁷ RG, 26.11.1928, S.1050.

⁴⁸ RG, 16.7-12.08.1931, S. 1831-1871.

sayılı Türk Kanunu Medenisi⁴⁹ ile gerekli uyumu sağlamaktır. Özellikle 743 sayılı Türk Kanunu Medenisi'nin 442. maddesinde yer verilen⁵⁰ ve dördüncü zümre mirasçılarının kanuni intifa hakkını kabul eden düzenleme ile 444. maddesinde yer verilen⁵¹ ve eşin kanuni intifa hakkını kabul eden düzenleme, 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapmayı zorunlu hale getirmiştir. Nitekim bu durum, TBMM 38 nolu Komisyon Raporunda “...veraset ve intikal vergisi kanunu, kanunu medeniden evvel kabul edilmiş olduğundan, bu vergiye ait hükümler bilâhare mevki mer'iyete giren kanunu medenî hükümleri ile de hemahenk bulunmamıştır. Bu ahenksizlik bilhassa karabet derecelerinde, mirastan mütevellit intifa haklarının vergiye sureti tabiiyetinde sarih bir tearuz ve haksızlık tevilit etmektedir.” şeklinde ifade edilmiştir.⁵²

Söz konusu bu değişiklikler sonucunda 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi “Gerek veraset ve vasiyet tarikile gerek bedelsiz herhangi bir tarzda ivazsız olarak hakiki veya hükmi bir şahıstan diğerine intikal eden menkul ve gayrimenkul umum emval ile veraset veya vasiyet suretile vaki intifaa hakları ve kanunlarına göre tescile tabi bütün hukuk ve menafi bu kanun mucibince veraset ve intikal vergisine tabidir.” şeklinde değiştirilmiştir.⁵³

⁴⁹ RG 04.04.1926, S. 339.

⁵⁰ İlgili düzenleme “Müteffanın son derecedeki kan mirasçıları, büyük babalar ve büyük analar ile onların fûrularıdır. Şu kadar ki büyük babalar ve büyük anaların baba ve analarından her biri, kendi fûruları müteffanın vefatında sağ bulursa idiler onlara ne hisse isabet edecek idise o hissenin intifa hakkına nail olurlar. intifa hakkına malik olan kimse, müteffadan evvel vefat etmiş bulunur ise bu hak, müteffanın büyük baba ve büyük analarının erkek ve kız kardeşlerine intikal eder.” Şeklinde dir.

⁵¹ İlgili düzenleme “Müteffanın karı veya kocası, furu ile içtima ettikte muhayyerdir. Dilerse terekeden yarısının intifa hakkını, dilerse dörtte birinin mülkiyetini alır. Müteffanın babası anası veya bunların furuile içtima eden karı veya koca, mirastan dörtte birin mülkiyeti ile beraber yarısının intifa hakkına; ve büyük babaları büyük anaları veya bunların fûruları ile içtima eden karı veya koca, terekeden yarısının mülkiyeti ile beraber dörtte birinin intifa hakkına ve bunlarda yok ise bütün mirasın mülkiyetine sahip olur.” Şeklinde dir.

⁵² TBMM <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d04/c002/tbmm04002017ss0038.pdf> (e.t: 20.05.2024).

⁵³ Söz konusu bu değişikliğine ilişkin olarak 38 no'lu Komisyon raporunda “bir şahıstan diğerine ivazsız olarak herhangi bir suretle intikal eden mülkiyet hakkile nakit ile kabili temsil olan diğer her nevi hukuk ve menafiin vergi mevzuuna ir hali istihdaf edilmiştir. Ancak bu hukuk ve menafi tabirine çok vasi bir mana verilerek esasen vergi mevzuuna dahil olması maksut olmıyan ve takip ve tahkikında da müşkülât görülen ariyetler gibi bazı haklar ve menfaatlar bu mevzudan hariç bırakılmak üzere (kanunlarına göre tescile tabi) kaydının ilâvesine lüzum görülmüştür. Verasettarikile vaki intifa hakları da bu hukuk ve menafiin aksamından madut ise de kanunu medeninin 719 uncu maddesi mucibince kanuni intifalar, tapu siciline kaydedilmemiş olsa bile ona muttali olanlara karşı dermeyan edilebilmesine ve menkul süs etmesine nazaran bu suretle vaki intifa hakfa edecek kimseye teslimi ve alacağın devrile teessüs etmesine nazaran bu suretle vaki intifa hakları (tescil) kaydının şumulünden ihraç edilebilmek için ayrıca tasrih olunmuştur⁵³.” şeklinde bir ifade yer almıştır. Bakınız: TBMM <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d04/c002/tbmm04002017ss0038.pdf> (e.t:20.5.2024).

Değiştirilen yeni düzenleme sonrasında, intifa haklarıyla tescile tabi diğer haklar, ancak veraset veya vasiyet yoluyla intikal ederse vergilendirilebilir hale gelmiştir. Bu durum, anılan düzenlemede net bir şekilde belirtilmemişse⁵⁴ de Veraset ve İntikal Vergisi Nizamnamesi'nin⁵⁵ 1. maddesinin ikinci fıkrasında veraset ve vasiyet tarikile intikal eden intifa haklarının nizamname hükümlerine tabi olduğu belirtildikten sonra Nizamnamenin 5. maddesinde⁵⁶ Nizamname 'ye tabi intifa hakları açıklanmıştır. Buna göre “veraset tarikile vaki olan intifa haklarının, Medeni Kanun'un 442. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları ile 444. maddesinde yer verilen intifa hakları olduğu, vasiyet tariki ile vaki olan intifa haklarının ise vasiyet şekillerinden biriyle oluşturulan intifa hakları olduğu belirlenmiştir. Söz konusu düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere o dönemde veraset ve intikal vergisine tabi olan intifa hakları, kanuni intifa hakları ile ölüme bağlı bir tasarrufla yapılan intifa haklarıdır. Bu bağlamda söz konusu düzenlemelerde kullanılan “*veraset tarikile*” ifadesi kanuni intifa hakları dışındaki intifa haklarının veraset yoluyla intikal edeceğini göstermemektedir.⁵⁷

1959 yılında kabul edilen ve hala yürürlükte bulunan VİVK ile verginin nispeti bakımından veraset ve vasiyet ayrımı kaldırılmış⁵⁸; Kanun'un birinci maddesinde, metnini genişletmemek amacıyla gayrimenkul, hak ve menfaat gibi kelimeler kullanılmayarak “mallar” tabirinin ifade ettiği mana da ikinci maddenin içine alınmış ve böylece VİVK'nin mevzuu, bir hakiki veya hükmi şahsın mamelekine girebilen her türlü menkul ve gayrimenkul umum emval ile intifa haklarını ve tescile tâbi olsun olmasın bütün hukuk menafii ihtiva eder şekle getirilmiştir.⁵⁹ Ayrıca

⁵⁴ Aren, s. 109.

⁵⁵ RG, 03.05.1931, S. 2088

⁵⁶ “Madde 5 — Birinci maddenin «2» numaralı fıkrasına dahil olan intifa hakları, veraset veya vasiyet tarikile vaki olur.

A-Veraset tarikile vaki olanlar:

Kanunu Medeninın miras faslında, kanunî mirasçılar tadat edilirken 442 inci maddesinin 2 ve 3 üncü fıkralarile 444 üncü maddelerinde mevzubahs intifa hakları, veraset tarikile vaki intifalardır.

B- Vasiyet tarikile vaki olanlar; Vasiyet eşkâlinin birile vukubulan intifa hakları bu kısma dahildir.

Gerek veraset gerek vasiyet tarikile intikal eden intifa hakları tecil edilmiş olsun olmasın bu vergiye tâbidir.”

⁵⁷ Nitekim anılan Komisyon Raporunda verginin nisbetine ilişkin 19 maddeyle⁵⁷ alakalı cümlelerde “*İntifa hakkı zata mahsus olduğu ve mirasçılara intikal edemeyeceği ve sahibinin vefatı ile bu hak çıplak mülkiyet sahiplerine rücu edeceği cihetle*” ifadesine yer verilmiştir.

⁵⁸ Söz konusu bu Kanun hakkındaki detaylı açıklamalar ve Kanun'un kabul edildiği döneme ilişkin özeller için bakınız: Yusuf Karakoç, Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, İzmir, 1990; Mehmet Maç ve Tarık Jamali, Veraset Hibe ve Ölüm, Denet Yayınları, İstanbul, 1999.

⁵⁹ TBMM, <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d11/c009/tbmm11009078ss0315.pdf> (e.t: 03.05.2024).

kuru mülkiyet hali, anılan Kanun'un 4. maddesi ile istisna kapsamına alınmıştır⁶⁰. Ancak; kuru mülkiyetin tam mülkiyet haline dönüşmesi ihtimaline binaen⁶¹ “*bu halde kaldıkça...*” ibaresine madde metninde yer verilmiştir.⁶² Yine VİVK ile malların değerlerinin, Vergi Usul Kanunundaki hükümler dairesinde değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'ndan farklı olarak bu Kanun, veraset suretiyle vaki intikallerde, verginin ne kadarının ne kadarının intifa hakkı sahibi ne kadarının da kuru mülkiyet sahibince ödeneceğini belirleyen düzenlemeye yer vermemiş bunun yerine VUK'un 296. maddesinde hem veraset hem de diğer suretlerle ivazsız ve bedelsiz bir tarzda intikal eden intifa haklarına ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Bu nedenle VUK'un 296. maddesi hem veraset (kanuni intifa hakkı) hem de diğer suretlerle bedelsiz bir şekilde elde edilen intifa hakları için uygulanabilir hale gelmiştir. Ancak 743 Sayılı Türk Kanunu Medenisinin Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine, Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine, 818 Sayılı Borçlar Kanununun 83 üncü Maddesine Bir Fıkra Eklenmesine, 3095 Sayılı Kanunî Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanuna Bir Madde Eklenmesine, 2644 Sayılı Tapu Kanununun Bir Maddesinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Kanun ile eşe mülkiyet hakkı yanında intifa hakkı da tanyan sistem uygulamada çeşitli sorunlara neden olduğu için kaldırılmış ve yine 4. zümre, mirasçı olmaktan çıkarılmıştır.⁶³ TMK, miras paylaşımında 3678 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikleri esas almış ve sağ kalan eşin intifa hakkını ve dördüncü zümrenin miras payını kabul etmiştir. Bu nedenle artık kanuni intifa hakkından ve dolayısıyla ölüm nedeniyle mirasçılarının intifa hakkına sahip olmasından bahsetmek mümkün değildir. Ancak buna rağmen vergi idaresi hatalı bir şekilde verdiği özgelelerde hala intifa hakkının mirasçılara geçeceği görüşüne yer veren özgelere vermektedir.

“Bu açıklamalar çerçevesinde, ve'in ölümü üzerine sahip oldukları intifa haklarının ilgili olduğu gayrimenkullerin kuru mülkiyet sahibi olan ve'a

⁶⁰ Söz konusu bu değişikliğin gerekçe olarak kuru mülkiyet sahibi adına tarh edilen verginin, intifa hakkı sahibinin vefatına veya bu hakkın herhangi bir suretle sona ermesine kadar ertelenmesi durumunun, mülkiyet hakkı sahibine düşen verginin takibi bakımından vergi dairesinin iş yükünü artırması ve yalnız kuru mülkiyete sahip olan bir kimsenin malî iktidarında veya diğer bir deyişle vergi ödeme gücünde değişiklik olmadığı ve intifa hakkı sahibinin ölümüne veya intifa hakkının herhangi bir suretle sona ermesine kadar bu değişikliğin gerçekleşmeyeceği gösterilmiştir. TBMM, <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d11/c009/tbmm11009078ss0315.pdf> (e.t:03.04.2024)

⁶¹ VİVK'nin çıplak mülkiyeti vergi kapsamı dışında tutan 4. maddesi, suistimale ve böylece vergi kaybına neden olduğu gerekçesi ile 2553 sayılı 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile değişikliğe uğramış ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin ilgili fıkrası “*Sağlar arasında ivazsız bir tarzda vukubulan intikaller hariç olmak üzere kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar (kuru mülkiyet halinde kaldığı müddetçe.)*” olarak düzenlenmiş ve böylece sağlar arası kuru mülkiyet intikali, verginin kapsamına alınmıştır.

⁶² Kuru mülkiyetin tam mülkiyet haline dönüşmesi, yeni bir iktisapmış gibi, beyan edilmesi gerekli bir intikal olarak nitelendirilmiştir.

⁶³ RG, 23.11.1990, S.20704.

intikali, ivazsız bir intikal olup, bu intikal nedeniyle veraset ve intikal vergisinin aranılması gerekmektedir."⁶⁴

İdarenin intifa hakkı intikali nedeniyle vergilendirme yapılması şeklindeki bu görüşüne katılmamaktayız. Zira intifa hakkı sahibinin ölümü ile intifa hakkı sona ermekte ve mirasçılara intikal etmemektedir. Bu nedenle bu gibi durumlarda intikal eden intifa hakkı değildir ve veraset ve intikal vergisine konu olması gereken tam mülkiyetin intikalidir.⁶⁵

Mülkiyet ve intifa hakkının ayrı ayrı ivazsız olarak iktisap edildiği durumlarda ise kuru mülkiyet sahibi ister mirasçı olsun ister olmasın intifa hakkının sona ermesi ile kuru mülkiyet tam mülkiyete dönüşeceğinden ve böylece kuru mülkiyet sahibi tarafından ivazsız bir iktisap söz konusu olacağından vergilendirme yapılması gerekecektir. Ancak daha önce tam mülkiyetine sahip olunan bir mal üzerinde intifa hakkı tesis edilmesi nedeniyle tam mülkiyet kuru mülkiyete dönüşmüş ve daha sonra da intifa hakkı sahibinin ölümü veya başka bir sebeple intifa hakkı sona ermişse; böyle bir durumda veraset ve intikal vergisinin söz konusu olmaması gerekecektir.⁶⁶ Ancak idare böyle bir durumda da haksız bir şekilde intifa hakkının kuru mülkiyet sahibine devredildiği gerekçesiyle veraset ve intikal vergisinin söz konusu olduğunu⁶⁷ hatta intifa hakkı değerinin tespitinde kuru mülkiyet sahibinin yaşının esas alınması gerektiğini belirtmektedir.⁶⁸

Vergi idaresinin özellikle ölüm ile birlikte intifa hakkının intikal edeceğine ilişkin yanlış uygulamasının temel sebebi, Türk Kanunu Medenisi'nden farklı olarak TMK'da ölüm ile birlikte söz konusu olan kanuni intifa hakkı bulunmamasına karşın VİVK'da ve yine bu Kanun'un yapmış olduğu atıf nedeniyle VUK'un veraset ve intikal vergisi kapsamında uygulanan hükümlerinde gerekli düzenlemelerin yapılmamasıdır. Elbette ki bu konuda, vergi idaresinin önüne gelen her olayda kendi lehine yorum yapmasının etkisi de oldukça fazladır.

⁶⁴ Gelir İdaresi Başkanlığının B.07.0.GEL.0.60/6000-2222/31305 sayı ve 15.07.2002 tarihli özelgesi. Aynı yöndeki diğer bir özelge için bakınız. Gelirler Genel Müdürlüğünün B.07.0.GEL.0.60/6000-2283 sayı ve 19.06.2003 tarihli özelgesi

⁶⁵ Burak Aslanpınar, Gayrimenkullerde Miras ve Bağışın Vergilendirilmesi, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021, s. 134.

⁶⁶ İstanbul 5. BİM, E:2018/378, K: 2018/378, T: 10.04.2018(Lexpera.com) *"...tahakkuk ettirilen 43.019,85 TL veraset ve intikal vergisinin iptali istemiyle açılan davanın; intifa hakkı sahibinin ölümü, intifa hakkını sona erdiren bir neden olmakla birlikte ölüm halinde intifa hakkı miras yoluyla varislere intikal etmeyeceği gibi kuru mülkiyet sahibine ivazsız olarak devredildiğinden de bahsedilemeyecek olup davacının taşınmazları üzerinde intifa hakkı sahibi olan davacının annesi'in ölümü halinde, intifa hakkı kendiliğinden sona ereceği, tüm hak ve yükümlülükleriyle birlikte hukuk aleminden silineceği ve taşınmazların kuru mülkiyeti tam mülkiyete dönüşeceğinden ölüm nedeniyle intifa hakkının ivazsız olarak devredildiğinden bahisle ihtirazi kayıtla verilen beyan üzerine tahakkuk ettirilen veraset ve intikal vergisinde hukuka uyarlık bulunmadığı"*.

⁶⁷ Gelir İdaresi Başkanlığının B.07.1.GİB.0.60/6001-727 sayı ve 19.03.2009 tarihli özelgesi.

⁶⁸ Gelir İdaresi Başkanlığının 97895701-160[1-2012/5-1.4-4176]-855 sayı ve 14.06.2013 tarihli özelgesi.

SONUÇ

Eşya hukuku kapsamında oldukça önemli bir yer işgal eden ve sahibine başkasına ait bir eşya üzerinde tam yararlanma hakkı sağlayan intifa hakkına ilişkin düzenlemelere GVK, KVK, VİVK ve VUK başta olmak üzere birçok kanunda yer verilmiştir. Vergi idaresi, söz konusu bu düzenlemelere aykırı bir şekilde özeldeler vermekte ve mükellefler aleyhine tarhiyatlar yapmaktadır. Vergi idaresinin hatalı olduğunu düşündüğümüz bu yorumlarına katılmamaktayız. Şöyle ki;

Vergi idaresi, GVK kapsamında intifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen bedeli gayrimenkul sermaye olarak nitelendirmektedir. Söz konusu bu görüşe katılmamız mümkün değildir. Zira intifa hakkı, mülkiyet hakkından sonra sahibine en geniş yetkileri tanıyan sınırlı bir aynı hakken kira sözleşmesi, nisbi haklar sınıflandırmasında ve şahsi haklar kategorisinde yer almaktadır. Aynı haklar ile şahsi haklar arasında ise önemli farklılıklar söz konusudur. Bu nedenle vergi idaresi görüşünün aksine, işlemlerin kuruluşu, sona ermesi, tarafların hak ve yükümlülükleri, şekil şartları ve sözleşmelere uygulanacak hükümler bakımından tamamen farklılıkların söz konusu olduğu kiralama işlemi ile intifa hakkı tesisinin aynı anlamda kullanılması mümkün değildir.

GVK kapsamında intifa hakkı bakımından gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilebilecek tek husus, intifa hakkı sahibinin, intifa hakkı kullanımını bir başkasına bırakması durumudur ki böyle bir durumda da üzerinde intifa hakkı tesis edilen mal veya hakkın GVK'nın 70. maddesinde zikredilen mal ve haklardan olması gerekmektedir.

İntifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen bedelin değer artış kazancı olduğu şeklindeki öğreti görüşüne de katılmamaktayız. Zira bir intifa hakkı tesisinde tasarruf hakkı kendinde kalan malik, her ne kadar faydalanma hakkını, lehine intifa hakkı tesis edilen kişiye bıraksa da bu durumun intifa hakkının devri olarak nitelendirilmesi ve dolayısıyla 'elden çıkarma' kapsamında görülmesi mümkün değildir. Çünkü intifa hakkı, hak sahibine ayrılmaz bir biçimde bağlıdır ve bu nedenle devredilmesi veya mirasçılara intikali söz konusu değildir. Yine bu hak, daha önce de belirttiğimiz üzere bağımsız ve sürekli bir hak niteliğini haiz olmadığından gayrimenkul olarak tescil edilmesi de mümkün değildir.

Vergi idaresi ve öğretinin görüşünün aksine kurumlarca intifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen bedelin kurum kazancı olarak nitelendirilip KVK kapsamında vergilendirilmesi de mümkün değildir. Zira KVK'nın 1. maddesine göre; kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren kazanç ve iratlardan oluşur. GVK'nın 2. maddesinde ise gelire giren kazanç ve iratlar; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar şeklinde düzenlenmiştir. Kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren kazanç ve iratlardan oluşacağını belirleyen düzenleme gereğince; bir kazanç veya iradın KVK kapsamında vergilendirilebilmesi için GVK'nın 2. maddesinde zikredilen yedi gelir unsurundan birinin kapsamında bulunması gerekmektedir. Yukarıda da detaylı bir şekilde izah edildiği üzere kurumların intifa hakkı tesisi karşılığında elde ettikleri kazançlar söz konusu gelir unsurlarından hiçbirinin kapsamına girmemektedir ve bu nedenle vergilendirilmesi de mümkün değildir. Bu nedenle KVK kapsamında intifa

hakkı bakımından vergilendirilebilecek husus, bir kurum lehine tesis edilen intifa hakkı kullanımının, üzerinde intifa hakkı tesis edilen mal veya hakkın GVK'nın 70. maddesinde zikredilenlerden olması koşuluyla bir başkasına bırakılmasıdır ki böyle bir durumda da safi kurum kazancının tespiti bakımından KVK'nın 2. maddesi gereğince GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin esas alınması gerekmektedir.

Vergi idaresi, VİVK kapsamında da intifa hakkına ilişkin olarak vermiş olduğu özgelelerde hatalı olduğunu düşündüğümüz görüşlere yer vermekte ve mevcut düzenlemelere aykırı bir şekilde, bir ölüm durumunda intifa hakkının mirasçılara intikal edeceğini kabul etmektedir. Oysaki 743 sayılı Türk Kanunu Medenisi'nin 4. zümre mirasçıları ile sağ kalan eşin kanuni intifa hakkını kabul eden düzenlemelerinde, 743 Sayılı Türk Kanunu Medenisinin Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine, Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine, 818 Sayılı Borçlar Kanununun 83 üncü Maddesine Bir Fıkra Eklenmesine, 3095 Sayılı Kanunî Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanuna Bir Madde Eklenmesine, 2644 Sayılı Tapu Kanununun Bir Maddesinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Kanun ile değişiklik yapılarak 4. zümre mirasçı olmaktan çıkarılmış ve sağ kalan eşin kanuni intifa hakkı da kaldırılmıştır. TMK da miras paylaşımında 3678 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikleri esas almış ve sağ kalan eşin intifa hakkını ve dördüncü zümrenin miras payını kabul etmemiştir. Bu nedenle artık kanuni intifa hakkından ve dolayısıyla ölüm nedeniyle mirasçılara intifa hakkının intikal etmesinden bahsetmek mümkün değildir. Bu gibi durumlarda intikal eden intifa hakkı olmayıp kuru mülkiyetin tam mülkiyete dönüşmesi durumudur. Veraset ve intikal vergisi bakımından da bu gibi durumlarda her somut olay özelinde değerlendirilme yapılması ve buna göre veraset ve intikal vergisinin söz konusu olup olmayacağına karar verilmesi gerekmektedir.

Veraset ve intikal vergisi kapsamında hatalı olduğunu düşündüğümüz vergi idaresi uygulamasının temel nedeni, çok uzun zaman önce kanuni intifa hakkı müessesesinin kaldırılmasına karşın VİVK ve VUK gibi ilgili kanunlarda yapılan değişikliğe paralel düzenlemelerin yapılmamasıdır. Elbette ki vergi idaresinin önüne gelen her olayda hazineci bir yaklaşım sergilemesi de yapılan yanlışlığı oluşturan hususlardan bir diğeridir.

KAYNAKÇA

Akman İnce N / Öcal Apaydın B, “İsviçre ve Alman Hukuku ile Karşılaştırmalı Olarak Taşınmaz Lehine İrtifak Haklarının İçeriğinin İncelenmesi” C. XVIII, S. 2, 2021, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, ss. 813-842.

Alp M A, “Gerçek Kişilerin Sahip Olduğu Taşınmazlar Üzerinde İntifa Hakkı Tesisinin Gelir Vergisi Açısından Durumu” 2012, C.35, S. 282, Vergi Sorunları Dergisi.

Antalya O G, “Giriş Temel Kavram ve İlkeler”, Eşya Hukuku, Cilt: IV/1, 4. Baskı, Seçkin Yayınevi Ankara, 2021, s. 115, Antalya O Gökhan(edr), ss. 47-186.

Apaydın Öcal B, Roma Hukukundan Günümüze Taşınmaz lehine İrtifak Hakları, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, 2013.

Aren S, Veraset Vergisi Üzerine Bir Deneme, Güney Matbaacılık, Ankara, 1952.

Aslanpınar B, Gayrimenkullerde Miras ve Bağışın Vergilendirilmesi, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021.

Ateş Gizem Z, “Eşya Üzerinde Kurulan İntifa Hakkının Konusunda Meydana Gelen Değişikliklere Dayalı Sonuçlar” C.31, S. 2, 2023, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi ss. 907-948.

Batı M, Vergi Hukuku, 3. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2023.

Canarşlan G, “Tüketilebilen Eşya Üzerinde Kurulan Mülkiyet Hakkı” C. 14, S.1, 2019, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, ss. 1-29.

Ceylan E/ Doğan M/Akipek Öcal Ş/ Özdemir H, vd. Borçlar Hukuku Özel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2023.

Dereli Z, “Roma Hukukundan Günümüze İntifa Hakkı Sahibinin Hakları” C.1, S. 7, 2011, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, ss. 123-146.

Eren F, Borçlar Hukuku Özel Hükümler, 9. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2021.

Erişgen Söğütlü Ö, Roma Hukukuna Giriş, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2017.

Erol C/ İnan A N, “Aynı Hak Kavramı Taksimi ve Eşya Hukukunun Konusu”, C.21, S.1, 1964, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, ss. 345-367.

Güloğlu N, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Şerh ve İzahları, Özyürek Matbaası, İstanbul, 1955.

Kaneti S, Vergi Hukuku, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987.

Karahasan M R, Yeni Türk Medeni Kanunu, II. Cilt, Beta Yayınevi, İstanbul, 2002.

Karakoç Y, Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, İzmir, 1990.

Maç M/ Jamali Tarık, Veraset Hibe ve Ölüm, Denet Yayınları, İstanbul, 1999.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu: Gelir Vergisi Kanunu, Acar Basım, İstanbul, 2022.

Mehmet A, Eşya Hukuku: Zilyetlik ve Tapu Sicili, 13. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2016.

Oğuzman K / Seliçi Ö/ Özdemir O S, Eşya Hukuku 10. Baskı, Filiz Yayınevi, İstanbul, 2004.

Öncel M/ Kumrulu A/ Çağan N vd, Vergi Hukuku, 31. Baskı Seçkin Yayınevi, Ankara, 2022.

Özbilen A B, “İrtifak Hakkının Kullanıldığı Yerin Değiştirilmesi” C.77, S. 2, 2019, İstanbul Hukuk Mecmuası, ss. 475-502.

Özen B, Eşya Üzerinde İntifa Hakkı, Vedat Kitapçılık, 2008, İstanbul.

Pala O, “Taşınmaz Üzerinde Gerçekleştirilen İntifa Hakkı Tesisi Karşılığında Elde Edilen Gelirin Niteliği ve Beyanı: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Resmi İnternet Sitesi'nde Yer Alan İki Zıt Özelge” S. 365, 2012, Vergi Dünyası, ss.103-113.

Polater S, “İntifa Hakkının Denkleştirilmesi ve Tenkisi” C. 8, S. 2, 2018, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, ss. 138-166.

Sütçü Sert S, “Özel Borç İlişkileri”, Borçlar Hukuku Özel Hükümler, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2023, ss. 54-174, Turgut Öz(edr).

Şahin H, Ülkemizde İntifa Hakkının Vergilendirilmesi ve Değerlendirilmesi, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2018.

Toprak Aldemir İ, ‘İntifa Hakkının Sona Ermesi ve İade Yükümlülüğünün Üçüncü Kişilere Karşı İleri Sürülmesi’ C. 2, S.71, 2023, Adalet Dergisi, ss. 915-954.

Turut Ş, “İntifa Hakkının Tesisi ve Kullandırılmasından Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesi”, S. 34, 2006, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi.

Yaylak C, “Kamulaştırmanın Sınırlı Aynı Haklara Etkisi” C.6, S. 2, 2017, Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, ss. 84-101.

İnternet Kaynakları

TBMM,<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d04/c002/tbmm04002017ss0038.pdf> .

TBMM,<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d11/c009/tbmm11009078ss0315.pdf> .

Mehmeti S, ‘Possible Influences of Islamic Law on Some Institutions of English Common Law’. <https://www.researchgate.net/publication/362304429>

Metcalf Alex, “The Muslims of Sicily under Christian Rule” <https://www.researchgate.net/publication/236145055>.

Parry Bay Clive, “İngiliz Hukuk Sistemi”, Çev. Fazıl H. Sur), (A.Ü.H.F.D.) C. I. S. 3, Maarif Matbaası, Ankara 1944.

Pollock, Sir Frederic and Maitland, Frederic William, *The History English Law Before the Time of Edward I*, Cambridge at the University Press, 1898, Volume I.

Potz Richard, “Islam and Islamic Law in European Legal History”. <https://www.semanticscholar.org/paper/Islam-and-Islamic-Law-in-European-Legal-History-and-Potz/f0db82b7ea5c2777a9800a22ae0cd402aa39ddfb>.

Power, David S, *Hukuk Toplum ve Kültür*, Çev. İsmail Eriş, Klasik Yayınları, (Birinci Basım) İstanbul 2014.

Stephens J E R, “İngiltere’de Jürili Mahkemenin Ortaya Çıkışı”, (Çev. Muzaffer Dülger) *İstanbul Hukuk Mecmuası, Yıl 2017, C. 75*.

Suleiman Haitam, “The Islamic Trust Waqf: a Stagnant or Reviving Legal Institution”, *Electronic Journal of Islamic and Middle Eastern Law* | Vol. 4/32, (2016).

Şahin S, *Normonlar Döneminde Sicilya Adası, (11-12. Yüzyıllar)*, “Basılmamış Doktora Tezi”, Elazığ, 2012.

Vinogradoff Paul, *Ortaçağ Avrupası'nda Roma Hukuku*, Yayına Hazırlayan: Mehmet Tefik Özcan, Göçebe Yayınları, İstanbul 1997.

Watanabe Lisa, “The Possible Contribution of Islamic Legal Institutions to the Emergence of a Rule of Law and the Modern State in Europe”, *the Role of the Arab-Islamic World in the Rise of the West*, (Ed. Nayef R. F. Al-Rodhan), 2012.

Watt Montgomery, *İslâm'ın Avrupa'ya Tesiri*, Çev. Hulûsi Yavuz, Coşkun Ofset, İstanbul 1986.

Yelkenci I, “Cezalandırıcı Tazminat Kavramına İngiliz Hukuku Odaklı Bir Bakış”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 28, S. 2, Aralık 2022, Aralık 2022.