

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

**ÜLKEMİZDE İNTİFA HAKKININ
VERGİLENDİRİLMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan:
Harika ŞAHİN

İSTANBUL, 2018

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

**ÜLKEMİZDE İNTİFA HAKKININ
VERGİLENDİRİLMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan:

Harika ŞAHİN

Öğrenci No:

150000012

Danışman:

Prof. Dr. Sabahat Binnur ÇELİK

İSTANBUL, 2018

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Ülkemizde İntifa Hakkının Vergilendirilmesi ve Değerlendirilmesi” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 07.06.2018

Harika ŞAHİN

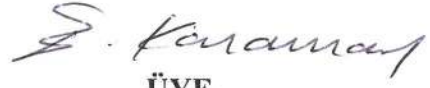
T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ,
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
TEZLİ YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

07.12.2018

Enstitümüz *Hukuk* Anabilim Dalı *Kamu Hukuku* Programı yüksek lisans öğrencilerinden 150000012 numaralı *Harika ŞAHİN*'in "*Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim – Öğretim Yönetmeliği*"nin ilgili maddesine göre hazırlayarak, Enstitümüze teslim ettiği "*Ülkemizde İntifa Hakkının Vergilendirilmesi ve Değerlendirilmesi*" konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 22.05.2018 tarih ve 2018/21 sayılı toplantısında seçilen ve Taksim Yerleşkesinde toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, ilgili yönetmeliğin (c) bendi gereğince (60?) dakika süre ile aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında ~~oyçokluğu/oybirliği~~ ile ~~Kabul/Red~~ ~~veya Düşürme~~ kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 4 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü'ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.


DANIŞMAN
Prof. Dr. Sabahat Binnur ÇELİK
(Beykent Üniversitesi)


ÜYE
Dr. Öğretim Üyesi Ebru KARAMAN
(Beykent Üniversitesi)


ÜYE
Dr. Öğretim Üyesi Hulki CİHAN
(Özyeğin Üniversitesi)

Adı ve Soyadı : Harika ŞAHİN
Danışmanı : Prof. Dr. Sabahat Binnur ÇELİK
Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans Tezi/2018
Alanı : Kamu Hukuku
Anahtar Kelimeler : İntifa Hakkı, Mülkiyet, Kuru Mülkiyet, Vergi

ÖZ

ÜLKEMİZDE İNTİFA HAKKININ VERGİLENDİRİLMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

İntifa hakkı tesisi işleminin hukuki mahiyeti ve intifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen gelirin niteliği ve vergilendirilmesi hususu ile ilgili Türk Vergi mevzuatında net bir düzenleme olmaması sebebiyle, söz konusu hak kapsamında elde edilen gelirin niteliği ve bu gelirin vergilendirmesi hususunda mevzuatta uzun zamandır ihtilaf yaşanmaktadır.

Bu çalışmada öncelikle mülkiyet, kuru mülkiyet ve intifa hakkı kavramlarının medeni hukuktaki ayrıntılı tanımları verilmekle beraber; medeni hukuk konusu olan intifa hakkının özellikleri ve çeşitleri, intifa hakkının kazanılması ve sona ermesi, intifa hakkının sona ermesinin sonuçları ve intifa hakkının hükümlerine değinilmiştir. Çalışmanın devamında vergi sistemimizde, intifa hakkı tesisi sonucuyla elde edilen gelirin, mevzuattaki görüşler, Vergi idaresinin uygulamaları ve yargı kararları uyarınca ne şekilde vergilendirildiği anlatılmaktadır.

Çalışmanın sonucunda, intifa hakkı tesisi işleminin hukuki mahiyeti ve intifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen gelirin vergi sistemimizdeki vergi tipleri uyarınca vergilendirilmesi değerlendirilmiş ve mevzuattaki ihtilafların giderilmesi için çözüm yolları ve Gelir Vergisi Kanunu'na ilave hüküm önerisi getirilmiştir.

Name And Surname : Harika ŞAHİN
Supervisor : Prof. Dr. Sabahat Binnur ÇELİK
Degree and Date : Master/2018
Major : Public Law
Key : Usufruct, Property, Bare ownership, Tax

ABSTRACT

ANALYSIS AND EVALUATION OF THE TAXATION OF USUFRUCT IN OUR COUNTRY

Since there is no clear arrangement in the Turkish tax legislation regarding the legal nature of the establishment of usufruct and the nature and taxation of the income obtained against the usufruct, there has been a long time conflict in the legislation regarding the quality of income and the taxation of such income.

In this study, firstly, the concepts of property, dry property and usufruct are given detailed definitions in civil law; the properties and types of the usufruct of civil law, the acquisition and expiration of the usufruct, the consequences of the termination of the usufruct, and the sentences of the usufruct. In the course of the work, the tax system tells how the income obtained as a result of the usufruct facility is taxed according to the legislative opinions, practices of the tax administration and judicial decisions.

As a result of the work, the taxation of the establishment of usufruct and the income obtained for the usufruct establishment was assessed in accordance with the tax types in our tax system, and solutions for resolving disputes in the legislation and the provision of additional provision for the Income Tax Law were introduced.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZ	i
ABSTRACT	ii
KISALTMALAR	vii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

AYNI HAK KAVRAMI VE İNTİFA HAKKI

1. Mülkiyet ve Kuru Mülkiyet Kavramları	2
1.1. Eşya Kavramı	6
1.2. Eşyanın Çeşitleri	6
1.3. Ayni Haklara Hakim Olan İlkeler	7
1.4. Sınırlı Ayni Haklar	9
1.5. Kuru (Çıplak) Mülkiyet.....	10
2. Mülkiyet ve İntifa Hakkı Arasındaki İlişki	11
3. İntifa Hakkının Tanımı	13
4. İntifa Hakkının Özellikleri	15
4.1. İntifa Hakkının Belirliliği.....	15
4.2. İntifa Hakkının Devredilmezliği	16
5. İntifa Hakkının Çeşitleri	17
5.1. Taşınır Üzerinde İntifa Hakkı	17
5.2. Taşınmaz Üzerinde İntifa Hakkı	20
5.3. Alacak ve Haklar Üzerinde İntifa Hakkı.....	22
5.4. Malvarlığı Üzerinde İntifa Hakkı	25
6. İntifa Hakkının Kazanılması	27
6.1. Tesisen (Olağan) Kazanma	27
6.1.1. Taşınmaz Üzerinde Tesisen Kazanma	28
6.1.2. Taşınır Üzerinde Tesisen Kazanma.....	28
6.1.3. Haklar Üzerinde Tesisen Kazanma	30
6.2. Aslen Kazanma	31
6.2.1. Kanuni İntifa Hakkının Kazanılması	31

6.2.2. İntifa Hakkının Zamanaşımı İle Kazanılması.....	32
6.2.3. İntifa Hakkının Mahkeme Kararı İle Kazanılması	33
7. İntifa Hakkının Sona Erdiren Haller	34
7.1. Hakkın Konusunun Yok Olması	34
7.2. Sürenin Dolması, Ölüm veya Kişiliğin Sona Ermesi.....	35
7.3. Mahkeme Kararı.....	37
7.4. Vazgeçme ve Terkin	37
7.5. Kamulaştırma	38
7.6. Cebrî İcra.....	38
8. İntifa Hakkının Sona Ermesinin Sonuçları	39
8.1. İntifa Konusunun Geri Verilmesi.....	39
8.2. İntifa Konusunun Geri Verilmesinde Hak Sahibinin Sorumluluğu	40
8.3. İntifa Hakkı Sahibinin Masrafları Talep Hakkı	41
8.4. İntifa Hakkı Sahibinin Söküp Alma Hakkı	41
9. İntifa Hakkında Haklar ve Yükümlülükler	42
9.1. İntifa Hakkı Sahibinin Hakları ve Yükümlülükleri.....	42
9.2. Malikin Hakları ve Yükümlülükleri.....	47

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE İNTİFA HAKKININ VERGİLENDİRİLMESİ

1. İntifa Hakkının Gelir Vergisi Kanununa Göre Vergilendirilmesi.....	49
1.1. Taşınmazlar Üzerinde Tesis Edilen İntifa Hakkı Karşılığında Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi	55
1.1.1. Gerçek Kişilere Ait Taşınmazlar Üzerinde Tesis Edilen İntifa Hakkı Karşılığında Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi	55
1.1.1.1. İntifa Hakkı Tesisinin Kiralama İşlemi Olarak Değerlendirilmesi Halinde Vergilendirme	56
1.1.1.2. İntifa Hakkı Tesisinin Satış İşlemi Olarak Değerlendirilmesi Halinde Vergilendirme	57
1.1.2. Tüzel Kişilere Ait Taşınmazlar Üzerinde Tesis Edilen İntifa Hakkı Karşılığında Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi	58
1.1.2.1. İntifa Hakkı Tesisinin Kiralama İşlemi Olarak Değerlendirilmesi Halinde Vergilendirme	59
1.1.2.2. İntifa Hakkı Tesisinin Satış İşlemi Olarak Değerlendirilmesi Halinde Vergilendirme	59

1.2. Taşınırılar Üzerinde Tesis Edilen İntifa Hakkı Karşılığında Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi.....	60
2. İntifa Hakkının Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa Göre Vergilendirilmesi.....	60
2.1. Sağlar Arası İvazsız Kuru Mülkiyet İntikalinin Vergilendirilmesi.....	65
2.2. Veraset Yoluyla İntikal Eden Kuru Mülkiyetin İntifa Hakkıyla Birleşmesi Durumunda Vergilendirme	66
2.2.1. Kuru Mülkiyet Sahibi Mirasçılar Lehine İntifa Hakkından İvazsız Olarak Feragat Edilmesi Durumunda Vergilendirme	66
2.2.2. İntifa Hakkı Sahibinin Ölümü Durumunda Vergilendirme.....	68
2.2.3. Kuru Mülkiyetin İntifa Hakkı Sahibine Bağışlanması Durumunda Vergilendirme.....	69
2.3. İvazlı Olarak Alınan Kuru Mülkiyetin İntifa Hakkıyla Birleşmesi Halinde Vergilendirme	70
2.3.1. İntifa Hakkı Sahibinin Ölümü Üzerine Bedel Karşılığında Satın Alınmış Olan Kuru Mülkiyetle İntifa Hakkının Birleşmesi Durumunda Vergilendirme	70
2.3.2. Bedel Karşılığında Satın Alınmış Kuru Mülkiyet Lehine İntifa Hakkından Feragat Edilmesi Durumunda Vergilendirme	72
2.4. İntifa Hakkı ve Kuru Mülkiyetin Değerinin Tespiti ile Verginin Ödenmesi ..	72
3. İntifa Hakkının Emlak Vergisi Kanununa Göre Vergilendirilmesi	76
4. Devlete Ait Taşınmazların Emlak Vergisi Muafiyeti ve Bu Muafiyetin Devlete Ait Taşınmazlar Üzerinde İntifa Hakkı Sahibi Olanlara Etkisi.....	77
5. İntifa Hakkının Harçlar Kanununa Göre Vergilendirilmesi	78
5.1. Bağışlamalarda Tapu Harcı.....	79
5.2. Satışlarda Tapu Harcı.....	80
5.3. İntifa Hakkının Terkininde Tapu Harcı.....	81
5.4. Tapu Harcının Ödenmesi	81

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İNTİFA HAKKININ VERGİLENDİRİLMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

1. İntifa Hakkının Vergilendirilmesinin Gelir Vergisi Kanununa Göre Değerlendirilmesi ve Öneriler.....	83
1.1. İntifa Hakkı Tesisi Karşılığında Elde Edilen Gelirin Gayrimenkul Sermaye İradı (Kira) Olarak Değerlendirilmesi ve Öneriler	83
1.2. İntifa Hakkı Tesisinin Satış İşlemi Olarak Değerlendirilmesi ve Öneriler	91

1.3. İntifa Hakkı Tesisi Karşılığında Elde Edilen Gelirin Değer Artış Kazancı Olarak Değerlendirilmesi ve Öneriler	93
1.4. İntifa Hakkı Tesisi Karşılığında Elde Edilen Gelirin Ticari Kazanç Olduğu Hallerde Değerlendirilmesi ve Öneriler	94
1.4.1. İntifa Hakkı Tesisinin Kiralama İşlemi Olarak Değerlendirilmesi ve Öneriler.....	95
1.4.2. İntifa Hakkı Tesisinin Satış İşlemi Olarak Değerlendirilmesi ve Öneriler	95
2. İntifa Hakkının Vergilendirilmesinin Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa Göre Değerlendirilmesi ve Öneriler	95
3. İntifa Hakkının Vergilendirilmesinin Emlak Vergisi Kanununa Göre Değerlendirilmesi ve Öneriler.....	96
4. İntifa Hakkının Vergilendirilmesinin Harçlar Kanununa Göre Değerlendirilmesi ve Öneriler.....	97
SONUÇ	99
KAYNAKÇA.....	101

KISALTMALAR

a. g. e.	: Adı Geçen Eser
a. g. m.	: Adı Geçen Makale
AÜEHFD	: Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi
Bkz.	: Bakınız
EMVK.	: Emlak Vergisi Kanunu
GVK.	: Gelir Vergisi Kanunu
HK.	: Harçlar Kanunu
KDVK.	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
vb.	: Ve benzeri
vd.	: Ve devamı
VİVK.	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK.	: Vergi Usul Kanunu
6183 Sayılı Kanun	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

GİRİŞ

İntifa hakkı, kişiye bağı (düzenli) irtifak haklarından biridir ve Medeni Kanunumuzun “İntifa Hakkı ve Diğer İrtifaklar” başlığını taşıyan İkinci Kısımının, 794 ve 822. maddeleri arasında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. İntifa hakkı tesisi, intifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen gelirin niteliği ve vergilendirilmesi hususu ile ilgili Türk Vergi mevzuatında net bir düzenleme olmaması sebebiyle, söz konusu hak kapsamında elde edilen gelirin niteliği ve bu gelirin vergilendirmesi hususunda mevzuatta ve uygulamada ihtilaf yaşanmaktadır. Bu çalışmanın amacı, intifa hakkı ve kuru mülkiyet kavramlarının tanım ve unsurlarının ayrıntılı bir şekilde ortaya konularak, vergi sistemimizde söz konusu kavramların vergilendirilmesi hususundaki mevcut uygulamaların nasıl yapıldığının incelenmesi ve yerinde olmayan uygulamaların düzeltilmesi için nelerin yapılması gerektiğinin değerlendirilmesidir.

Çalışmanın ilk bölümünde mülkiyet, kuru mülkiyet ve intifa hakkı kavramlarının ayrıntılı tanımları verilmekte, intifa hakkının özellikleri ve çeşitleri, intifa hakkının kazanılması ve sona ermesi, intifa hakkının sona ermesinin sonuçları ve intifa hakkının hükümleri anlatılacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Türk Vergi Sisteminde, intifa hakkı tesisinin vergi mevzuatında ne şekilde sınıflandırıldığı ve intifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen gelirin mevzuattaki görüşler, vergi idaresinin uygulamaları ve yargı kararları uyarınca ne şekilde vergilendirildiği anlatılacaktır.

Çalışmanın son bölümünde, intifa hakkının Türk vergi sisteminde yer alan vergi tipleri uyarınca vergilendirilmesinde yaşanan ihtilaf ve aksaklıkların değerlendirilerek, bu aksaklıkların giderilmesi için getirilen çözüm önerileri anlatılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

AYNI HAK KAVRAMI VE İNTİFA HAKKI

1. Mülkiyet ve Kuru Mülkiyet Kavramları

Mülkiyet kavramı, hukuki kavramlar arasındaki en tartışmalı hususlardan biridir¹. Mülkiyet kavramı, tarih boyunca toplumları ve devletleri şekillendirerek tüm ekonomik, politik ve sosyal gelişmeleri etkilemiştir². Mülkiyet, yürürlükteki hukuk düzeninin, hukuk felsefesi ve sosyolojisinin olduğu kadar iktisadi bilimlerin ve politik faaliyetlerin en dinamik konularından biridir³. Mülkiyet kavramını tanımlamadan önce, mülkiyet kavramının bünyesinde barındırdığı yetki ve sorumlulukların değerlendirmesinin faydalı olacağı kanaatindeyiz. Mülkiyet kavramı hakkındaki tartışmanın yoğunluk kazandığı nokta, kavramın yapısı ve içeriğinde malike tanınan yetkilerin yanı sıra malikin yükümlülüklerinin de bir unsur olarak mevcut olup olmayacağı hususudur⁴. “Bir hakkın muhtevası (içeriği), o hakkın konusu üzerinde hak sahibine bahşettiği yetki ve iktidarlar demektir⁵.” Mülkiyet hakkının içeriği de malikin yetki ve ödevlerinden oluşmaktadır. Doktrinde malikin mülkiyet üzerindeki yetkileri müspet (olumlu) yetkiler ve menfi (olumsuz) yetkiler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Doktrinde müspet yetkilere mülkiyet hakkının iç muhtevası, menfi yetkilere de mülkiyet hakkının dış muhtevası denilmektedir. Mülkiyetin iç muhtevası diğer adıyla müspet yönü ile malikin eşya üzerindeki fiili ve hukuki tasarruf yetkisi kastedilmektedir. Bu yetkiler genel olarak şunlardır; eşyayı elde bulundurma (zilyetlik), kullanma, ifraz (eşyayı ayırma). Mülkiyetin dış muhtevası ile diğer adıyla menfi yönüyle malikin eşya üzerindeki hakimiyetini hukuk düzeninin sınırları içinde, üçüncü kişilere karşı koruması için hukuk düzenince verilen yetkiler kastedilmektedir.

¹ Gürsoy/Eren/Cansel, Türk Eşya Hukuku (2.Baskı), Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1984, ss.328

² Rona Serozan, Eşya Hukuku I (3. Baskı), Filiz Kitabevi, İstanbul, Ekim 2014, ss.3

³ Seâhattin Sulhi Tekinay, Eşya Hukuku, (4.Baskı), Beta Basım Yayım, İstanbul,1978, ss.320

⁴ Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.328

⁵ Jale G. Akipek, Türk Eşya Hukuku (Ayni Haklar),Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Sevinç Matbbası, 1972, Ankara, ss.8; Bkz. 12 numaralı dipnot.

Bu yetkilerin başlıcaları; malikin hukuka aykırı bir şekilde eşyayı ele geçiren kişiden geri isteme ve elatmanın önlenmesini isteme yetkileridir⁶.

Modern mülkiyet anlayışı, ödev kavramının mülkiyet kavramının muhtevasında yer aldığını kabul ederken, klasik (liberal) görüş ise ödev kavramını reddetmektedir. Teknik ve ekonomik gelişmeler sonucunda ortaya çıkan görüşler neticesinde, malike eşya üzerinde sınırsız hak tanıyan klasik görüş, yerini “mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz” ilkesini benimseyen modern görüşe bırakmıştır. Kamu hukuku veya özel hukuk nitelikli olabilen bu ödevler: yapmama (kaçınma), katlanma ve yapma ödevi olarak üçe ayrılmaktadır. Yapmama ödevi, hukuk düzeninin sınırları içinde malikin yetkilerinin daraltılıp sınırlandırılmasıdır. Buna örnek olarak imar hukukunca getirilen inşaat yasaklarını gösterebiliriz. Anayasamızın 35. maddesinin üçüncü fıkrasında “Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.” hükmü ile yapmama ödevinin önemi ve sınırı vurgulanmıştır⁷. Malikin yıkılma tehlikesi bulunan evinin yıktırılmasına göz yumması katlanma ödevine örnek gösterilebilir. Katlanma ödevi ile toplumun veya üçüncü kişilerin yararı gereği mülkiyet hakkına yapılabilecek müdahalelere malikin tahammül etmesi ifade edilmektedir. Yapma ödevi de toplumun veya üçüncü kişilerin yararı için malikin yapmak zorunda olduğu bazı olumlu davranışları ifade etmektedir⁸. Malikin malı dolayısıyla bazı vergi, resim ve harçları ödemesi, yapma ödevine örnek gösterilebilir⁹.

Liberal-bireyci hukuk sistemini savunan yazarlarca mülkiyet kavramı soyut ve genel bir kavram olarak ele alınmış ve kavramın içeriğinin de sadece yetkilerden oluştuğu ileri sürülmüştür. Karma hukuk sistemi taraftarlarınca mülkiyet kavramının içeriğinde yetkinin yanı sıra ödevlerin de bulunduğu ileri sürülmüştür. Ferdi mülkiyetin çok dar kapsamlı olarak tanımlandığı sosyalist mülkiyet sistemi ise mülkiyet kavramının ödevlerden oluştuğunu, yetkilerin sınırlı ve istisnai olduğunu savunmuştur¹⁰. Sonuç olarak mülkiyet ve diğer aynı haklar düzenlenirken bu hakların

⁶ Gürsoy/Eren/Cansel, Türk Eşya Hukuku (2.Baskı), Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara,1984, ss.341-343

⁷ A. Lale Sirmen, Eşya Hukuku (5. Baskı), Yetkin Yayınları, Ankara,2017, ss.244

⁸ Gürsoy/Eren/Cansel,a.g.e., ss.345

⁹ Sirmen, a.g.e., ss.244

¹⁰ Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.328

kavramsal niteliklerinden çok dönemin hâkim ekonomik sisteminin veya ekonomik gereksinimlerinin esas alındığını söylemek mümkündür¹¹.

Mülkiyet kavramı gibi pek çok kavramın temeli Roma Hukuku'na dayanmaktadır. Mülkiyet (dominium), zilyetlik (possessio) ve sınırlı aynî hak (iura in re aliena) gibi eşya hukukuna ait pek çok kavram Roma Hukuku içinde doğup gelişerek çağdaş kanunlara kaynak teşkil etmiştir. Roma Hukukunda aynî haklar, mülkiyet ve sınırlı aynî haklar olarak ikiye ayrılmaktaydı. Mülkiyet, bir mal üzerinde en geniş kapsamlı aynî hak olarak kabul edilmekte ve sahibine (ius etendi) kullanma yetkisi, (ius fruendi) semerelerinden yararlanma yetkisi ve (ius abutendi) mal üzerinde tasarruf etme yetkisi olmak üzere üç önemli yetki sağlamakta idi¹². Kökeni Roma Hukukuna dayanan intifa hakkının temelinde belirli bir kimsenin hayatı boyunca geçimini sağlayabilecek gelirin kendisine tahsis edilmesi düşüncesi yatmaktadır. Bu düşüncenin temeli ise Roma Hukukuna has evlilik müessesesi sebebiyle mirasçı olabilme sıfatını kazanamayan dul eş ve evlenmemiş kız çocuklarının geçimini temin edilebilmesi amacına dayanmaktaydı¹³.

Mülkiyet, Medeni Hukukun en önemli derslerinden olan eşya hukukunun başlıca konusudur¹⁴. Eşya Hukuku, kişilerin eşyalar üzerindeki hakimiyet ilişkilerini düzenleyen bir özel hukuk dalıdır. Eşya Hukuku “iyeliği” diğer anlamıyla aidiyeti düzenler. Statik cephede kimin neye ne kadar sahip olduğunu düzenlerken, dinamik cephede ise bu iyeliğin nasıl ve ne zaman el değiştireceğini düzenlemektedir¹⁵. Kişilerin eşya üzerinde hakimiyetini sağlayan haklar ayni hakları oluşturmaktadır¹⁶. Ayni haklar da mülkiyet hakkı ve sınırlı ayni haklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Hukuk düzeninin yüklediği ödevler veya çizdiği sınırlar içinde kişi ile eşya arasında doğrudan doğruya mevcut olan hakimiyet ilişkisinin, diğer kişilere karşı korunmasını mülkiyet hakkı sağlar. Malike ödevler yüklemesine veya yetkilerini hukuk düzeni ile sınırlamasına rağmen, hukuk düzenin eşya üzerinde kurulmasına izin verdiği en geniş

¹¹ Burak Özen, Türk Medeni Hukukunda Eşya Üzerinde İntifa Hakkı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2008, ss.17

¹² Erkan Küçükgüngör, Roma Hukukunda İntifa Hakkı (Ususfructus), AÜ Yayınları, Ankara, 1998, ss.1

¹³ Osman Çakar, Roma Hukuku'nda ve Türk Hukuku'nda İntifa Hakkı Sahibinin Hakları ve Borçları, Yayınlanmamış Yüksek Lisan Tezi, Ankara Üniversitesi, ss.5

¹⁴ Serozan, a.g.e., ss.1

¹⁵ Serozan, a.g.e., ss.3

¹⁶ Şeref Ertaş, Eşya Hukuku (10.Baskı), Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, İzmir, Kasım 2012, ss. 1

ve kapsamlı hakimiyet hakkı, mülkiyet hakkıdır¹⁷. Eşya üzerindeki hakimiyetin doğrudan doğruya olması, hak sahibinin hukuka uygun şekilde eşya üzerindeki bu hakkını kullanırken, hiç kimsenin araya girerek aracılık etmesine ihtiyaç duymamasında kendini göstermektedir. Bu nedenle, hak sahibi, eşya ile doğrudan doğruya olan bu hakimiyet ilişkisini herkese karşı ileri sürebilir ve herkesten de bu hakkının ihlal edilmemesini isteyebilir. Herkese karşı ileri sürülebilir olması sebebiyle aynı haklar, mutlak haklar kategorisinde yer almaktadır¹⁸. Aynı hak kavramının belirlenmesi hususunda doktrindeki mevcut görüşler klasik görüş, şahısçı görüş ve birleştirici görüş olmak üzere üç büyük grupta toplanmaktadır. İsviçre ve Türk Hukukunda klasik ve şahısçı görüşün birleşimi olan “birleştirici görüş” hakimdir. Taraftarları arasında tam bir görüş birliği olmamak ile birlikte, hukukumuzda hâkim olan birleştirici görüş; aynı hakkı, bir şey üzerinde doğrudan doğruya hakimiyet sağlayan ve herkese karşı ileri sürülebilen hak olarak tanımlar¹⁹.

Anayasamız mülkiyet hakkını, “Temel Haklar ve Ödevler” kısmının “Kişinin Hakları ve Ödevleri” bölümündeki 35. Madde ile düzenlemiştir. Anayasa madde 35: “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar ancak, kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.” demektedir. Medeni Kanunumuz mülkiyeti tanımlamamış ancak 683. maddesi ile mülkiyet hakkının içeriğini belirtmiştir. MK. Madde 683: “Bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir. Malik, malını haksız olarak elinde bulunduran kimseye karşı istihkak davası açabileceği gibi, her türlü haksız elatmanın önlenmesini de dava edebilir.” demektedir. Medeni Kanunumuzun 683. maddesi ve eşya hukukuna ait kurallar birlikte değerlendirildiğinde mülkiyetin eşya üzerindeki en geniş yetkileri sağlayan aynı hak olduğu açıktır²⁰.

¹⁷ Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.329

¹⁸ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, Eşya Hukuku (20.Baskı), Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017, ss.18

¹⁹ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.3. Aynı hak kavramı hakkındaki görüşler ile ilgili ayrıntılı bilgi için Bkz. a.g.e., ss.2-3; Oğuzman/Seliçi, Eşya Hukuku, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1975, ss.2-3

²⁰ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.274

1.1. Eşya Kavramı

Ayni hakkı, hukuki anlamda konusu bir “şey” olan ve herkese karşı ileri sürülebilen mutlak hak olarak tanımlayabiliriz²¹. Fiziki anlamda eşya, kendi başına bir varlık ihtiva eden, cismani ve üzerinde hakimiyet kurulabilen şeydir. Hukuki anlamda eşya ise, cismani, sınırlandırılmış, üzerinde fiili ve hukuki hakimiyet kurulabilen ve iktisadi bir değeri bulunan şeydir²². İnsanların ihtiyaçlarını gideren ve insanlarca yararlı sayılan şeylere ise “mal” denir. Hukuki bakımdan “mal” terimi haklara konu olabilen bütün şeyleri ifade etmektedir. Maddi mallar, cismani varlığı olan diğer bir deyişle elle tutulup, gözle görülebilen şeylerdir. Nelerin mal kategorisinde değerlendirileceği mevcut hukuk düzenince belirlenir. Maddi olmayan mallar ise cismani olmayan, para ile ölçülebilen bir değer taşıyan ve malvarlığını oluşturan malvarlığı hakları ile fikri ürün eserlerdir. Eşya terimi ile de aslında maddi mallar kastedilmektedir. “Şey” kavramı, geniş içerikli olması sebebiyle, maddi veya gayrimaddi özellikte olabilen “mal” kavramını kapsamaktadır. Sadece maddi mallardan oluşması sebebiyle “eşya” kavramı bu iki kavramın alt kümesini oluşturmaktadır. Sonuç olarak her eşya bir mal ve aynı zamanda bir şeydir. Yapılan bu ayırım, malların genelde borçlar hukukuna konu olması, eşyaların eşya hukukuna konu olması açısından önemlidir. Ayni hakların konusunu eşyalar, diğer adıyla maddi mallar oluşturmaktadır²³. Ancak şu hususu da belirtmek gerekir ki, Türk Hukuk terminolojisinde gerek kanun gerek doktrin ve gerekse mahkeme kararlarında birbirinden ayrı kavramlar olarak tanımladığımız “şey”, “mal” ve “eşya” terimleri birbirinin yerine kullanılmaktadır.

1.2. Eşyanın Çeşitleri

Ayni hakkın konusunu oluşturan eşyalar çeşitli açılardan sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Eşyalar için yapılan her sınıflandırma hem eşya hukuku hem de diğer hukuk dalları açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Eşyalar;

-Taşınır Eşya-Taşınmaz Eşya,

²¹ Gürsoy/Eren/Cansel, a. g. e., ss.18;

²² Sirmen, a.g.e., ss.4

²³ Akipek/Akıntürk, Eşya Hukuku (1.Basım), Beta Basım Dağıtım A.Ş., İstanbul, Eylül 2009, ss.25-29

- Basit Eşya-Birleşik Eşya, Takım Eşya,
- Misli Eşya-Gayrimisli Eşya,
- Tüketime Tabi Eşya-Tüketime Tabi Olmayan Eşya,
- Özel Mülkiyete Tabi veya Tabi Olmayan Eşya,
- Sahipli Eşya-Sahipsiz Eşya

olarak tasnif edilmektedir²⁴.

Medeni Kanunumuzun 683. Maddesinde belirttiği üzere mülkiyet hakkı sahibine malı kullanma (usus), malın semerelerinden yararlanma (fructus), mal üzerinde tasarrufta bulunma diğer bir deyişle, malı başkasına temlik etme, mal üzerinde başka sınırlı ayni haklar tesis edebilme, malı tüketme (abusus) olmak üzere üç çeşit yetki vermektedir. Mülkiyet hakkı taşınmaz bir mal üzerinde ise taşınmaz mülkiyeti, taşınır bir mal üzerindeyse taşınır mülkiyeti söz konusu olur. Eşyaya tek bir kişi malik ise müstakil mülkiyet; birden fazla kişi malik ise, birlikte mülkiyet söz konusu olur. Birlikte mülkiyette, eğer malikler belli payları oranında mala malik iseler paylı (müşterek) mülkiyet, belli payları olmadan ortaklık şeklinde mala malik iseler, elbirliği mülkiyeti (iştirak halinde mülkiyet) söz konusu olmaktadır²⁵.

1.3. Ayni Haklara Hakim Olan İlkeler

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunumuzun “Eşya Hukuku” başlıklı Dördüncü Kitabı “Ayni Haklar”, “Zilyetlik” ve “Tapu Sicili” kurumlarını düzenlemektedir. Kurumların bu şekilde düzenlenmesi, hukukumuzca kabul edilmiş olan ayni haklara hakim olan prensiplerin sonucudur. Ayni haklara hakim olan ilkeler şöyle sıralanmaktadır;

- Belirlilik (Muayyenlik),
- Kamuya Açıklık (Alenilik),
- İnancın(Güvenin) Korunması,

²⁴ Ertaş, a.g.e., ss.8-9.Eşya kavramının sınıflandırılması ile ilgili ayrıntılı bilgi için Bkz. Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.4-20; Aybay/Hatemi, Eşya Hukuku (4.Baskı), Vedat Kitapçılık, İstanbul,2014., ss.20-29; Sirmen, a.g.e., ss.4-22

²⁵ Ertaş, a.g.e., ss.13

- Sınırlı Sayı ve Tipe Bağlılık,
- Hak düşürücü süre veya zamanaşımına tabi olmama.

Belirlilik ilkesi, aynı hakka konu olmuş eşyanın ferdileştirilmiş, başka ifadeyle, ferden belirlenmiş olmasını ifade eder. Kural olarak cinsiyle (nevi) belirlenmiş eşyalar üzerinde aynı hak kurulamamaktadır. Aynı hakların ilkelerinden olan, kamuya açıklık (aleniyet) ilkesi ile herkese karşı ileri sürülebilir olma özelliği taşıyan aynı hakların, herkes tarafından açıkça ve kolaylıkla anlaşılması ve bilinmesi amaçlanmaktadır. Bu nedenle aynı hakların tesis edilmesi, devredilmesi, ortadan kalkması vb. işlemler herkesin kolaylıkla anlayabileceği, görebileceği şekilde açıkça yapılmalıdır ki, aynı hakkı ihlal etmeme yükümlülüğü altında olan herkes tarafından aynı hakkın varlığı ve sahibi bilinebilsin.

Aleniyet ilkesi taşınmazlarda tapu sicili, taşınırlarda ise zilyetlik²⁶ aracılığıyla ile gerçekleşir. Taşınmazlar üzerindeki tüm aynı haklar, resmi memurlarca tutulan ve herkese açık olan tapu siciline kaydedilir. Aleniyet ilkesi, Türk ve İsviçre Hukukunda tapu siciline yapılan kayıtlar aracılığıyla hayata geçirilmektedir. İnancın (güvenin) korunması ilkesi ile taşınmazlarda tapu siciline tescil ile, taşınırlarda ise zilyetlikle dışa vurulan aynı hakkın kamuya açıklanan durumu ile gerçek durumun birbirinden farklı olması ihtimalinde üçüncü kişilerin açıklanan duruma olan inançları korunmaktadır.

Sınırlı sayıda olma (numerus clausus) ve tipe bağlılık ilkesi ile Medeni Kanunumuzda sayılan ve içeriği tanımlanmış olan aynı hakların dışında bir aynı hakkın kurulmasının önüne geçilmektedir. Hak düşürücü süre veya zamanaşımına tabi olmama ilkesi ile aynı hak sahiplerinin söz konusu aynı haklarından kaynaklı yetkilerini üçüncü kişiler karşısında herhangi bir zamanaşımı veya hak düşürücü süreye tabi olmadan kullanabilmeleri sağlanmaktadır²⁷.

²⁶ Zilyetlik, eşya üzerinde fiili hakimiyet olarak ortaya çıkar. Taşınmazlarda aynı hakkın dışarıya açıklanması tapu siciline hakkın kaydedilmesi ile gerçekleşirken, taşınırlarda ise prensip olarak zilyetliğin elde edilmesi ile olur. Zilyetlik taşınırlarda, aynı hakkın veya kişisel hakkın varlığına karine sayılmaktadır. Zilyetlik hakkında ayrıntılı bilgi için Bkz.Sirmen, a.g.e., ss.39-105; Nomer/Ergüne Eşya Hukuku (5.Bası), On İki Levha Yay. A. Ş., İstanbul, Ekim 2017, ss.1-37; Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.45-79; Aybay/Hatemi, a.g.e., ss. 32-40

²⁷ Sirmen, a.g.e. ss.31-36; Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, ss.25-29

1.4. Sınırlı Ayni Haklar

Mülkiyet hakkı, özel veya kamusal kısıtlamalar saklı kalmak kaydıyla, malike hakkın konusu olan eşya üzerinde kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma olarak sıralanan, ayni haklara ait tüm yetkileri bünyesinde barındıran mutlak bir hakimiyet hakkıdır. Mülkiyet hakkının iç muhtevasını oluşturan bu yetkilerden en az birinin kısıtlanması, başka bir ayni hakkın iç muhtevasının oluşmasına sebep olabilir. Mutlak bir hakimiyet hakkı yerine kısıtlı yetkiler içeren bu haklara da “sınırlı ayni haklar” denir. Mülkiyet hakkı ve sınırlı ayni hakların arasındaki fark, bu hakları oluşturan yetkiler bakımından ortaya çıkmaktadır²⁸. Mülkiyet hakkı ve sınırlı ayni haklar arasındaki ilişki “bölünme” ve “yükleme” kuramları ile açıklanmaktadır. Bölünme kuramı, mülkiyetin içerdiği yetkileri parçalayarak, bu yetkilerin bazılarını bir başkasına aktararak, o kişide aktarılan bu yetkilerin sınırlı ayni hak olarak görüldüğünü savunmaktadır. Öğretide egemen olan yükleme kuramınca ise sınırlı ayni hakkın kurulmuş olması mülkiyet hakkının yetkilerini azaltmamakta, sadece bu yetkileri sınırlamaktadır. Başka bir deyişle, mülkiyet hakkının yetkileri sınırlı ayni hakla paylaşılmaz, sadece sınırlı ayni hak tarafından bu yetkiler kısıtlanır. Mülkiyet hakkı, bu şekilde kısıtlanmış olsa dahi, sınırlı ayni hakkın kullanılmasını engellemek kaydıyla, kendi bünyesinde eksiksiz olarak tüm yetkileri toplayan ve bu yetkilerin malik tarafından kullanılmasına izin veren en mutlak hakimiyet hakkı olma özelliğini korumaya devam eder²⁹. Dolayısıyla üzerinde sınırlı ayni hak kurulmuş bir şey üzerinde mülkiyet hakkı sona erdiğinde, sınırlı ayni hak devam etse de bu sınırlı ayni hak genişleyerek mülkiyet hakkının yerini alamaz. Sınırlı ayni hakların bu şekilde genişleme yetisinden yoksun olmasına “sınırlı ayni hakların genişletilememesi” ilkesi denir. Ancak sınırlı ayni hakların sona erdiği durumlarda, onların getirdiği kısıtlamalardan kurtulan mülkiyet hakkı genişleyerek, tekrar tam bir egemenlik hakkına dönüşür ve malik de tekrar tüm yetkilerine kavuşur³⁰. Sınırlı ayni hak sahibinin sona eren yetkileri, malike iade edilmesine gerek kalmadan, kendiliğinden mülkiyet hakkına geri döner. Mülkiyet hakkının, sınırlı ayni hakkın kurulduğu şey üzerindeki hakimiyet alanının azalması sonucu oluşan boşluğu

²⁸ Gürsoy/Eren/Cansel, a. g. e., ss.693

²⁹ Gürsoy/Eren/Cansel, a. g. e., ss.696; Bkz. 9 numaralı dipnot.

³⁰ Köprülü/Kaneti, Sınırlı Ayni Haklar(2.Baskı), Fakülteler Matbaası,1982-1983, ss.5

kendiliğinden doldurmasına “mülkiyet hakkının esnekliği ilkesi” adı verilmektedir. Bu ilkenin iki önemli sonucu bulunmaktadır; birincisi mülkiyet hakkına getirilen özel veya kamusal nitelikli kısıtlamaların sınırlı aynı haklar için de uygulanmasıdır, ikincisi ise prensip olarak sınırlı aynı hakkın, mülkiyet hakkından önce gelmesidir³¹.

Sınırlı aynı haklar; irtifak hakları (TMK.md.779-838), rehin hakları (TMK.md.850-972) ve taşınmaz yükü (TMK.md.839-849) olarak üç gruptan oluşmaktadır. İrtifak hakları, kişiye bağlı irtifaklar ve eşyaya bağlı irtifaklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kişiye bağlı irtifak hakları da el değiştiremeyen (düzenli) ve el değiştirebilen (düzensiz) irtifaklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. El değiştiremeyen (düzenli) irtifak haklarını, intifa hakkı ve oturma (sükna) hakkı oluşturmaktadır. İntifa hakkı, belirli bir gerçek veya tüzel kişiye hakkın konusu üzerinde tam bir kullanım yetkisi veren, devredilemeyen ve miras yoluyla da geçmeyen bir aynı haktır.

1.5. Kuru (Çıplak) Mülkiyet

İntifa hakkının kurulması ile malikin yararlanma yetkisi, intifa hakkı sahibi lehine sınırlanmış olmaktadır. İntifa hakkı, hakkın konusu olan şeyin tüm ekonomik yararlarını kapsadığından, malike yalnızca kuru (çıplak) mülkiyet, diğer bir deyişle hakkın konusu olan şeyin özdeğeri kalmaktadır³². Kuru (çıplak) mülkiyet, malike yalnızca hakkın konusu olan şey üzerinde hukuki tasarrufta bulunma yetkisi veren, üzerinde intifa hakkı tesis edilmiş olan mülkiyet hakkıdır³³. İntifa hakkı sahibi, eşyayı tahsis amacına uygun kullanma ve varsa söz konusu eşyaya ait ürünleri toplama yetkisine sahiptir. İntifa hakkı kurulurken, malik sadece elinde kuru (çıplak) mülkiyeti bulundurmaktadır³⁴. Diğer bir deyişle, intifa hakkı sahibinin eşya üzerinde tam bir yararlanma yetkisi elde etmesi, malikin eşyadan yararlanma yetkisini intifa hakkı süresi boyunca ortadan kaldırarak, mülkiyet hakkını “kuru (çıplak)” mülkiyete dönüştürmektedir³⁵.

³¹ Gürsoy/Eren/Cansel, a. g. e., ss.696-697

³² Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.95-96

³³ Sirmen, a.g.e. ss.531

³⁴ Ayrıntılı bilgi için Bkz. Köprülü/Kaneti a.g.e., ss.95-96; Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.749-816, Saymen/Elbir, a.g.e., ss.475; Aybay/Hatemi, a.g.e., ss.258; Esener/Güven, Eşya Hukuku (7.Baskı), Yetkin Yayıncılık, Ankara,2017,ss.418

³⁵ Özen, a.g.e., ss.34; Velidedeoğlu, Türk Medeni Hukuku (3.Baskı), İstanbul Üniversitesi Yayınları, Nurgök Matbaası,1963, ss.752

2. Mülkiyet ve İntifa Hakkı Arasındaki İlişki

Mülkiyet hakkı, daha önce de değinildiği gibi, hukuk düzeninin sınırları içinde, bir şeye malik olan kimseye, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisi veren ve hak konusu şey üzerinde en geniş hakimiyeti sağlayan bir ayni haktır. Mülkiyet hakkından sonra, sahibine hak konusu şey üzerinde en geniş hakimiyeti sağlayan ayni hak, kişiye bağlı (düzenli) irtifak haklarından biri olan intifa hakkıdır. Bu nedenle bu iki ayni hak arasındaki kavramsal sınırları netleştirerek aralarındaki hukuki ilişkiye değinmek gerekmektedir.

Mülkiyet kavramının çerçevesinin belirlemede, mülkiyetin belirli yetkilerin toplamı olduğunu ileri süren ve mülkiyeti eşya üzerindeki tam hakimiyetin ifadesi olarak değerlendiren mevcut iki yaklaşım etkili olmuştur. Birinci yaklaşım, mülkiyet hakkının iç muhtevasını oluşturan yetkiler toplamından ibaret olduğunu ileri sürmektedir. Bu yetkiler, hak konusu eşyaya zilyet olma, ondan yararlanma, onu kullanma, özünü (cevherini) yıpratılma veya ortadan kaldırabilme ve eşya ile ilgili hukuki tasarrufta bulunabilme yetkileridir. Mülkiyet hakkını, diğer ayni haklardan ayıran, söz konusu hakların bünyelerinde barındırdığı yetkilerin özde aynı olup, sadece nicel olarak birbirinden farklı olmasıdır. Diğer ayni hakların, örneğin intifa hakkının, mülkiyetin bir parçası olduğunu söyleyebiliriz. Bu sebeptendir ki, Orta Çağ'da aynı eşya üzerinde içeriği birbirinden farklı olan birden fazla mülkiyet hakkının bulunabileceği kabul edilmiş ve bu haklar isimlendirilirken farklı kelimeler kullanılmamış, “üst-mülkiyet”, “alt-mülkiyet” şeklindeki mülkiyet türevi kelimeler kullanılmıştır. İntifa hakkından farklı olsa da yine benzer yönleri bulunan ve miras yoluyla da intikal eden yararlanma mülkiyeti kavramı da yine bu çağda ortaya çıkmıştır. Yararlanma mülkiyeti, malikine eşyanın zilyedi olma, eşyayı kullanma ve ondan yararlanma yetkisi vermesine rağmen eşya üzerinde hukuki veya fiili tasarrufta bulunma yetkisi vermeyen dar kapsamlı bir mülkiyet türüdür³⁶.

Mülkiyetin eşya üzerinde tam hakimiyeti ifade ettiğini ileri süren diğer yaklaşım, diğer ayni haklar (intifa hakkı) ile mülkiyet arasındaki kavramsal ayrımın nitelikte (özde) olduğunu ileri sürmektedir. Bu yaklaşım, mülkiyetin eşya üzerindeki

³⁶ Özen, a.g.e., ss.2-3; Bkz. 3 ve 5 numaralı dipnot.

tam hakimiyetini bir bütün olarak ele alır ve diğer aynı haklarda örneğin intifa hakkında, bu hakimiyetin bir kesitinin görüldüğünü ileri sürer. Bu nedenle sınırlı aynı hakların verdiği yetkilerin neler olduğu kesin olarak ortaya konmalıdır. Eşya üzerindeki sınırlı aynı hak sona erdiğinde, meydana gelen boşluğu hiçbir işleme gerek kalmaksızın mülkiyet hakkının kendiliğinden dolduracağını ve bu durumun “mülkiyetin esnekliği” prensibinin sonucu olduğunu daha önce de belirtmiştik. Bu yaklaşımın sonucu olarak; intifa hakkının sağladığı yetkilerin, yasayla veya sözleşmeyle ne kadar genişletilmeye çalışılsa da malikin eşya üzerindeki tam hakimiyeti bir gün tekrar ele geçirme beklentisini yok edecek bir durum oluşmadıkça (bu konuda bir imkânsızlık meydana gelmedikçe) intifa hakkı, mülkiyet hakkının kavramsal sınırına müdahale etmiş olmayacaktır³⁷.

İntifa hakkının, zamansal sınırlamaya tabi tutulabilmesi, devredilememesi, mirasçılara intikal etmemesi ve eşya üzerinde tasarrufta bulunamama özelliklerini taşıması kavramsal bir zorunluluk değildir. Bu özellikler, mevcut hukuk sistemi ve politikasınca, dönemin ekonomik anlayışının etkisi ile tercih edilmişlerdir³⁸. Mülkiyet ile intifa hakkının arasındaki ekonomik ilişki, bu iki hakkın düzenlenmesinde büyük önem göstermiştir³⁹. Çalışmamızda intifa hakkı, Medeni Kanunumuzca da bu doğrultuda yorumlanması sebebiyle, “intifa konusunun en verimli biçimde işletilmesindeki toplumsal çıkarı esas alan yaklaşım” dikkate alınarak incelenmiştir. Bu yaklaşım gereği, esas olan, intifa konusu eşyanın tüm ekonomik ömrü boyunca kendisinden elde edilecek ürünlerin azami düzeye çıkarılmasıdır. Bu yaklaşımda amaç gerek intifa hakkı sahibinin gerek malikin, toplumsal çıkar doğrultusunda, hak konusu eşyadan elde edilebilecek en üst ekonomik yararı elde etmeleridir. İntifa hakkı sahibinin, eşyanın özüne (cevherine, maddesel bütünlüğüne) dokunamaması ilkesi ile eşyanın ekonomik verimliliğinin azalması riskinin karşı karşıya gelmesi halinde, intifa hakkı sahibi eşyanın özüne müdahale dahi edebilir. Örneğin intifa hakkı sahibine sadece üzüm yetiştirmesi şartıyla üzerinde intifa hakkı tesis edilmiş olan tarlanın toprağının ayçiçeğine uygun olması halinde, intifa hakkı sahibi malike sormadan ayçiçeği ekebilecektir. Çünkü bu teori gereği, intifa hakkı sahibinin müdahale

³⁷ Özen, a.g.e., ss.2-3, Bkz. 3 numaralı dipnot.

³⁸ Mülkiyet ve intifa hakkı arasındaki ilişkinin kavramsal sınırları ile ilgili olarak Bkz. Özen, a.g.e., ss.1-9

³⁹ Mülkiyet ve intifa hakkı arasındaki ekonomik ilişki hakkında Bkz. Özen, a.g.e., ss.9-18

etmemesi gereken husus, eşyanın özü değil, eşyanın ekonomik olarak özgülendiği⁴⁰ yöndür⁴¹.

3. İntifa Hakkının Tanımı

İntifa hakkı, kişiye bağlı (düzenli) irtifak haklarından biridir. Medeni Kanunumuzun “İntifa Hakkı ve Diğer İrtifaklar” başlığını taşıyan İkinci Kısımın, 794 ve 822. maddeleri arasında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Öğretide intifa hakkı ile ilgili pek çok tanım denemesi yapılmıştır. Bu tanımlardan bazıları aşağıda sıralanmaktadır;

“- Tuor/Schnyder/Schmid’e göre, intifa hakkı, belirli bir kişi yararına kurulan ve bu kişiye yabancı bir malvarlığı değeri üzerinde tam yararlanma olanağını sağlayan bir irtifak hakkıdır.

- Wieland’a göre, intifa hakkı, bir eşyanın veya bir mal varlığının sağladığı bütün yararları konu alan, devredilemeyen ve mirasçıya intikal etmeyen bir ayni haktır.

- Leemann’ a göre intifa hakkı, belirli bir (gerçek veya tüzel) kişi yararına kurulan, devredilemeyen ve mirasçıya intikal etmeyen, kayıtladığı malvarlığı değerinin bütün yararlarını sağlayan ve bu arada malvarlığı değerinin sahibini bütün yararlardan yoksun bırakan bir ayni haktır”.

- Riemer’e göre, İntifa hakkı, hak sahibine belirli bir malvarlığı üzerindeki bütün (ürün ve kullanma çıkarı şeklindeki) yararları sağlar.

Müller’e göre, kişi lehine kurulan bir irtifak hakkı olan intifa hakkının, yalnız taşınmazlar üzerinde değil, taşınurlar, haklar ve hatta malvarlığı üzerinde kurulabilen yegâne irtifak hakkıdır⁴²”.

⁴⁰ Ekonomik özgülenme, eşyadan elde edilmesi amaçlanan ekonomik yararın gerçekleştirilmesi için eşyanın kullanım konusunun tahsis edildiği şeydir. Eşyanın tasnifinde ekonomik özgülenme önemli rol oynamaktadır. İntifa konusunun ekonomik özgülenme yönü ve ekonomik özgülenme yönünü değiştirme yasağı ile ilgili ayrıntılı bilgi için Bkz. Özen, a.g.e., ss. 63-95

⁴¹ Özen, a.g.e., ss. 9-18

⁴² Özen, a.g.e., ss.19

İntifa hakkı, diğer irtifak haklarından gerek konusunun ve gerek sahibine bahsettiği yetkilerin genişliği itibariyle ayrılan önemli bir irtifak hakkıdır. İntifa hakkının konusunu, taşınır ve taşınmaz eşyalar, haklar ve malvarlığı oluşturabiliyorken, geri kalan irtifak haklarının konusunu sadece taşınmazlar oluşturmaktadır. İntifa hakkı, konusunu oluşturan şey üzerindeki tüm yararları elde etme yetkisini sağlarken, geri kalan tüm irtifak hakları sadece belirli bir kullanma veya yararlanma yetkisi sağlamaktadır⁴³. İntifa hakkı, Medeni Kanunumuzun 794. Maddesinde: “*İntifa hakkı, taşınırlar, taşınmazlar, haklar veya bir malvarlığı üzerinde kurulabilir. Aksine düzenleme olmadıkça bu hak, sahibine, konusu üzerinde tam yararlanma yetkisi sağlar*” şeklinde düzenlenmiştir. Yararlanma yetkisi deyişi ile kastedilen yetkilerin, hak konusu eşyaya “zilyet olma”, “kullanma” ve “yararlanma” yetkilerini kapsadığı MK.m.803 ve sonrasındaki maddelerde açıkça düzenlenmektedir. Kanunda intifa hakkının verdiği yetkilerin açıkça düzenlenmesi nedeniyle, bu yetkilerden herhangi biri kısıtlanarak bir intifa hakkı tanınamaz. Diğer bir deyişle, intifa hakkı kurulurken söz konusu yetkilerden bazıları malik hesabına alıkonulamaz. Ancak bu yetkilerin nasıl kullanılacağı veya sınırlanacağı kararlaştırılabilir⁴⁴. Örneğin taraflar aralarında anlaşarak, intifa konusu eşyanın intifa hakkı sahibi tarafından kiraya verilemeyeceğine karar verebilirler⁴⁵.

İntifa hakkı gerçek ve tüzel kişiler lehine kurulabilir. Kural olarak hak sahibinin hayatı boyunca devam eden intifa hakkının belli bir süre ile sınırlandırılması da mümkündür. İntifa hakkı sahibinin hakkından feragat etmesi, ölmesi ya da sürenin geçmesi halinde intifa hakkının terkinin istenebilir. Tüzel kişiler lehine ise intifa hakkı en fazla 100 yıl için kurulabilir ve bu süreden önce tüzel kişinin sona ermesi halinde intifa hakkı da son bulur.

⁴³ Özen, a.g.e. , ss.20

⁴⁴ Akipek/Akıntürk, a.g.e., ss.674

⁴⁵ Özen, a.g.e., ss.55; Oğuzman/Seliçi, a.g.e., ss.610 vd.

4. İntifa Hakkının Özellikleri

İntifa hakkının tanımından yola çıkarak özellikleri belirlenebilir. Öncelikle intifa hakkı sınırlı bir ayni hak türü olan irtifak haklarından biridir ve eşya hukuku konusu olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, Medeni Kanun ve Borçlar Kanunu ile düzenlenen, başkasının malından yararlanmaya ilişkin alacak hakları, dolayısıyla adi kira ve ürün (hasılat) kirasının intifa hakkı ile herhangi bir bağlantısı bulunmamaktadır. Yine Aile Hukuku hükümlerince, ana ve babanın çocuk mallarını kullanma hakkı (MK.md.354) özel hükme tabidir⁴⁶. Önceki Medeni Kanunumuz, ana ve babanın velayeti altındaki çocuklarının malları üzerinde intifa hakkı sahibi olduğunu düzenlemişti (EMK.md.280), ancak ana ve babanın velayeti altında olan çocuklarının malları üzerinde intifa değil, istifade (yararlanma) hakkı mevcuttur. Önceki Medeni Kanunumuzun kenar başlığı ile maddenin içeriğinin çeliştiği⁴⁷ bu yanlış yorum, mevcut Medeni Kanunumuz ile “kullanma hakkı” olarak düzeltilmiştir⁴⁸.

4.1. İntifa Hakkının Belirliliği

İntifa hakkı, gerçek veya tüzel kişi lehine kurulabileceği gibi, paylı olarak veya elbirliği halinde olmak üzere birden fazla kişi lehine de kurulabilmektedir. Paylı veya elbirliği şeklinde kurulan intifa hakkı için, müşterek mülkiyet ve iştirak halinde mülkiyet hükümleri kıyasen uygulanır⁴⁹. Burada önemli olan husus, intifa hakkı sahibinin “belirli” bir kişi olmasıdır. Diğer bir deyişle, sahibine zorunlu bir şekilde bağlı olması nedeniyle, intifa hakkı sahibi olacak kişinin de ferden belirlenmiş olması zorunludur⁵⁰. Birden fazla kişi lehine ortaklaşa olarak, aynı anda kullanabilecekleri şekilde intifa hakkı kurmak mümkün iken, yine birden fazla kişi lehine ve bu kişilerin, birbiri ardı sıra ile hak sahibi olacakları şeklinde kurulması mümkündür. İntifa hakkının bu şekilde kurulması sağlar arası işlemle tesis ediliyorsa, intifa hakkını kazanacak olan kişilerin, belirlilik ilkesi gereği, işlem tesis edildiği sırada hayatta

⁴⁶ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.827

⁴⁷ EMK md.280-(B.İstifade Hakkı-I.Şartları):”Ana ve babanın velayeti, taksirleri hasebiyle kendilerinden nezolunmadıkça; rüştüne kadar çocuğun envalinde intifa hakları vardır.”

⁴⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz: Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.515

⁴⁹ Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.98

⁵⁰ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.828

olmaları şarttır. Ancak işlem ölüme bağlı tasarruf (intifa vasiyeti) ile tesis ediliyorsa durum farklılık arz etmektedir⁵¹. Birbiri ardından gelecek intifa hakkı sahiplerinin intifa vasiyeti ile belirlenmesi halinde önce intifa hakkına sahip olacak kişi ön vasiyet alacaklısı, daha sonra intifa hakkına sahip olacak kişi art vasiyet alacaklısı durumundadır. Art vasiyet alacaklısı konumunda olan sonradan intifa hakkını kazanacak kişinin, intifa vasiyetini yapanın ölümünde henüz hayatta olması şart değildir. Ancak sağılar arası bir tasarrufla birbiri ardından gelecek şekilde intifa hakkı sahiplerinin belirlenmesi durumunda, sonradan intifa hakkını kazanacak kişinin, intifa hakkının ilk olarak kurulduğu sırada hayatta olması zorunludur⁵².

4.2. İntifa Hakkının Devredilmezliği

İntifa hakkı, mirasçıya geçmeyen ve devredilemeyen bir irtifak hakkıdır. Ancak bu özellikleri barındırıyor olması, hak sahibince bizzat kullanılmasını zorunlu kılmamaktadır. İntifa hakkı sahibi, kendisine tanınmış olan intifa hakkının kullanımını başkasına devredebilmektedir (MK. m.806). Ancak intifa hakkının şahsa sıkı sıkıya bağlı nitelikte olduğu hallerde devredilmesi mümkün değildir. İntifa hakkının, hangi hallerde şahsa sıkı sıkıya bağlı olarak nitelendirileceği, intifa hakkının içeriği ve taraflar arasındaki ilişkinin incelenmesi ile mümkün olup, takdiridir⁵³. İntifa hakkı sahibi, kullanma⁵⁴ ve yararlanma hakkının tamamını veya bu hakların bir kısmını, borç ilişkisi doğuran bir sözleşme ile üçüncü kişilere devredebilir. İvazlı olarak; satım, hasılat veya kira sözleşmesi ile; ivazsız olarak da bağış veya ödünç (ariyet) sözleşmesi ile yararlanma hakkının devir işlemi gerçekleştirilir. Yararlanma, belirli bir zaman dilimi boyunca olabileceği gibi intifa hakkı süresince de olabilir⁵⁵. İntifa hakkının kullanımının devri yetkisi; intifa hakkının, hak sahibine verdiği “eşyayı yönetme”

⁵¹ Ayrıntılı bilgi için Bkz. Özen, a.g.e., ss.22

⁵² Özen, a.g.e.,ss. 22 vd. Bkz. Özen, a.g.e., 51 ve 52 numaralı dipnotlar.

⁵³ Genel olarak, vasiyet veya kanuni yolla elde edilen intifa hakkı kişiye sıkı sıkıya bağlı nitelikli olarak değerlendirilir. Anne ve babanın çocuk mallarından yararlanması ile mal birliği rejiminde eşlerin birbirlerinin mallarından yararlanması bu kategoride değerlendirilmemektedir. Bkz. Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.820

⁵⁴ İntifa hakkının sağladığı kullanma yetkisi, yararlanma yetkisine tâbi bir yan yetki olmayıp, aslî bir yetkidir. Ürün vermeye elverişli olmayan eşyalar üzerinde kendini gösterir. Bu tip eşyalar üzerinde, intifa hakkı sahibi eşyayı fiilen kullanarak maddi ve manevi hatta estetik yarar elde eder. Örnek: Tablo, heykel vs. gibi sanat eserleri üzerinde kurulan intifa hakkı. Bkz. Akipek/Akıntürk, a.g.e., ss.677

⁵⁵ Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.818-820

yetkisinden kaynaklanan bir alt yetkidir. Devir yetkisi, intifa hakkı kurma sözleşmesinde aksi kararlaştırılmadığı sürece veya durum ve koşullar gereğince intifa hakkının bizzat hak sahibi tarafından kullanılması gerektiği kanaatine varılmadığı durumlar hariç olmak üzere⁵⁶, intifa hakkı sahibince kullanılan bir yetkidir⁵⁷.

İntifa hakkının kullanılmasının devri, sadece intifa hakkı sahibi ile üçüncü kişi arasında borç ilişkisi kurmaktadır. Bu devir sözleşmesi ile intifa hakkı sahibi, söz konusu olan hakkından dolayı elde ettiği yetkilerin kullanılması imkanını başka bir kişiye taahhüt etmiş olup, borç altına girmektedir. İntifa hakkının kullanılmasını devralan kişi, intifa hakkı sahibine karşı ileri sürebileceği bir alacak hakkına sahiptir. Ancak bu durum, intifa hakkı sahibinin, bu hakkı dolayısıyla sahip olduğu münferit haklarını da yine intifa hakkı kullanımının devredildiği kişiye devretmesi hususunda engel teşkil etmemektedir. İntifa hakkının kullanımının devri sözleşmesinin geçerliliği şekle tâbi olmayıp, tapu kütüğüne tescili şart değildir⁵⁸.

5. İntifa Hakkının Çeşitleri

İntifa hakkının konusunu, Medeni Kanunumuzun 794. maddesinde belirtildiği üzere; taşınır veya taşınmaz eşyalar, haklar ve malvarlığı oluşturabilmektedir.

5.1. Taşınır Üzerinde İntifa Hakkı

Roma Hukukunda pek önem taşımayan taşınır-taşınmaz eşya kavramına Medeni Kanunumuzda verilen önem, esas itibariyle Cermen Hukuku kaynaklıdır. Medeni Kanunumuzdaki taşınır ve taşınmaz eşya ayrımı ayni haklar için temel ayrım niteliğindedir⁵⁹. Taşınır ve taşınmaz eşya ayrımı temel olarak eşyanın yerinin değişip değişmemesine, bir yerden bir yere taşınıp taşınamamasına göre yapılmaktadır⁶⁰.

Taşınır eşya, eşyanın özüne zarar vermeksizin yerleri değiştirebilen, yeniden üretilerek miktarı arttırılabilen ayrıca da tüketilerek yok edilebilen mallardır⁶¹. Taşınır

⁵⁶ Ayrıntılı bilgi için Bkz. Özen, a.g.e., ss.295, dipnot 807

⁵⁷ Özen, a.g.e., ss. 295

⁵⁸ Özen, a.g.e., ss. 299-302

⁵⁹ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.10-11

⁶⁰ Akipek/Akıntürk, a.g.e., ss.32; Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.10

⁶¹ Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.667

eşya ile ilgili daha geniş bir tanım vermek gerekirse:” Taşınır eşya (*meuble, Fahrnis*), toprağa bağlı olmayan, kendi kuvvetiyle veya dıştan gelen bir fül veya etkiyle bir yerden başka bir yere içeriğinde ve şeklinde bir noksanlık, bir değişiklik olmadan gidebilen veya götürülebilen maddi mallardır.⁶²”

Medeni Kanunumuz, Dördüncü Kitap, Birinci Kısım, Üçüncü Bölüm ile taşınır mülkiyetini düzenlemiştir. Taşınır mülkiyetinin konusu MK m.762 uyarınca, nitelikleri itibariye taşınabilen maddi şeyler ile edinmeye elverişli olan ve taşınmaz mülkiyetinin kapsamına girmeyen doğal güçlerdir. Söz konusu maddede doğal güçler olarak kastedilen; elektrik enerjisi, atom enerjisi, su enerjisi, ses ve renk dalgaları gibi maddi olmayan şeylerdir. Enerji, yapısı itibariyle, üzerinde doğrudan doğruya hakimiyet kurularak fiili hakimiyet altına alınmaya müsait değildir. Ancak bu enerjiyi nakleden veya onun etkisi ile çalışan cisimler üzerinde mülkiyet ve zilyetlik kurulabilir. Doğal güçleri doğrudan doğruya taşınır eşya olarak kabul etmeyen Medeni Kanun, taşınır eşya hükümlerini kıyasen ve mahiyete uygun düştüğü ölçüde uygulamaktadır. Bu uygulama için de doğal güçlerin edinmeye elverişli olmasını ve taşınmaz mülkiyetinin kapsamına girmemesini şart koşturmuşur⁶³. Nitelikleri itibariyle taşınır eşya olan gemiler, motorlu kara taşıt araçları ve hava araçları ise taşınmazlara benzer özel düzenlemelere tâbi tutulmuş olup, bu araçlar için taşınmazlara benzer özel sicil rejimleri kabul edilmiştir⁶⁴. İcra ve İflâs Kanunu bakımından 2011 yılındaki kanun değişikliğine kadar taşınır sayılan gemiler için ilgili hüküm yürürlükten kaldırılmıştır. Türk Ticaret Kanunu’nda gemiler için taşınmazlara benzer özel düzenlemeler getirilmiş olup, uçaklar için de Türk Sivil Havacılık Kanunun m.50-m.84 arasında taşınmazlara benzer özel sicil rejimlerine dair düzenlemeler mevcuttur⁶⁵.

Medeni Kanun m.762 uyarınca taşınır mülkiyetine tâbi olan her değer intifa hakkına da konu olabilmektedir. Taşınırlar üzerinde kurulabilen tek irtifak hakkı olan intifa hakkı, sahibine kural olarak yalnızca tasarruf yetkisi bahşetmemektedir. MK

⁶² Akipek/Akıntürk, a.g.e., ss.32

⁶³ Turgut Akıntürk, Eşya Hukuku (1.Basım), Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, Eylül 2009, ss.579-581

⁶⁴ Sirmen, a.g.e., ss. 12

⁶⁵ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.10, Bkz.36 numaralı dipnot.

m.819/I uyarınca tüketilebilir nitelikteki taşınırılar için de intifa hakkı kurulabileceği düzenlenmiştir. Tüketilebilir eşya, tahsis (özgülenme) amacına uygun olmak suretiyle maddi anlamda tüketilerek veya elden çıkarılarak yarar sağlayan taşınır eşyalardır. Tüketilebilir eşyadan yararlanmanın, eşyanın öz değerinin yok edilmesi suretiyle gerçekleşmesi, eşyanın üzerinde gerçek anlamda bir intifa hakkı kurulmasını mümkün kılmamaktadır. Çünkü eşyanın öz değerinin tüketilerek yok olması, kuru mülkiyeti malikte ve yararlanma yetkisi intifa hakkı sahibinde kalacak şekilde, gerçek anlamda bir intifa hakkı kurulmasını engellemektedir. Bu nedenle tüketilebilen eşyalar üzerinde kurulan intifaya gerçek olmayan intifa (quasi usus-fructus, intifa benzeri, şibih intifa, düzensiz intifa) adı verilmektedir⁶⁶. Tüketime tâbi eşya üzerinde kurulan gerçek olmayan intifa ile (tarafların mülkiyetin devrine ilişkin iradeleri aranmaksızın), kanun gereği, intifanın kurulması ile tüketime tâbi eşyanın mülkiyeti intifa hakkı sahibi kişiye geçmektedir. Örneğin, malik deposundaki 100.000 TL değerindeki hayvan yemi için intifa hakkı kurabilir. Bu durumda intifa hakkı sahibi, yararlanma ilişkisi sona erdiğinde, malike, yemin o günkü değeri olan 100.000,00 TL'yi ödemekle yükümlü olur. Dolayısıyla intifa hakkı sahibi olan kişi, eşya üzerinde yararlanan sıfatı ile malikin hak ve borçlarına sahip olmaktadır⁶⁷. Mülkiyeti bu şekilde kazanan intifa hakkı sahibi, yararlanma ilişkisi sona erdiğinde tüketime tâbi olan eşyanın o günkü değerini tazmin etmekle yükümlü olur (MK. m.819). Ancak kanundaki “o günkü” değer ifadesinin ne şekilde anlaşılması gerektiği hususu doktrinde tartışmalıdır⁶⁸.

Tüketime tâbi olmayan eşyalar üzerinde de “gerçek olmayan intifa” kurulabilir. MK.m. 89/II uyarınca, aksi kararlaştırılmadığı sürece, değeri biçilerek intifa hakkı sahibine teslim edilen menkul mallar üzerinde, intifa hakkı sahibinin serbestçe tasarrufta bulunma yetkisi mevcuttur. İntifa hakkı sahibi, bu malları fiilen tüketip yok edebilir, mülkiyetini devredebilir ve üzerlerinde rehin hakkı kurabilir. İlgili madde uyarınca, intifa hakkı sahibi tasarrufta bulunduğu tüketime tâbi eşyanın değerini para ile tazmin edecektir. Ancak MK. m. 89/II uyarınca bu şekilde tasarrufta bulunulan eşyanın, hayvan sürüsü, ticari mal, tarımsal araç ve gereç vb. olması halinde, intifa hakkı sahibi aynı cins ve nitelikte eşya vererek de borcunu yerine getirebilir. Gerçek

⁶⁶ Özen, a.g.e. ss.41; Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.857; Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.146; Sirmen, a.g.e., ss. 553

⁶⁷ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.857, Leemann Art. 772, N.7

⁶⁸ “O günkü değer” ifadesi ile ilgili yorum değerlendirmeleri için Bkz.Özen, a.g.e., ss.456-458

olmayan intifa hakkı sahibi malik yerine geçtiği için, hak konusu eşyanın bakımı, korunması, sigorta ettirilmesi hükümleri uygulanamamaktadır. Gerçek olmayan intifa hakkı sahibi, değeri biçilerek kendisine teslim edilen mallar üzerinde tasarruf yetkisine sahip olduğu halde, malik, söz konusu malların mülkiyetini, ilgili mallar üçüncü kişilere devredilinceye kadar elinde tutmaktadır⁶⁹.

Taşınır eşyada sınırlı ayni hak kurma olanağı sınırlıdır. Taşınır eşyada intifa hakkı genel olarak makine veya taşıt benzeri teknik araçlar üzerinde kurulmaktadır. Finansal Kiralama Kanunu ile düzenlenen “leasing sözleşmesi” ile bu ihtiyaç karşılanmıştır. Diğer yandan yakın geçmişte yasal intifa hakkının kaldırılması ile malvarlığında söz konusu olabilecek taşınır intifanın uygulamada pek önemi kalmamış bulunmaktadır. Taşınır niteliğindeki kıymetli evrak üzerindeki intifa hakkı ise daha çok Ticaret Hukuku alanı içinde değerlendirilmektedir⁷⁰.

5.2. Taşınmazlar Üzerinde İntifa Hakkı

İntifa hakkının taşınmazlar üzerinde kurulması, kural olarak, mülkiyet hakkının hükümlerine tabi tutulmuştur⁷¹. Medeni Kanunumuz 704. maddesi uyarınca taşınmaz mülkiyetinin konusunu oluşturan; arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler, intifa hakkına da konu olabilmektedirler.

Taşınmazlar üzerinde kurulan intifa hakkında da nesnenin özüne zarara vermeden (salva rerum substantia) ondan yararlanma ilkesi geçerlidir⁷². Taşınmazlar üzerinde kurulan intifa hakkının bir ayni hak olarak varlık kazanması, intifa hakkının tapu kütüğüne tescil edilmesiyle gerçekleşir. Ancak MK. m.705 hükmünde sayılan, miras, mahkeme kararı, cebrî icra, işgal, kamulaştırma hâlleri ile kanunda öngörülen diğer hâllerde, intifa hakkı tescilden önce de doğabilmektedir. MK. m. 795/II ile aksine düzenleme olmadığı sürece, intifa hakkının kazanılması ve tescilinde mülkiyete ilişkin hükümlerin uygulanacağı düzenlenmiştir⁷³. Taşınmaz üzerindeki yasal intifa hakkı,

⁶⁹ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.857; Sirmen, a.g.e., ss.534

⁷⁰ Serozan, a.g.e., ss.376

⁷¹ Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.823

⁷² Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.99

⁷³ Akipek/Akıntürk, a.g.e., ss.681

tapu kütüğüne tescil edilmemiş olsa dahi durumu bilenlere karşı ileri sürülebilir; tescil edilmiş ise herkese karşı ileri sürülebilir (MK. m.795/III). Taşınmazlar üzerinde kurulan intifa hakkı, taşınmazların eklentileri ve bütünleyici parçalarını da kapsamaktadır.

Taşınmaz üzerinde intifa hakkı sahibi, intifa hakkının verdiği yararlanma yetkisini olağan ölçüler çerçevesinde kullanmakla mükelleftir. İntifa hakkı sahibi, yararlanma yetkisinin kullanımında aşırıya kaçamayacağı gibi bu yetkisini taşınmazın verimini azaltacak şekilde kullanmaya da haiz değildir. Yararlanma yetkisinin aşılarak kullanılması sonucu elde edilen ürünler malike ait olacaktır (MK.m. 816/II).

Aşırı yararlanma sonucu elde edilen semereleri malik MK.m.807-m.811 gereğince talep edebilmektedir. İntifa hakkı sahibinin nesnenin özüne zarar verme pahasına çıkardığı mütemmim cüz'üler malike ait olacaktır. Örnek olarak, intifa hakkı sahibi meyve bahçesi olarak kullanılan bir taşınmazdaki ağacı sökerse, bu ağacın mülkiyeti taşınmazın malikine ait olacaktır⁷⁴.

İntifa hakkı sahibi taşınmazın tahsis yönünün muhafaza etmek ile de yükümlüdür (MK. m.817/I). Örneğin, otel olarak kullanılan taşınmazın intifa hakkı sahibi tarafından ahır olarak kullanılması, taşınmazın özgülenme yönünün değiştirilememesi ilkesine aykırılık teşkil edecektir. İntifa hakkı sahibi taşınmazın tahsis yönünün değişmesine yol açmasa dahi taşınmazın şeklini değiştirecek önemli tâdilât yapamaz. Örnek olarak, konut olarak kullanılan bir taşınmaz üzerinde intifa hakkı sahibi olan kişi, bu konutu bir otele çeviremez ve bu maksatla evde tâdilât yapamaz. Taşınmazın tahsis yönünün (ekonomik özgülenme) değiştirilememesi ve önemli tadilâtta bulunulamaması, nesnenin maddesel bütünlüğünü korumak amacı güden yasaklardır. İntifa hakkı sahibi, taşınmazın üzerinde söz konusu iki yasağa aykırı olmamak ve malike ilgili plan ve projelerin bildirimini önceden yapmak kaydıyla; taş, kireç, mermer ve turba ocakları vb. açma yetkisine sahiptir (MK. m.817/II)⁷⁵.

⁷⁴ Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.100

⁷⁵ Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.100; Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.825-826

Ormanlar ve madenler üzerinde de intifa hakkı kurulması mümkündür. Devlet ormanları ve özel kişilere ait ormanlar üzerinde, gerçek veya tüzel kişiler lehine kamu yararına aykırı olmamak kaydıyla intifa hakkı kurulması mümkündür. Ancak MK. m. 818/I uyarınca intifa hakkı sahibi özel kanun hükümlerine uygun bir işletme planı çerçevesinde bu ormandan yararlanabilir. Madenler üzerinde intifa hakkı kurulması da ormanlar üzerinde kurulan intifa hakkı hükümlerine tâbidir⁷⁶.

5.3. Alacak ve Haklar Üzerinde İntifa Hakkı

Medeni Kanunumuz gereği haklar da intifa hakkının konusunu oluşturabilmektedir. Haklar üzerinde intifa hakkı kurulabilmesi için haklar kullanılmaya veya hukukî ürün⁷⁷ vermeye elverişli olmalı ve aynı zamanda devredilebilir nitelikte olmalıdır⁷⁸. Haklar üzerinde kurulan intifa hakkında, hak yine sahibinde kalmaya devam etmekte olup intifa hakkı sahibi sadece hakkı kullanma⁷⁹ veya gelirinden, ürününden yararlanma yetkisine sahip olmaktadır⁸⁰. Hakkın sağladığı yarar, faiz getiren bir alacakta doğrudan doğruya, sigorta gibi bir alacakta dolaylı yolla sağlanabilir⁸¹. Hukuki ürün vermeye veya kullanılmaya elverişli olan ve devri mümkün her türlü malvarlığı hakkı ile şahsi haklar üzerinde, özellikle de alacak hakkı⁸² üzerinde, intifa hakkı kurulabilmektedir⁸³.

Bir hakkın üzerinde intifa hakkı kurulması, müntefiye (intifa hakkı sahibine) bu hakkın devredildiği anlamına gelmemektedir. Hakkın devredilebilir olmasındaki

⁷⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.101-103; Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.826-830

⁷⁷ İntifa konusu eşyadan bir hukuki işlem dolayısıyla elde edilen dönemsel edimler hukuki (medeni) üründür. Örneğin intifa konusu dairenin kiraya verilmesi dolayısıyla elde edilen kira bedeli hukuki üründür.

⁷⁸ Akipek/Akıntürk, a.g.e., ss.682

⁷⁹ Örneğin fikri ve sınai haklar üzerinde kurulan intifa hakkı, intifa hakkı sahibine bu mali hakları kullanma yetkisi vermektedir. Bkz. Akipek/Akıntürk, a.g.e., ss.682

⁸⁰ Akipek/Akıntürk, a.g.e., ss.682

⁸¹ Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.106

⁸² Alacak hakları, sadece alacaklı ve borçlu arasındaki hukukî bağdan kaynaklanan borç ilişkisine dayanarak birbirlerinden bir takım hukukî taleplerde bulunabilme yetkisi sağlayan haklardır. Bu borç ilişkisi kapsamında alacaklı olan kimsenin borçlu olan bir diğer kimseden bir edimi (bir şeyi vermesini, yapmasını veya yapmamasını; bir davranıştan kaçınmasını veya bir duruma katlanmasını) yerine getirmesini isteme yetkisi sağlar. Ayrıntılı bilgi için Bkz. Oğuzman/Barlas, Medeni Hukuk, 17.Bası, Vedat Kitapçılık Basım Yayım A.Ş., İstanbul, Ekim 2011, ss.138; Bkz.Rona Serozan, Medeni Hukuk, Vedat Kitapçılık Basım Yayım A.Ş., İstanbul, Ekim 2011, ss.213-215

⁸³ Akıntürk, a.g.e., ss.682-683

amaç, malikin bazı yetkilerinin müntefiye devredilerek üçüncü şahıslara (borçluya) karşı birlikte hareket edebilmelerini sağlamaktır. Kural olarak kök hak, hak sahibinde kalmaya devam etmekte olup müntefiye intifa hakkının kullanılmasını sağlayacak oranda yetki devri gerçekleşmektedir. İntifa hakkı sahibi, söz konusu hak üzerinde kısıtlı yetkilere sahip olmaktadır ve ancak belirli kurallar nezdinde intifa hakkı sahibi malikle birlikte hareket ederek bu hakkının kullanımını gerçekleştirmektedir⁸⁴.

İntifa hakkını alelâde alacak hakları⁸⁵, gayrimenkul mükellefiyetinden doğan haklar, hisse senetleri üzerindeki haklar, fikrî ve sınaî haklar üzerinde tesis etmek mümkündür. Bu şekilde tesis edilen intifa hakkında alacak yine alacaklıya ait olarak kalmakta iken, intifa hakkı sahibi bu alacağın gelirini toplama yetkisine sahip olmaktadır⁸⁶. Oturma (sükna) hakkı ve intifa hakkının devredilebilir olmaması sebebiyle bu haklar üzerinde intifa hakkının kurulması mümkün değildir⁸⁷.

Medeni Kanun m. 820- m. 822 ile alacak üzerindeki intifa hakkı özel olarak düzenlenmiştir. Alacak üzerinde intifa hakkı kurulurken yararlanma yetkisi devir yolu ile alacaktan ayrılarak intifa hakkı sahibine tahsis edilmektedir. Diğer bir deyişle, alacak hakkı sahibi, alacağın aslı olan kök hakkı elinde bulundurmaya devam ederken, intifa hakkı sahibine kök hakkın yararını devir yolu (TBK m.182-m.183) ile tahsis etmiş olmaktadır. Dolayısıyla müntefinin alacak hakkının semeresi üzerinde aynî hakkı bulunmaktadır. Alacak hakkının kök hakkını oluşturan, ancak maddi bir varlığı olmayan asıl alacak hakkı, malike ait olarak kalmaya devam etmektedir⁸⁸. Maddi bir varlığa sahip olmayan alacak hakkı üzerinde kurulan intifa hakkının ayni hak niteliği taşıyıp taşımadığı doktrinde tartışmalıdır. Çoğunluk görüş, alacak üzerinde kurulan intifa hakkını ayni hak benzeri mutlak bir hak olarak nitelerken, azınlıkta kalan diğer görüş ise söz konusu hakkın tam bir ayni hak olduğunu ileri sürmektedir⁸⁹.

⁸⁴ Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.835-836

⁸⁵ Kullanılmaları ile mevcut halden farklı bir hukukî durumun ortaya çıkmasına sebebiyet vermeyen haklar alelâde haklardır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için Bkz. Oğuzman/Barlas, a.g.e., ss.156-163

⁸⁶ Selâhattin Sulhi Tekinay, Menkul Mülkiyeti ve Sınırlı Ayni Haklar, Fakülteler Matbaası, Filiz Kitabevi, İstanbul,1994, ss.41

⁸⁷ Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.836

⁸⁸ Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.836

⁸⁹ Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.836. Alacak üzerinde kurulan intifa hakkının ayni hak benzeri mutlak bir hak olduğu yönündeki görüşler için Bkz. Köprülü/Kaneti a.g.e., ss.105-106; Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.858-859; Serozan a.g.e. ss.338-339; Sirmen a.g.e., ss.535

Alacak hakkı üzerinde kurulan intifa hakkı, intifa hakkı sahibine bu alacağın faiz, temettü vb. yararlarını (gelirlerini) elde etme yetkisi vermektedir. Bu gelirler intifa hakkı sona ermiş olduktan sonra muaccel olsalar dahi, intifa hakkını kapsayan süreler dahilinde olanlar yine intifa hakkı sahibine ait olmaktadır⁹⁰. MK. m.822 intifa hakkı sahibine, üzerinde intifa hakkına sahip olduğu alacak hakkının özüne (köküne) bütün içeriği ile sahip olabilme imkânı getirmiştir. Bunun için intifa hakkının kurulmasından itibaren üç ay içinde alacağın özü ile temlikinin istenmesi ve alacağın temlik zamanındaki değerini ödeme borcunun yerine getirilmesi ve malik tarafından feragat edilmedikçe intifa hakkı sahibinin bu borç için ayrıca güvence gösterme yükümlülüğü bulunmaktadır (MK. m.822/f.1,2).

Alacak üzerinde intifa hakkı kurulması ile MK. m.805 ve m.820 gereği borçlu, faizleri, asıl alacaklı yerine intifa hakkı sahibine ödeme yükümlülüğü altına girmektedir⁹¹. Üzerinde intifa hakkı kurulmuş banka mevduatına çıkan ikramiyenin kime ait olması gerektiği ile ilgili olarak doktrin ve Yargıtay görüş ayrılığı yaşamıştır⁹². Konu ile ilgili 7.2.1968 tarih ve 18/2 sayılı Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı ile banka mevduatına çıkan ikramiyenin asıl alacaklıya ait olduğu, intifa hakkı sahibinin sadece ana paraya eklenen ikramiyenin gelirinden faydalanabileceği yönünde hüküm kurulmuştur⁹³. Alacağın yönetiminin alacaklı ve intifa hakkı sahibine ait olması nedeniyle (aksinin kararlaştırılması mümkündür), alacak ile ilgili muacceliyet ihbarı, ibra, takas vb. işlemlerde intifa hakkı sahibi ve alacaklı birlikte hareket etmek zorundadırlar (MK. m.820).

Borçlu, yetkisinin olduğu haller hariç olmak üzere, borcundan kurtulmak için ödemeyi alacaklı ve intifa hakkı sahibine beraberce yapmalıdır. Bu şekilde ödemenin mümkün olmadığı hallerde, MK. m.821 gereği hâkimin belirleyeceği yere borcunu tevdi etmek zorundadır. Alacağın tehlikeye düşmesi durumunda taraflardan her biri özenli bir yönetim tarafından alınacak önlemleri almak zorundadır⁹⁴. Alacağın muaccel hale gelmesi için ihbar gerekli ise, alacaklı ve intifa hakkı sahibinin borçluya

⁹⁰ Sirmen a.g.e., ss.535

⁹¹ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.859

⁹² Banka mevduatına çıkan ikramiye hak. Yargıtay ve Doktrinin görüşleri için Bkz. Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.838-839

⁹³ Tekinay, Menkul Mülkiyeti, ss. 42

⁹⁴ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.860

birlikte ihbar etmesi şart olup aynı şekilde borçlunun muacceliyet ihbarını yapmasının gerekli olduğu hallerde de alacaklı ve intifa hakkı sahibinin her ikisine birlikte ihbarda bulunması şarttır. İlk durumda süresi içinde yapılan ayrı ayrı ihbarlardan sonuncusunun borçluya ulaşması ile borç muaccel hale gelirken, ikinci durumda yapılan ihbarın her iki tarafa yapılmaması borcun muaccel hale gelmesine engel olur⁹⁵.

Kıymetli evrak üzerinde de intifa hakkı kurulması mümkündür. Üzerinde intifa hakkı kurulmuş kıymetli evraklar ile ilgili düzenlemeler Türk Ticaret Kanunda (TTK m.647) yapılmıştır. Kıymetli evrak üzerindeki intifa hakkı, hak sahibine şirket genel kuruluna katılma ve oy kullanma hakkı vermektedir. Ancak intifa hakkı sahibi oyunu kullanırken hakkaniyete uygun olarak malikin menfaatlerini gözetmek zorundadır. Sermaye arttırımının söz konusu olduğu durumlarda ortaya çıkabilecek tüm rüçhan hakları malike aittir⁹⁶.

5.4. Malvarlığı Üzerinde İntifa Hakkı

Bir kişinin para ile ölçülebilen değeri olan tüm hak ve borçlarına o kişinin “malvarlığı” (mameleki) adı verilmektedir. Kişiye ait olan bu malvarlığının aktif kısmını haklar oluştururken, pasif kısmını da borçlar oluşturmaktadır⁹⁷. MK.m.794 malvarlığını da intifa hakkının konuları arasında saymaktadır. Kanunda malvarlığının sayılmış olması bir kül teşkil eden malvarlığının bu haliyle intifa hakkına konu olabileceği anlamına gelmemektedir⁹⁸. Hak ve borçların oluşturduğu malvarlığı kavramı, eşya hukuku bağlamında eşya ya da mal tanımlarının dışında kalmaktadır⁹⁹.

Malvarlığı üzerindeki intifa hakkının konusunu oluşturan asıl itibariyle malvarlığının aktifinde bulunan hakların konusu olan maddi ve gayrimaddi mallardır. Dolayısıyla malvarlığının üzerindeki intifa hakkının da aktifinde bulunan hakların konusunu oluşturan şeyler üzerinde teker teker kurulması zorunludur¹⁰⁰.

⁹⁵ Gürsoy/Eren/Cansel, ag.e., ss.840

⁹⁶ Serozan, a.g.e., ss.339; Köprülü/Kaneti, a.g.e.,ss.109-111;Ayrıntılı bilgi için Bkz. Berzek, A.N., “Anonim Ortalıkta Pay Üzerinde İntifa Hakkı Sahibinin Oy Hakkı Ve Oy Hakkına Bağlı Diğer Haklar”, AÜEHFD,C.VI, S. 1-4,2002,ss. 224-227

⁹⁷ Oğuzman/Barlas, a.g.e., ss.137

⁹⁸ Akipek/Akıntürk, a.g.e., ss.683

⁹⁹ Mamelek kavramı hakkında Bkz. Nuşin Ayiter,Mamalek Kavramı Üzerine Bir İnceleme, Sevinç Matbaası, Ankara 1968

¹⁰⁰ Akipek/Akıntürk, a.g.e., ss.683

Aynî haklara hakîm olan belirlilik ilkesi gereği tüm malvarlığı üzerinde bir tek intifa hakkı kurulamaz. Malvarlığını oluşturan unsurların tâbi oldukları kendilerine özgü şekillere uyularak üzerlerinde intifa hakkı kurulabilir¹⁰¹. Bu durumun istisnası olarak intifa sözleşmesi ile tüm malvarlığı üzerinde intifa hakkı kurulmasını gösterebiliriz. Ancak intifa hakkının kurulması için hak sahibine malvarlığındaki çeşitli mal ve alacakların intikal ettirilmesi gerektiğinden (taşınırlarda zilyetliğin devri, taşınmazlarda tescil, haklarda temlik) malvarlığındaki mal ve alacaklar kadar intifa hakkının kurulması zorunluluğu hasıl olacaktır¹⁰².

İntifa hakkı sahibi kural olarak malvarlığının pasifinde yer alan borçlardan sorumlu değildir. Ancak malvarlığının pasifine ait borçlar ödenmedikçe intifa hakkı sahibi malvarlığının aktifinde yer alan malların zilyetliğinin kendisine devrini isteyemez. İntifa hakkına dokunmamak şartıyla, malikin alacaklıları malvarlığında intifa konusu olan değerleri haczedebilirler. İntifa hakkı sahibinin malvarlığının sadece net gelirinden yararlanması esas olduğundan malvarlığına ait borçların sadece faizlerini ödemekle yükümlüdür. Ancak malvarlığına ait borçların ödenmesi malikin sorumluluğundadır. Durum ve şartların uygun olması halinde intifa hakkı sahibi faiz ödeme borcundan kurtarılmasını isteyebilir. Bu hususla ilgili olarak malikten borçların ödenmesini talep etme hakkı olan intifa hakkı sahibi, borçların ödenmesi için intifa hakkı konusunu oluşturan malvarlığına ait değerlerin paraya çevrilmesi gerekliliğine de katlanmak zorunda kalacaktır. Borçların ödenmesinin ardından geriye kalan malvarlığının aktifi üzerinden intifa hakkı devam eder. İntifa hakkının devam ettiği süre boyunca yıllık dönemli vergilerin ödenmesi yükümlülüğü intifa hakkı sahibine aittir¹⁰³.

Ölüme bağlı tasarruf veya bir sözleşme gereği malvarlığı üzerinde intifa hakkı kurma borcu, malik tarafından, lehine intifa hakkı kurulacak kişiye yüklenebilir. Bu borcun ifa edilmesi için de malvarlığını oluşturan değerlerin her biri üzerinde ayrı ayrı intifa hakkı kurulması gereklidir. 3678 Sayılı Kanun'dan önce intikal eden miraslarda

¹⁰¹ Sirmen, a.g.e., ss.535

¹⁰² Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss. 832

¹⁰³ Akipek/Akıntürk, a.g.e., ss.683; Köprülü/Kaneti a.g.e., ss.111-112; Oğuzman/Barlas, a.g.e., ss.860-861; Aynî hakkı kazandıran ayni tasarruf işleminin temelini oluşturan borçlanma işleminden bağımsız ve soyut olması tartışması hakkında Bkz. Serozan, a.g.e., ss.84-85

kanuni intifa hakkı, sahiplerine terekedeki mallar hiçbir işleme tâbi tutulmadan kendiliğinden intikal ederdi. Ancak bu durum tereke alacaklılarının, alacaklarını intifa ile kayıtlı tereke mallarından almasına engel teşkil etmemekteydi (Mülga 743 Sayılı MK.m.540)¹⁰⁴. 3678 Sayılı Kanun ile miras yolu ile intikal eden “kanuni intifa hakkı” kaldırılmıştır. Bu değişiklikten sonra mirasçılar, tereke alacaklılarına karşı, miras paylaşımını gerçekleştirdikleri tarihten itibaren tüm malvarlıklarıyla müteselsilen sorumludurlar (MK. m. 681).

6. İntifa Hakkının Kazanılması

İntifa hakkı, tesisen (olağan) kazanım ve aslen kazanım olmak üzere iki yolla kazanılabilir.

6.1. Tesisen (Olağan) Kazanma

İntifa hakkının tesisen kazanılması, intifa hakkının hukuki işlemle kurulması anlamına gelir. İntifa hakkının konusunu oluşturan şeye göre intifa hakkının kurulması değişiklik gösterir.

İntifa hakkının tesissen (olağan kazanımı), hukukî işlem yoluyla tesis edilmesi ile gerçekleşir. Bu hukukî işlemin borçlandırıcı işlem ve tasarruf işlemi olmak üzere iki aşaması mevcuttur. Diğer bir deyişle, intifa hakkının kurulması için bir iktisap sebebi ile bir tasarruf işlemi gerekmektedir¹⁰⁵. İntifa hakkının kurulmasından önce borç doğuran bir işlem yapılması gerekliliği bu hukukî işlemin borçlandırıcı işlem kısmını oluşturmaktadır. Genel olarak bir sözleşme (intifa sözleşmesi) olan bu borç doğuran işlem, ivazlı ya da ivazsız olabilmektedir. İntifa hakkının kurulması malik tarafından ivazsız olarak belirlenmişse, bağışlama vaadi söz konusu olur ve buna ilişkin hükümler uygulanır (BK. m.285 vd.). İntifa hakkını kurma borcu yükleyen sözleşme ile borçlandırıcı işlem yerine getirilirken, bu sözleşmenin konusunu oluşturan şeylerin cinsine göre devir veya tescil vb. işlemlerin uygulanması, tasarruf işleminin yerine getirilmesini sağlar¹⁰⁶. Malik tek taraflı irade beyanı ile hukukî işlem

¹⁰⁴ Oğuzman/Barlas, a.g.e., ss.860

¹⁰⁵ Nuşin Ayiter, Eşya Hukuku (Kısa Ders Kitabı),2.Baskı, Savaş Yayınevi, Nisan 1983,Ankara,ss.162

¹⁰⁶ Sirmen, a.g.e., ss.536; Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.113

tesis ederek kendi lehine de intifa hakkı kurabilmektedir¹⁰⁷. Uygulamada bu durum, malikin kendi gayrimenkulü üzerinde kendi lehine intifa hakkı tesis etmesi ve kuru (çıplak) mülkiyeti mirasçılara devretmesi ile kendini göstermektedir.

6.1.1. Taşınmazlar Üzerinde Tesisen Kazanma

Taşınmaz üzerinde intifa hakkı kurmak için resmî bir taahhüt işleminin (intifa sözleşmesinin) düzenlenmesi gerekmektedir¹⁰⁸. İntifa hakkının konusu bir taşınmaz olan bu sözleşme resmî şekilde yapılmalıdır (MK. m.795/f.2). Resmi senedin Tapu K. m. 26 uyarınca tapu memuru tarafından düzenlenmesi şarttır. İntifa sözleşmesi ivazlı (alım-satım söz. vb.) veya ivazsız (bağışlama söz.,vasiyetname) olabilir. Taahhüt işlemi, kendisinin ardından yapılacak tasarruf ve tescil işleminin hukukî sebebinin oluşturur. Taahhüt işleminin geçerli olup olmadığını incelemek tapu memurunun sorumluluğundadır. Malikin tescil beyanı da tasarruf işlemini oluşturmakta olup, bu beyanın ardından tapu sicil memurunca tescil işlemi gerçekleştirilir¹⁰⁹. Taşınmaz üzerinde kurulan intifa hakkının tapu kütüğüne tescili (MK. m. 795/f.1) şarttır.

6.1.2. Taşınır Üzerinde Tesisen Kazanma

Konusu taşınır olan intifa hakkı kurma borcu sözleşmesi, kanunda özel bir şekil şartının öngörüldüğü durumlar hariç olmak üzere, şekle bağlı değildir. Malvarlığı üzerinde intifa hakkı kurma borcu yükleyen sözleşmelerin, malvarlığı konusunu oluşturan değerlerin türlerine uygun olan şekil şartlarını sağlamaya elverişli olarak kurulmaları gerekmektedir. Miras sözleşmesi veya vasiyetname gibi bir ölüme bağlı tasarruf ile intifa hakkının kurma borcunu yükleyen sözleşmelerin söz konusu ölüme bağlı tasarrufun ihtiva ettiği şekil şartlarına tâbi olması gerekecektir. Kendi yararına tek taraflı bir işlemle kendi taşınmazı üzerinde intifa hakkı kurmak isteyen taşınmaz malikin resmi bir sözleşme düzenlemesi gerekli olmayıp hakkın tescili için talepte bulunması yeterlidir¹¹⁰.

¹⁰⁷ Konu ile ilgili ayrıntılı bilgi için Bkz. Özen, a.g.e., ss.123-124

¹⁰⁸ Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss. 844

¹⁰⁹ Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss. 844

¹¹⁰ Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss. 113-114

İntifa hakkının doğması için tek başına yeterli olmayan borçlanma işlemi özelliği taşıyan intifa sözleşmesinin aynî sonuç meydana getirebilmesi için intifa hakkının konusunu oluşturan şeye ait tasarruf işleminin de gerçekleştirilmesi gerekir¹¹¹. Taşınır üzerinde intifa hakkının tesislenmesi için ölümle ilgili bir tasarruf ya da akit gibi düzenleyici bir işlem ve zilyetliğin devri gereklidir¹¹². Taşınır için yapılması gereken intifa sözleşmesi şekle tâbi olmayıp ölümle ilgili tasarruf ile kurulmasının söz konusu olması halinde ölümle ilgili tasarruf ile öngörülen şekle uygun olması gerekmektedir. Bunun için de zilyetliğin devri gereklidir¹¹³.

Taşınırlarda intifa hakkının kurulması, taşınır mülkiyetinin kazanılmasına dair hükümlere tâbidir. Taşınırlarda intifa sözleşmesi, tasarruf işleminin nedenini (causa) oluşturmakta olup şekle tâbi değildir. Tasarruf işlemi, malik ile hak sahibinin taşınırın devri hususunda anlaşarak kurduğu aynî sözleşmenin kurulması ile gerçekleştirilmiş olur. Tasarruf işleminin geçerli olması malikin tasarruf yetkisine haiz olup olmamasına ve taşınır mülkiyetinin geçirilmesi hususunda sebebe bağlılık ya da soyutluk ilkelerinden hangisi kapsamında değerlendirme yapıldığına göre değişmektedir¹¹⁴.

Taşınırlar üzerinde geçerli bir kazanma sebebinin olması intifa hakkının kazanımı için gereklidir¹¹⁵. Çünkü bizim sistemimizde ölümle ilgili tasarruf ya da sözleşme ile gerçekleştirilen bir tasarruf ile kurulan intifada mülkiyet nâkil olmaz sadece borç ilişkisi doğar¹¹⁶. Bu temel borç ilişkisinin geçersiz olması halinde bu durumun intifa hakkının doğuşuna etkili olup olmayacağı tartışmalıdır. Taşınırlarda tasarruf işleminin sebebe bağlı olmadığını (hukukî sebepten mücerret, soyutluk ilkesi) savunan düşünceye göre, temel borç ilişkisindeki sakatlıklar, intifa hakkının doğmasına engel olmayacak ve intifa hakkı sebepsiz zenginleşme talebi ile geri istenebilecektir. Taşınırlarda tasarruf işleminin sebebe bağlı olduğunu savunan görüşe göre ise, temel borç ilişkisinin sakatlığı doğrudan taşınır üzerinde kurulmak istenen

¹¹¹ Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss. 113-114

¹¹² Saymen/Elbir, Türk Eşya Hukuku (Aynî Haklar), İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1954, ss.514

¹¹³ Ayrıntılı bilgi için Bkz. Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss. 845; Saymen/Elbir, a.g.e., ss.513-514

¹¹⁴ Taşınırlarda intifa hakkının doğumu için soyutluk ilkesini kabul eden görüş için Bkz. Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.832; Karşıt görüş için Bkz. Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss. 846

¹¹⁵ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.832

¹¹⁶ Saymen/Elbir; a.g.e., ss. 513-514

intifa hakkının doğuşunu engelleyecektir^{117 118}. Sınırlı aynî hak kurulamadığı için de taşınır, malik tarafından sebepsiz zenginleşme davası ile değil, istihkak davası aracılığıyla geri istenecektir¹¹⁹.

6.1.3. Haklar Üzerinde Tesisen Kazanma

Haklar üzerinde intifa hakkının kurulabilmesi için, söz konusu hak üzerinde intifa hakkı kurulacağını net olarak ifade eden ve intifa amacı taşıyan bir devir sözleşmesinin yapılması şarttır. Devir sözleşmesi intifa hakkı ile kayıtlanacak hakkın devrine ilişkin şekil şartına tâbi olacaktır¹²⁰.

Alacak üzerinde intifa hakkının kurulması, yazılı şekle uyularak yapılmalı ve devir (temlik) sözleşmesinde alacak üzerinde intifa hakkının kurulduğu açıkça yazılmalıdır ki, sözleşme hukukî bir sonuç meydana getirebilsin. Kıymetli evrak üzerinde intifa hakkının kurulması için öncelikle kıymetli evrakın zilyetliğinin, lehine intifa hakkı kurulacak kişiye geçirilmesi gerekir. Hamile yazılı senetlerde intifa hakkı kurmak için tek başına senedin teslimi yeterli olup nama yazılı ve emre yazılı senetlerde teslimin yanında yerine getirilmesi gereken başka işlem basamakları mevcuttur. Nama yazılı senetlerde intifa için yazılı devir beyanı gerekli iken emre yazılı senetlerin ciro edilmesi gerekmektedir¹²¹.

Kaim değerler üzerinde, diğer bir deyişle, intifa konusu malvarlığı unsurunun yerine geçen değerler üzerinde de (ödenmiş olan sigorta tazminatı, kamulaştırma bedeli vs.) kanun gereği kendiliğinden intifa hakkı doğabilmektedir¹²².

¹¹⁷ Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.115

¹¹⁸ Taşınırlarda mülkiyetin geçirilmesi ile ilgili sebebe bağlılık ve soyutluk tartışmaları ile ilgili Bkz. Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.741-746

¹¹⁹ Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss. 846; Bkz. dipnot 116/ 13

¹²⁰ Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.115; Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.833; Özen, a.g.e. ss.144

¹²¹ Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.116; Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.833

¹²² Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.833; Ayrıntılı bilgi için Bkz.Özen, a.g.e., ss.129

6.2. Aslen Kazanma

Bir kanun hükmünden kaynaklanan hallerin ortaya çıkması halinde, intifa hakkı aslen kazanılmaktadır.

6.2.1. Kanuni İntifa Hakkının Kazanılması

Kanuni intifa hakkı, tarafların iradesi söz konusu olmaksızın, doğrudan doğruya bir kanun hükmünden kaynaklanan intifa hakkıdır¹²³.

743 sayılı Medeni Kanunun yürürlükte olduğu dönemde (3678 sayılı Kanunun 23.10.1990 tarihinde yürürlüğe girmesinden önce) gerçekleşen miras intikallerinde sağ kalan eşin (eMK m.444) ve dördüncü zümre mirasçılarının (eMK m.442) intifa hakkını seçmesi veya kanunen imkân verilmesi şartıyla intifa hakkını kazanmaları aslen kazanma yolu ile gerçekleşmiştir. Diğer bir deyişle, eMK m.540 uyarınca miras bırakanın tüm hak ve malları üzerinde başka bir işleme gerek duyulmadan doğrudan doğruya kanun gereğince aslen kazanma gerçekleşmekte idi^{124 125}. 3678 sayılı kanunla söz konusu intifa hakları kaldırılmış olup 4721 sayılı Medeni Kanunda söz konusu intifa haklarına yer verilmemiştir.

4721 sayılı Medeni Kanun ile intifa hakkının yasadan kaynaklı olarak doğumunu sağlayan haller; eşya yerine kaim olan tazminat, sigorta ve kamulaştırma bedeli üzerinden intifa hakkının devam etmesi (MK. m.798), hasara uğramış şeyin tamir edilmesi durumunda intifa hakkının yeniden doğması (MK.m.798) ve ödenmiş alacak üzerinde intifa hakkının devam etmesidir (MK.m.821). 4721 sayılı MK. m.240

¹²³ Gürsoy/Eren/Cansel; a.g.e., ss.847

¹²⁴ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.834; Ayrıntılı bilgi için Bkz. Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss. 847-851. İntifa hakkının kurulması için gerekli tasarruf işlemlerinin yapılması intifa hakkı sahibi kanun gereği aslen bu hakkını kazansa da yararlanın korunması için önem arz etmekte idi. Çünkü taşınmazlarda tescil, taşınırlarda zilyetliğin kazanılması ve alacaklarda borçluya haber verilmesi işlemlerinin yapılması, iyiniyetli üçüncü kişilerin taşınır veya taşınmaz mallar üzerinde intifa hakkı yokmuş gibi mülkiyeti kazanmalarının ve yine borçlunun alacaklıya iyi niyetli olarak ödemedede bulunarak borcundan kurtulmasının önüne geçilmesini sağlayacaktır. Bkz. Sirmen, a.g.e., ss.538

¹²⁵ MK. md.795/f.3 hükmünde geçen “yasal intifa” ifadesi ile, aksi hükmü anlamsız kılacağından, 23.10.1990 tarihinde 3678 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önceki miras geçişlerindeki yasa da belirtilen mirasçıların intifa haklarının kastedildiği düşünülmektedir. Bkz. Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.834

ve m.652 uyarınca sağ kalan eşe belirli şartlar altında belirli mallar üzerinde intifa hakkı kurulmasını isteyebilme hakkı tanınmıştır.

6.2.2. İntifa Hakkının Zamanaşımı İle Kazanılması

MK. m.712-m.713 ile taşınmazlarda, MK. m.717 ile de taşınırlarda mülkiyet hakkının zamanaşımı ile kazanılmasını düzenleyen maddeler uyarınca, intifa hakkının zamanaşımı ile kazanılması mümkündür¹²⁶.

MK. m. 795/f.2' de yapılan yollama uyarınca taşınmaz üzerinde intifa hakkının kazanılması olağan ve olağanüstü zamanaşımı ile mümkün olabilmektedir¹²⁷. Taşınmazlarda olağan zamanaşımıyla intifa hakkının kazanılmasında MK. m. 795/f.2 hükmüyle yapılan atıf gereği MK. m.712 hükmü uygulanır. Buna göre, tapuda yolsuz olarak tescil edilen intifa hakkının, intifa hakkı sahibi tarafından söz konusu taşınmazı çekişmesiz, aralıksız, iyiniyetle ve on yıl boyunca zilyetliğinde bulundurması gereklidir. Taşınmazlarda olağanüstü zamanaşımıyla intifa hakkının kazanılmasında MK.m.795/f.2 hükmündeki atıf uyarınca MK. m. 713 hükmü uygulanır. MK.m.713 uyarınca taşınmazın tapuda kayıtlı olmadığı, tapu kaydının maliki göstermediği ya da taşınmazın tapuda maliki görünen kişinin ölmüş ya da gaipliğine karar verilmiş olması hallerinden birinin var olması gereklidir. Bu hallerden birinin varlığı halinde söz konusu taşınmaza, intifa hakkı sahibi sıfatıyla, çekişmesiz, aralıksız ve yirmi yıl boyunca zilyet olunması ile olağanüstü zamanaşımı ile taşınmaz üzerinde intifa hakkı kazanılır.

Taşınırlarda intifa hakkının zamanaşımıyla kazanılmasında, yine MK. m.795/f.2'deki yollama uyarınca MK.m.777 hükmü esas alınmaktadır. Taşınırlarda, beş yıl boyunca, iyiniyetle, çekişmesiz ve aralıksız olarak zilyet olan intifa hakkı sahibi kimse zamanaşımı yoluyla intifa hakkını kazanmış olacaktır¹²⁸.

¹²⁶ Özen, a.g.e., ss.126; İntifa hakkının zamanaşımıyla kazanılması hakkında Bkz. Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.851; Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.118; Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.834

¹²⁷ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.834; Ayrıntılı bilgi için Bkz. Özen, a.g.e., ss.126-128

¹²⁸ Özen, a.g.e., ss.127, Bkz. 313 numaralı dipnot; Taşınırlarda kazandırıcı zamanaşımı ile ilgili görüşler için Bkz. Özen a.g.e., ss.127

6.2.3. İntifa Hakkının Mahkeme Kararı İle Kazanılması

Malik ile lehine intifa hakkı tesis edilecek kişi arasındaki, taşınmaz üzerinde intifa hakkı kurulması borcu doğuran geçerli bir sözleşmenin, borçlu malik tarafından gereğinin yerine getirilmemesi halinde, MK.m.716 (MK. m.795/f.2'deki atfıyla) uyarınca hak sahibi mahkemeye başvurarak, lehine intifa hakkı kurulması kararı verilmesini talep edebilir. Mahkemenin hükmü doğrultusunda hak sahibi intifayı sicil dışı (tapu siciline tescil edilmeden) olarak kazanmış olacaktır¹²⁹. Burada intifa hakkının kurulmasına ilişkin hâkim tarafından verilen hüküm, yenilik doğuran bir karar olduğundan tescil kurucu değil açıklayıcı nitelikte olacaktır¹³⁰. Ancak yine de tescilin yapılması önem arz etmektedir. Çünkü taşınmazı iyiniyetli olarak devralan üçüncü kişi (intifa hakkı sicile yansımadığından) mülkiyeti intifa hakkından arınmış olarak kazanacaktır¹³¹.

Hayatta kalan eşin aile konutu üzerinde intifa hakkı talep etmesi durumunda (MK. m.240/f.1 veya MK. m.652/f.2 hükümleri uyarınca) hâkimin intifa hakkını kazandıran kararının kesinleşmesiyle intifa hakkı kazanılmış olacaktır¹³².

Taşınırlarda, malik, zilyetliği geçirmemek suretiyle intifa hakkının kurulmasına engel olup yaptığı intifa sözleşmesini ihlal ederse, lehine intifa hakkı kurulacak kişi dava yolu ile hakkını elde edebilir. Burada mahkemenin vereceği hüküm bir eda hükmü olduğundan tek başına intifa hakkının kurulmasını sağlayamaz, bunun için infaz edilmesi gerekir. İİK m. 24 uyarınca, borçluya tebliğ edilen icra emri ile intifa konusu taşınır ya borçlu tarafından kendiliğinden teslim edilerek ya da icra dairesi tarafından zorla borçludan alınarak intifa hakkı sahibine teslim edilir. Taşınır teslim edildiği anda intifa hakkı kazanılmış olur¹³³.

Mahkeme kararı ile haklar üzerinde de intifa hakkı kurulabilir. İntifa hakkı kurma vaadinde bulunan kişi, söz konusu hakkı intifa amacı ile devretmek için yapacağı irade beyanını gerçekleştirmekten kaçınırsa, açılacak dava ile davacı lehine

¹²⁹ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.835

¹³⁰ Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.116

¹³¹ Özen, a.g.e., ss.130

¹³² Özen, a.g.e., ss.129

¹³³ Bkz. Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.852, Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.835; Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.117

verilecek mahkeme hükmü kesinleştiği anda intifa hakkı kurulacaktır. Kıymetli evraklar için ise hamile yazılı senedin teslim edilmediği, nama yazılı senedin temlik edilmediği ve emre yazılı senedin cirosunun yapılmadığı haller sebebiyle intifa hakkının kurulamaması halinde dava açılabilir. Ancak, davacını lehine olan mahkeme hükmü, hakkın senede bağlı olması sebebiyle intifa hakkının kurulması için tek başına yeterli değildir, mahkeme hükmü ile İİK m.24 uyarınca senetlerin zilyetliğinin hak sahibine geçirilmesi sağlanır ve teslim sağlandığı anda intifa hakkı kurulmuş olur. Mahkemenin verdiği hüküm, nama yazılı senetlerde temlik işleminin, emre yazılı senetlerde ise ciro işleminin yerine geçmektedir¹³⁴.

7. İntifa Hakkının Sona Erdiren Haller

İntifa hakkının sona erme sebepleri MK. m.796 uyarınca intifa hakkı konusunun yok olması, MK.m.797 uyarınca intifa hakkının süresinin dolması, intifa hakkı sahibi gerçek kişinin ölümü, intifa hakkı sahibi tüzel kişinin süresinden önce dağılması ve MK. m.798 uyarınca intifa konusu eşyanın harap olması veya kamulaştırılması ile sona erer. İntifa hakkının sona erme sebeplerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

7.1. Hakkın Konusunun Yok Olması

İntifa hakkının konusunu oluşturan nesnenin (şeyin) tamamen yok olması ile intifa hakkı sona erer. Burada nesnenin ne şekilde yok olduğunun (beklenmeyen durum, malikin kusuru vs.) önemi yoktur. İntifa hakkı sahibi, malikin kusuru nedeniyle nesnenin yok olması halinde masrafları malike ait olmak kaydıyla nesneyi yenileyebilir. Yenileme ile ifade edilen, yok olan veya tamamen harap olan eşyanın yeniden yararlanmaya elverişli hale getirilmesidir¹³⁵. Malikin kusuru olmaksızın nesne yok olduysa, intifa hakkı sahibi giderleri kendisine ait olmak üzere intifa konusu nesneyi yenileyebilir ve intifa süresinin bitiminde bu giderleri malikten talep edebilir.

¹³⁴ Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.852-853; Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.117-118

¹³⁵ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.828

Nesnenin sadece bir bölümü yok olmuş ise nesnenin kalan bölümü üzerinden intifa hakkı devam eder ¹³⁶.

İntifa hakkı, konusunu oluşturan nesnenin tamamen yok olduğu hallerde malikin nesnenin yok olmasına veya yararlanılamaz şekilde harap olmasına haksız fiili ile sebebiyet veren kişiden aldığı tazminat veya sigorta bedeli üzerinden yasa gereği (ipso iure) kendiliğinden devam eder¹³⁷.

İntifa konusunun bir taşınmaz olduğu durumlarda, bu taşınmazın yok olması suretiyle son bulan intifa hakkı terkin edilmeden sicil dışı olarak son bulmuş olup terkin edilmesi açıklayıcı nitelik taşıyacaktır¹³⁸.

7.2. Sürenin Dolması, Ölüm veya Kişiliğin Sona Ermesi

MK. m.797/f.1 uyarınca belirli bir süre için kurulan intifa hakkı bu sürenin dolması ile birlikte sona erer. Tüzel kişiler lehine kurulan intifa hakkı için bir süre belirlenmemişse, MK. m.797/f.2’de belirtildiği üzere azami süre olan yüz yılın dolması ile intifa hakkı sona erer. Ancak aynı tüzel kişi lehine tekrar yüz yıl süreyle intifa hakkı tesis edilebilir¹³⁹. Yasa koyucu mülkiyetin yüz yıldan fazla bir süre ile intifa hakkı ile kayıtlanmasını uygun görmediğinden tüzel kişi lehine öngörülen sürenin azami süreden fazla kararlaştırıldığı hallerde bu süre yüz yıla indirilir¹⁴⁰. Şirketlerin tür değiştirdiği veya birleştiği durumlarda da intifa hakkı azami süreyi aşmayacak şekilde devam eder¹⁴¹.

Gerçek kişilerde belirli bir süre belirtilmeden kurulan intifa hakkı, kural olarak hayat boyu devam eder. Belirli bir süre ile kurulan intifa hakkı, sürenin dolması ile ya da intifa hakkı sahibinin hakkından feragat etmesi ile, süre belirtilmeden kurulan intifa hakkı ise kişinin ölümü ile son bulmakta olup mirasçılara geçmemektedir. Gerçek kişi hakkında verilecek gaiplik kararı da ölüm ile aynı sonucu doğurmaktadır¹⁴².

¹³⁶ Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.120

¹³⁷ Sirmen, a.g.e., ss.539

¹³⁸ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.836

¹³⁹ Akipek/Akıntürk, a.g.e., ss.693

¹⁴⁰ Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.121

¹⁴¹ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.837

¹⁴² Tekinay, Menkul Mülkiyeti, ss.45

İntifa hakkı sahibi olan tüzel kişilerin, tüzel kişiliğinin son bulması da intifa hakkını sona erdiren sebeplerden biridir. Ancak tüzel kişiliğin kendi iradesine dayanarak tüzel kişiliğine son vermesi ile yasa gereği veya hâkim kararıyla tüzel kişiliğe son verilmesini ayrı ayrı değerlendirmek gerekecektir¹⁴³. Tüzel kişiliğin sona ermesi ile intifa hakkı sona erer. Tüzel kişiliğin tasfiye süreci ile sona erdirilmesi halinde, tasfiyeyi gerçekleştiren yetkililer tarafından intifa hakkı sona erdirilebilir. Ancak tasfiye süreci boyunca, intifa hakkı yetkililerce sona erdirilmediyse, tasfiye süreci tamamlandığı anda sona erer. Tüzel kişiliğin yasada öngörüldüğü hallerde veya yargıç kararı ile son bulunduğu hallerde ise, yasada öngörülen sebebin ortaya çıktığı veya hakim kararının kesinleştiği anda intifa hakkı son bulur¹⁴⁴.

İntifa hakkı sahibi olan tüzel kişinin bir başka tüzel kişiyle birleşmesi veya intifa hakkı sahibi ticari şirketin tür değiştirmesi halinde genel kabul intifa hakkının sona ermeyeceği yönündedir. Ancak söz konusu şirketin yeni bir şirket tarafından devralınması veya yeni bir şirketle birleşmesi durumunda intifa hakkının durumunun nasıl devam edeceği sorunu ortaya çıkmaktadır. İntifa hakkının külli halefiyet yoluyla intikal etmediği aşikâr olsa da doktrindeki hâkim görüş, intifa hakkının yeni kurulan veya devralan ticari şirkete intikal edeceğini kabul etmiştir¹⁴⁵. Doktrinde genel kabul görmüş görüşün aksi yönünde de görüşler mevcuttur¹⁴⁶.

İntifa hakkının ölümle sona ermesi halinde bu hakkın sahibinin taşınmazı ölümünden sonraki bir tarihte son bulacak şekilde kiraya vermiş olması durumunda kuru mülkiyet sahiplerinin bu süreye uyup uymama zorunluluğu hakkında doktrinde tartışmalar mevcuttur. Bu hususta BK. m.310 kıyasen uygulanmaktadır. Uygulamadaki genel kabul, kira kontratının bitim süresine uyulması yönündedir¹⁴⁷.

İntifa hakkına konu olan nesnenin aynen taksimi halinde MK. m.793 uyarınca intifa hakkı taksim edilen nesnenin parçaları üzerinden devam eder. Satış yoluyla taksim olması halinde (şüyuun giderilmesi) mahkemece taşınmazın satılmasına karar

¹⁴³ Özen, a.g.e., ss.150; Tüzel kişiliğin tasfiye süreci ile veya tasfiye süreci yaşanmadan kişiliğinin son bulunduğu hallerde intifa hakkının durumu için Bkz. Özen, a.g.e., ss.150-153

¹⁴⁴ Özen, a.g.e., ss.150

¹⁴⁵ Özen, a.g.e., ss.151

¹⁴⁶ Özen, a.g.e., ss.152, Bkz. 389 numaralı dipnot.

¹⁴⁷ Tekinay, Menkul Mülkiyeti, ss. 45

verilmesi halinde, 04.03.1960 tarihli ve 1/3 sayılı Yargıtay içtihadı birleştirme kararı uyarınca, taşınmaz intifa hakkıyla yüklü olarak alıcı tarafa geçer¹⁴⁸.

7.3. Mahkeme Kararı

Bir taşınmaz üzerindeki intifa hakkının terkin edilmesi borcu yükleyen bir hukuki ilişkinin varlığına rağmen intifa hakkı sahibi terkin talepten kaçınabilir. Böyle bir durumda malik dava yoluna başvurarak intifa hakkının terkin isteminde bulunabilir. Mahkeme kararının kesinleşerek icra edilebilirlik kabiliyeti kazandığı anda sicil dışı olarak (maddi olarak) intifa hakkı sona erer. Ardından yapılacak terkin işlemi açıklayıcı mahiyettedir¹⁴⁹.

Taşınır üzerindeki intifa hakkından vazgeçme borcunun yerine getirilmediği durumlarda, mahkeme hükmünün İİK. m.24 uyarınca icra edilmesi sonucu, taşınırın intifa hakkı sahibinin elinden alınmasıyla intifa hakkı son bulur¹⁵⁰. Bir hak üzerindeki intifa hakkından vazgeçme borcunun ihlal edildiği hallerde ise mahkeme kararı haktan vazgeçme beyanı yerine geçer ve intifa hakkı son bulur¹⁵¹.

MK. m.785 uyarınca, irtifakın çözülmesi hükmünün kişisel irtifaklarda da kıyasen uygulanabileceğini kabul eden yazarlar olması hasebiyle ilgili maddedeki şartların gerçekleşmesi durumunda hâkimden intifa hakkının terkin istenebilecektir¹⁵².

7.4. Vazgeçme ve Terkin

İntifa hakkının, içeriği itibarıyla hak sahibini pek çok yükümlülüğün altına sokması sebebiyle, söz konusu hakkın hukukî işlem ile tesis edildiği hallerde, lehine intifa hakkı kurulacak kişinin rızasının olması gerekmektedir. Bu nedenle hukukî işlem ile lehine intifa hakkı tesis edilecek bir kişinin şekli olarak geçerli bir biçimde ortaya

¹⁴⁸ Tekinay a.g.e., ss. 45; İçtihadı birleştirme kararı Bkz.Tekinay, Menkul Mülkiyeti, ss.45-46 ve Köprülü/Kaneti, a.g.e.ss.125-16 tarafından eleştirilmiştir. Nitekim Gürsoy/Eren/Cansel,a.g.e., ss.854 söz konusu kararı desteklemiştir.

¹⁴⁹ Sirmen, a.g.e., ss.540; Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.836; Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.123

¹⁵⁰ Sirmen, a.g.e., ss.540; Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.123

¹⁵¹ Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.123

¹⁵² Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.837

konmuş rızasının bulunması şarttır¹⁵³. Ancak intifa hakkı sahibi tek taraflı olarak vazgeçmek suretiyle sahip olduğu intifa hakkını sona erdirebilir. MK. m.796 uyarınca vazgeçme amacıyla taşınırın geri verildiği, taşınmazlarda ise terkin talebinde bulunarak hakkın terkininin sağlandığı hallerde intifa hakkı sona erer¹⁵⁴.

İntifanın kendiliğinden sona erdiği haller dışında (ölüm, kişiliğin sona ermesi ve süre) taşınmazlar üzerinde tescille kurulan intifa hakkının sona ermesi MK.m.795/f.2 'de belirtildiği üzere terkin ile olur. Terkini talep yetkisi kendisinde olan intifa hakkı sahibinin yazılı ve geçerli bir terkin talebi ile intifa hakkı sona erdirilir (MK. m.1025). Ancak MK.m.796/f.2'de sayılan sürenin dolması, hak sahibinin ölmesi veya hak sahibinin vazgeçmesi hallerinden birinin gerçekleşmesi durumunda taşınmaz malikine de terkin talebinde bulunma yetkisi tanınmıştır.

Tescil ile doğan intifa hakkı kural olarak terkin ile sona ererken, sicil dışı olarak kazanılan intifa hakkı MK. m.794/f.1 uyarınca sebebin ortadan kalkması ile sona ermektedir¹⁵⁵.

7.5. Kamulaştırma

Taşınmaz üzerindeki intifa hakkı, kamulaştırma işlemlerinin tamamlanması ile sona erer ve taşınmaz malikine ödenen bedel üzerinden devam eder (MK. m.798/f.2)¹⁵⁶. Sonradan kamulaştırmadan dönülmesi halinde taşınmaz tekrar eski malike dönerse, intifa hakkı MK.m.798/f.1 uyarınca aynı taşınmaz üzerinde yeniden kurulmuş olur¹⁵⁷.

7.6. Cebrî İcra

İntifa hakkıyla kayıtlı bir taşınmazın üzerinde intifa hakkından önce gelen bir taşınmaz rehninin mevcut olması halinde, borcun ödenmemesi sebebiyle taşınmazın

¹⁵³ Özen, a.g.e., ss.131

¹⁵⁴ Sirmen, a.g.e., ss.540

¹⁵⁵ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss. 838; Ayrıntılı bilgi için Bkz. Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss. 839; Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.855

¹⁵⁶ Sirmen, a.g.e., ss. 541; Konu ile ilgili Bkz. Yarg. 18.HD., 16.9.1997,6124/7750 (YKD. 1997/10,1590), www.kazancı.com., erişim tarihi:28.02.2018

¹⁵⁷ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir.a.g.e., ss.836

icra yoluyla paraya çevrilmesinin söz konusu olduğu durumlarda, sınırlı aynı haklardaki sıra düzeni gereği, intifa hakkının terkinini istenebilir. Taşınırlarda aynı durumun söz konusu olduğu hallerde İİK.m.24 gereği taşınırın intifa hakkı sahibinin elinden alınmasıyla intifa hakkı sona erer¹⁵⁸.

8. İntifa Hakkının Sona Ermesinin Sonuçları

İntifa hakkının sona ermesi ile aşağıda sıralanan durumlar ortaya çıkmaktadır.

8.1. İntifa Konusunun Geri Verilmesi

İntifa hakkının sona ermesi ile birlikte MK. m.799 uyarınca malike, intifa hakkı konusu malın kendisine geri verilmesini talep etme hakkı doğar. İntifa hakkı sahibi için de hak konusu olan eşyayı aynen geri verme yükümlülüğü doğmuş olur. Burada, talep hakkına sahip olan malik ifadesi ile intifa hakkı sona erdiği zaman söz konusu malın maliki olan kimse kastedilmektedir. Bu talebin muhatabı ise intifa hakkı sona erdiği anda intifa hakkı sahibi olan kimse veya onun yerine zilyet olan mirasçılar veya intifa hakkının kullanılmasını MK.m.806 uyarınca devralmış olan kişidir¹⁵⁹.

Taşınmaz üzerinde kurulu intifa hakkı sona erdiği zaman intifa sahibinin terkin talebinde bulunması gereklidir ¹⁶⁰. İntifa hakkı sahibi terkin talebini tapuda bizzat kendisi gerçekleştirmeyebilir. İntifa hakkı sahibinin terkine muvafakat beyanıyla da terkin işlemi gerçekleştirilebilir. Sicil dışı sona eren intifada malik MK.m.1026 uyarınca kendisi de terkinin sağlayabilir. Taşınmaz üzerinde fiilen tasarruf edebilme imkânının da malike sağlanması gereklidir ¹⁶¹.

Taşınırlarda geri verme borcu, malın dolaysız zilyetliğinin malike geçirilmesi yoluyla, haklar üzerindeki intifada ise hakkın yeniden malike devredilmesi suretiyle yerine getirilir ¹⁶². Buradaki talep hakkı, şahsi borç ilişkisinden kaynaklanan nisbi bir hak olup, mülkiyetten kaynaklanan istihkak talebinden farklıdır. İade borcunun yerine

¹⁵⁸ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir.a.g.e., ss.836

¹⁵⁹ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.840; Özen, a.g.e., ss.195

¹⁶⁰ Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.857

¹⁶¹ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.840

¹⁶² Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.857

getirilmemesi halinde, malik, intifa ilişkisinden doğan kişisel talebine dayanarak geriverme davası ya da mülkiyet hakkından doğan istihkak davası yoluyla malın geri verilmesini talep edebilir. BK. m.125 uyarınca intifa sözleşmesinden kaynaklı şahsi nitelikte geri verme davası on yılda zamanaşımına uğramaktadır¹⁶³.

8.2. İntifa Konusunun Geri Verilmesinde Hak Sahibinin Sorumluluğu

İntifa hakkı sahibi, kural olarak hak konusu eşyayı aldığı zamanki hali ile geri vermekle yükümlüdür¹⁶⁴. Ancak intifa hakkı sahibi eşya üzerinde sahip olduğu yetkilerden dolayı eşyada meydana gelen tükenme, aşınma ve eskimeden sorumlu değildir¹⁶⁵.

MK. m.800/f.1 uyarınca intifa konusu eşyanın yok olmasından veya değerinin azalmasından intifa hakkı sahibi sorumlu olmaktadır. Malik ile intifa hakkı sahibi arasındaki borç ilişkisi yasadan kaynaklandığından, intifa hakkı sahibinin eşyanın uğradığı zararlar dolayısıyla kusurluluğu karine kabul edilmekte olup kusursuzluğunu ispat külfeti intifa hakkı sahibine düşmektedir¹⁶⁶. İntifa hakkı sahibinin, eşyanın yok olması veya değerinin azalmasından sorumlu olması durumunda tazminat yükümlülüğü doğacaktır¹⁶⁷. Eşyanın geri verilmesinden itibaren MK. m.802 uyarınca intifa hakkı sahibinin sorumluluğu bir yıllık zamanaşımına tâbidir¹⁶⁸. İntifa hakkının amacını aşarak eşyanın öz değerine zarar veren kullanma ve tüketme nedeniyle ortaya çıkan zararlardan intifa hakkı sahibi sorumludur. İntifa konusu eşyanın işletilmek ve kiraya verilmek suretiyle devredildiği üçüncü şahısların kusurlu fiilleri sebebiyle meydana gelen zararlardan malike karşı yine intifa hakkı sahibi sorumludur¹⁶⁹. İntifa hakkı sahibinin, MK. m.800/f.2 uyarınca intifa konusu eşyadan aşırı yararlanması sebebiyle tükettiği ve eşyanın özüne zarar veren kullanımların bedelini tazmin etmekle yükümlüdür. Ancak gerçek olmayan intifanın niteliği itibariyle meydana gelen tüketim

¹⁶³ Akipek/Akıntürk, a.g.e., ss.694

¹⁶⁴ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.841; İade yükümünün içeriği hakkında Bkz.Özen, a.g.e., ss.212 vd.

¹⁶⁵ Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.858

¹⁶⁶ Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.127

¹⁶⁷ Özen, a.g.e., ss.217 vd.

¹⁶⁸ Akipek/Akıntürk, a.g.e., ss.694

¹⁶⁹ Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.858

bu sorumluluktan hariçtir. İntifa hakkı sahibi geri verme sırasında intifa hakkına konu olan şeylerin MK. m.819/f.1 uyarınca o günkü değerini ödemekle yükümlüdür¹⁷⁰.

8.3. İntifa Hakkı Sahibinin Masrafları Talep Hakkı

MK. m. 801 uyarınca “İntifa hakkı sahibi, yükümlü olmadığı halde yaptığı giderler, yenilemeler ve eklemeler için hak sona erdiğinde vekâletsiz iş görme hükümleri uyarınca tazminat isteyebilir. Malikin tazminat vermekten kaçınması halinde, intifa hakkı sahibi, yaptığı eklemeleri malı eski haline getirmek kaydıyla söküp alabilir.”

İntifa hakkı sahibinin yapmakla yükümlü olduğu masraflar MK. m.812 ve m.813 ile belirtilmiş olup söz konusu maddeler ile sıralanan masrafları (adi onarım, normal bakım vb.) intifa hakkı sahibi talep edemez. Ancak bu masraflar haricinde intifa hakkı sahibi mecbur olmadığı halde yaptığı masraflar ve eşyada meydana getirdiği yenilikler¹⁷¹ için vekâletsiz iş görme hükümleri uyarınca malikten tazminat talep edebilir. Malik kendi menfaati için yapılmış zorunlu ve faydalı masrafları tazmin etme yükümlülüğü altındadır (TBK. m. 529)¹⁷². Ancak intifa hakkı sahibi kendi müdahalesi olmadan meydana gelen değer artışları için tazminat talep edemez¹⁷³.

İntifa hakkının sona ermesiyle söz konusu masrafları tazmin borcu muaccel hale gelir ve hakkın sona erdiği sırada mala malik olan kişi borçlu sıfatıyla borçtan sorumlu olur. Tazminat talebi malın geri verilme anından itibaren bir yıllık zamanaşımına tâbidir¹⁷⁴.

8.4. İntifa Hakkı Sahibinin Söküp Alma Hakkı

MK. m.802/f.2 uyarınca malikin tazminat vermekten kaçınması halinde malı eski haline getirmek kaydıyla intifa hakkı sahibine yaptığı eklemeleri söküp alma hakkı tanınmıştır. Bunlar, vekâletsiz iş görme hükümlerine göre intifa hakkı sahibince

¹⁷⁰ Sirmen, a.g.e., ss.541

¹⁷¹ Eşyada meydana getirilen yenilemeler hususu hakkında ayrıntılı bilgi için Bkz. Özen a.g.e., ss.239 vd.

¹⁷² Sirmen, a.g.e., ss.542

¹⁷³ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.843; Bkz. 350 numaralı dipnot.

¹⁷⁴ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.842

malikten talep edilemeyecek nitelikli lüks eklemelerdir¹⁷⁵. Bütünleyici parça haline gelmiş eklemelerde intifa hakkı sahibinin söküp alma hakkını kullanabilmesi için malikin bu eklemelerin değerini ödemekten kendi isteğiyle kaçınmış olması zorunludur. Aksi takdirde eklemeler olduğu yerde bırakılacaktır¹⁷⁶. Bütünleyici parça niteliği taşımayan eklemeler için intifa hakkı sahibi malike ödeme fırsatı tanımakla yükümlü değildir.

Söküp alma hakkının kullanılmasından sonra, müntefinin hakkın konusu olan malı eski haline getirme ve malikin uğradığı zararı tazmin etme yükümlülüğü doğacaktır. İntifa hakkı sahibinin söküp alma ve giderleri isteme hakkı MK. m.802 gereği hakkın konusu malın geri verilmesinden itibaren bir yıllık zamanaşımına tâbidir¹⁷⁷.

9. İntifa Hakkında Haklar ve Yükümlülükler

Medeni Kanunumuz, intifa hakkının hükümlerini, intifa hakkı sahibinin hak ve yükümlülükleri ile malikin hak ve yükümlülükleri şeklinde gruplandırarak ayrıntılı biçimde düzenlemiştir.

9.1. İntifa Hakkı Sahibinin Hakları ve Yükümlülükleri

MK. m.811 uyarınca gerek intifa hakkı sahibi gerek malik, intifa hakkına konu olan mallar için defter tutulmasını talep edebilir. Bu talep, intifa hakkının başlangıcında ya da devamı sırasında yapılabilir. Defter tutmak geri verme sırasında çıkabilecek uyuşmazlıkların önlenmesi açısından önem arz etmektedir. Deftere intifa konusu malların niteliklerinin ve durumunun açık bir şekilde yazılması gerekmektedir. Taraflar dilerlerse intifa konusu malların parasal değerlerini defterde belirtebilirler ancak buna zorunlu tutulamazlar. Deftere resmiyet verme yetkisi notere ait olup taraflar bu masrafları müştereken karşılarlar. Taraflardan birinin defter tutmaktan

¹⁷⁵ Sirmen, a.g.e., ss. 542; Eklemeler ifadesi ile ne anlaşılması gerektiği hususunda Bkz. Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.129; Gürsoy/ Eren/Cansel, a.g.e., ss.861; Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.843; İntifa hakkı sahibinin söküp alma hakkı ile ilgili ayrıntılı bilgi için Bkz. Özen, a.g.e., ss.246 vd.

¹⁷⁶ Köprülü/Kaneti, a.ge., ss.129

¹⁷⁷ Sirmen, a.g.e., ss.542

kaçınması halinde diğer taraf mahkemeye başvurarak defterin mahkemece düzenlenmesini talep edebilir¹⁷⁸.

İntifa hakkı, sahibine geniş bir yararlanma yetkisi veren sınırlı bir aynî haktır. İntifa hakkı, sahibinin hak konusu mal üzerinde tasarruf yetkisi olmamakla birlikte tam ve geniş bir yararlanma yetkisi verir¹⁷⁹. MK. m.803 hükmünde intifa hakkı sahibinin hakkın konusu mal üzerinde, malı zilyetliğinde bulundurma, yönetme, kullanma ve ondan yararlanma yetkilerine sahip olduğu sıralanmıştır.

İntifa hakkı sahibi mala zilyet olma yetkisine sahiptir. İntifa hakkının kurulması ile malik dolaylı aslî zilyet, intifa hakkı sahibi de dolaysız fer'î zilyet sıfatını kazanarak MK. m.981 vd. hükümlerden yararlanma imkânına kavuşur¹⁸⁰.

İntifa hakkı sahibinin malı kullanma yetkisi kanunî bazı sınırlamalara tâbidir. İntifa hakkı sahibi, eşyada önemli değişiklikler yapamaz, eşyanın öz değerine zarar verecek şekilde onu kullanamaz, eşyanın ekonomik özgülenme amacını malike zarar verecek şekilde değiştiremez ve eşyayı tahrip veya yok edemez¹⁸¹.

Eşyadan yararlanma yetkisine sahip olan intifa hakkı sahibi, eşyanın bu süre boyunca oluşan tabiî ve medenî semerelerini elde etme yetkisine sahiptir¹⁸². Doğal ürünler ifadesi ile, hak konusu şeyin özgülenme amacına göre, adetlerin o şeyden elde edilmesini uygun gördüğü mahsuller kastedilmektedir (MK m. 685). Asıl şeyin bütünüleyici parçaları olan doğal ürünlerin mülkiyeti, asıl şeyden ayrıldıkları anda intifa hakkı sahibine geçer. MK. m.804 ile intifa süresi içinde olgunlaşmış doğal ürünleri aslından ayırması için intifa hakkı sahibine talep hakkı tanınmıştır¹⁸³. İntifa hakkı

¹⁷⁸ Köprülü/Kaneti, a.ge., ss.132; Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.848

¹⁷⁹ Aybay/Hatemi, a.g.e., ss.258; Tekinay, Menkul Mülkiyeti, ss.46

¹⁸⁰ Mehmet Ayan, Eşya Hukuku III-Sınırlı Aynî Haklar(8.Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara,2017, ss.78

¹⁸¹ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.844; Malik tarafından kilidin değiştirilmesi suretiyle intifa hakkı sahibinin bağımsız bölümden yararlanmasının engellenmesi üzerine intifa hakkı sahibinin malike açtığı dava için Bkz. 14.HD. 22.03.2016, E.2015/17563 K.2016/3474 (YKD., C.42, S.6,2016, ss. 1399-1401)

¹⁸² Aybay/Hatemi, a.g.e., ss.260-261

¹⁸³ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.845; MK.m.685 ve MK. m.804'te bahsi geçen doğal ürünlerin birbirlerinden farkı hakkında Bkz. Özen, a.g.e., ss.266 vd.

sahibi bu talep hakkını iflas masasına ve ürünlere haciz koyan malikin alacaklıları da dahil olmak üzere herkese karşı ileri sürebilir¹⁸⁴.

Eşyadan hukuki bir işlem dolayısıyla elde edilen dönemsel ürünler olan hukukî ürünleri elde etme yetkisi MK. m. 685 uyarınca intifa hakkı sahibine aittir. İntifa hakkının geçerli olduğu süre boyunca elde edilen kira ve faiz gelirleri bu kapsamda olup hukukî ürün sayılmayan ikramiye gibi fazlalıklar malike ait sayılması itibariyle bu kapsamın dışındadır. MK. m. 805 ile hukukî ürünlerin devir işlemine gerek duyulmadan, doğdukları andan itibaren, intifa hakkı sahibince doğrudan doğruya talep edilebileceği düzenlenmiştir¹⁸⁵.

MK. m.803 uyarınca intifa hakkı sahibi, malikin rızasına veya katılmasına ihtiyaç duymaksızın, intifa konusu malı yönetme yetkisine sahiptir. Yönetme yetkisi intifa hakkı sahibi için hem bir hak hem de bir ödevdir. Yönetim yetkisini intifa hakkı sahibi bizzat kendisi kullanabileceği gibi vekâleten üçüncü bir kişiye de kullandırabilir. Ancak alacak üzerindeki intifa hakkında yönetim yetkisi, alacak sahibi ve intifa hakkı sahibi tarafından birlikte kullanılır. MK. m.2 uyarınca intifa hakkı sahibi bu yetkisini kullanırken iyi bir yönetimin gerekli kıldığı esaslara uygun davranmalıdır.

Kişiye bağlı hak niteliğinde olmaması şartıyla, intifa hakkının kullanımı MK. m.806 uyarınca başkasına devredilebilir. Kullanma hakkının satılması veya gelirinin alınması halinde, intifa hakkının İİK. m. 83 ve m.121 uyarınca haczedilmesi mümkündür. MK. m.806/f.2 uyarınca, malik, devralan kişiye karşı intifa hakkı sahibine ileri sürebileceği tüm hakları ileri sürebilir¹⁸⁶.

İntifa hakkı sahibinin hak konusu eşya üzerinde tasarruf yetkisi bulunmamaktadır. Ancak MK. m. 819/f.2 ile bu duruma bir istisna getirilmiştir. Buna göre, intifa hakkı sahibine envanteri çıkarılmış şekilde teslim edilmiş taşınırılar üzerinde aksi kararlaştırılmamış oldukça serbestçe tasarruf etme yetkisi tanınmıştır.

¹⁸⁴ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.845; İntifa konusu malın doğal ürünlerinden yararlanma hakkında ayrıntılı bilgi için Bkz. Köprülü/Kaneti, a.g.e.,134-135; Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.845 vd.

¹⁸⁵ Ayan, a.g.e., ss.81; Saymen/Elbir, a.g.e., ss.483; Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.136; Akipek, a.g.e., ss.89

¹⁸⁶ Aybay/Hatemi, a.g.e., ss. 261

İntifa hakkı sahibi bu tasarruf yetkisini kullanmış ise değerini ödemekle borçlu olur. Bu eşyanın tarım işletme gereçleri, ticari mal vb. olması halinde intifa hakkı sahibi aynı cins, nitelik ve miktardaki eşyayı geri vermekle yükümlüdür. MK. m.822 uyarınca intifa hakkı sahibi kendisine devredilmiş alacak hakkı üzerinde tasarruf yetkisine sahiptir. Bunun dışında intifa hakkı sahibi sadece kıymetli evrak üzerindeki tasarrufları alacaklı ile birlikte yapmak yetkisine sahiptir¹⁸⁷.

İntifa hakkı sahibi hak konusu malı kullanırken özenli bir yönetici¹⁸⁸ gibi hareket etme yükümlülüğü altındadır. Dolayısıyla özenli bir yönetici gibi davranma yükümlülüğü, intifa hakkı sahibini, hak konusu eşyanın olağan bakım ve giderlerinden sorumlu hale getirmiştir¹⁸⁹. Ancak intifa hakkı sahibi olağanüstü onarımlardan kaynaklanan giderlere katlanmak zorunda değildir¹⁹⁰.

İntifa konusu malın muhafaza edilmesi için önemli faaliyet ve tedbir gerektiren hallerde, intifa hakkı sahibi, bunu malike bildirmek ve bu işlerin malik tarafından yapılmasına müsaade etmek zorundadır¹⁹¹. Malik gerekli tedbirleri almaya yetkili olduğu halde yükümlü değildir. Malikin gerekli tedbirleri almaması halinde intifa hakkı sahibinin bu tedbirleri alması sonucunda yaptığı masrafları malikten talep etme hakkı intifa süresi bitiminde mevcut olacaktır¹⁹².

İntifa hakkı sahibinin diğer bir yükümlülüğü, hak konusu mala ait koruma ve işletme giderleri ile vergilerini ödeme yükümlülüğüdür. MK. m. 813 uyarınca intifa hakkı sahibi, intifa süresi boyunca hak konusu malın işletme ve bakım giderlerini ve malın yüklü bulunduğu sermaye borcunun faizleri ile malın vergi ve resimlerini ödemekle yükümlüdür. Diğer bir deyişle yasa gereği, intifa hakkı sahibi eşyadan elde edilen gelir ve yararlardan ödenmesi olağan olan masraf ve vergileri ödemekle

¹⁸⁷ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss. 850; Ayan, a.g.e., ss. 84

¹⁸⁸ Burada özenli kavramı ile “iyi bir aile babası gibi malı kullanmak” kavramına atıf yapılmaktadır. Diğer bir deyişle iyi bir malikin özenli davranış tutumu intifa hakkı sahibinden de beklenmektedir. Konu ile ilgili ayrıntılı bilgi için Bkz. Saymen/Elbir, a.g.e., ss.480

¹⁸⁹ Olağan bakım giderleri yerel adetlere göre belirlenmekte olup hangi giderlerin bu kapsamda değerlendirileceği hususunda Bkz. Köprülü/Kaneti ss.141; Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.873; Farklı görüşler için Bkz. Özen, a.g.e., ss. 312 vd.

¹⁹⁰ Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.141

¹⁹¹ Tekinay, Menkul Mülkiyeti., ss.50

¹⁹² Sirmen, a.g.e., ss.546; Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss. 851, Bkz. 385 numaralı dipnot.

yükümlüdür. Ancak hak konusu malın öz değeri üzerine konulan olağanüstü bir yükten kaynaklı ödemeleri intifa hakkı sahibi ödemekle mükellef değildir¹⁹³.

MK. m.813 gereği intifa hakkı sahibinin karşılamakla yükümlü olduğu giderler; İntifa konusu malın olağan bakım ve işletme giderleri, intifa konusu malın yüklü bulunduğu ve güvencesini oluşturduğu borçların faizleri ile hak konusu eşyadan karşılanması esas alınan vergi ve resimlerdir. İntifa hakkı sahibi, 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu uyarınca bina ve arazi vergisi mükellefidir. Ancak hak konusu malın öz değerine ait olağanüstü bir yük (şerefiye bedeli vb.) malik tarafından ödenecektir. İntifa hakkı sahibi, malikin kendisine ait kişisel borç ve vergilerini ödemekle yükümlü değildir. Malikin, intifa hakkı sahibince ödenmesi gereken vergi veya borcu ödemesi halinde MK. m.813/f.2 uyarınca bu tutarı talep hakkı doğmaktadır¹⁹⁴.

MK. m. 815 uyarınca, mahallî örf ve iyi bir yönetim gereğince intifa hakkı sahibi, hak konusu eşyayı malik lehine yangın ve diğer tehlikelere karşı sigorta ettirmek ve intifa süresi boyunca primlerini ödemekle yükümlüdür. Bu yükümlülüğünü yerine getirmemesi halinde meydana gelecek zararları intifa hakkı sahibi tazmin etmekle yükümlüdür. Malik, söz konusu malı kendisi sigorta ettirir ise intifa hakkı sahibinden ödediği primleri talep edebilir. MK. m.798/f.2 uyarınca intifa konusu malın zarara uğraması neticesinde sigorta tazminatı ödenmesi halinde intifa hakkı tazminat bedeli üzerinden devam eder¹⁹⁵. Eşyanın sigortalanması, intifa hakkı sahibinin yükümlülüğü olduğu halde, intifa hakkı sahibi bu yükümlülüğünü yerine getirmediği için malik tarafından sigorta yapılmış olsa dahi, intifa hakkı sigorta tazminatına yönelik alacak hakkı üzerinden devam eder. Doktrindeki diğer bir görüşe göre, eşyanın sigortalanması iyi bir yönetimin gereği değildir ve bu nedenle intifa hakkı sahibinin eşyayı sigorta ettirme yükümlülüğü yoktur. Buna rağmen malik intifa konusu eşyayı sigorta ettirebilir. Malik tarafından eşya sigortalanmışsa, malikin sigorta alacağı üzerinde, kural olarak, intifa hakkı devam etmez. Ancak sigorta sözleşmesinin malik tarafından yapıldığı bu durumda, primlerin intifa hakkı sahibince ödenmesi halinde, sigorta alacağı üzerinde intifa hakkı devam edecektir¹⁹⁶.

¹⁹³ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss. 851

¹⁹⁴ Sirmen, a.g.e., ss. 546; Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss. 851

¹⁹⁵ Sirmen, a.g.e., ss. 546; Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss. 851

¹⁹⁶ Özen, a.g.e., ss.186 vd.

9.2. Malikin Hakları ve Yükümlülükleri

Malik, intifa konusu mal üzerinde tasarruf yetkisine sahiptir. Malik intifa konusu eşyayı devredebilir¹⁹⁷ veya üzerinde rehin hakkı kurabilir. Malik malın kuru mülkiyetini üçüncü kişilere devredebilir, kuru mülkiyet üzerinde intifa hakkı sahibinden izin almaksızın rehin hakkı tesis edebilir. Ancak malik bu tasarruf yetkisini kullanırken intifa hakkı sahibinin söz konusu hakkını zedelememekle yükümlüdür¹⁹⁸.

Malik, sahip olduğu gözetim (nezaret) yetkisi uyarınca, intifa hakkı sahibinin iyi bir yönetimin gerektirdiği özenin aksi yönünde, eşyanın mahiyetine aykırı ve haksız kullanımına itiraz etme hakkına sahiptir. Malik dilerse eşyanın mahiyetine uygun kullanılmasını mahkeme aracılığıyla talep edebilir ve uygunsuz kullanımın devam etmesi halinde, hak konusu eşyanın yönetiminin müntefiden alınmasını sağlayabilir¹⁹⁹.

MK. m.808/f.1. uyarınca malik, haklarının tehlikede olduğunu ispatlarsa intifa sahibinden güvence isteyebilir. Teminat istenmesi için intifa sahibinin kusurlu olması aranmaksızın objektif bir tehlikenin varlığı yeterlidir. Ancak intifa sahibi kusurlu olmadığını ispat ederse güvence göstermekten kurtulabilir. Gerçek olmayan (şibih) intifa konusu eşyalar veya kıymetli evraka ilişkin intifada tehlikenin ispatlanması gerekmeksizin teminat istenebilir. Teminatın türü önemli değildir. Ancak kıymetli evrakın söz konusu olduğu hallerde MK. m. 808/f.3 uyarınca bunların güvenli bir yere tevdi edilmesi yeterli güvence olarak kabul edilmiştir²⁰⁰.

MK. m. 809 uyarınca, intifa hakkını kendisinde muhafaza etmek koşuluyla malı bağışlayan kimseden teminat istenemez. Ancak intifa hakkı sahibinin kendisine gösterilen uygun süre içinde teminat göstermemesi veya hakkın konusu malı malikin itirazına rağmen halen hukuka aykırı bir şekilde kullanması halinde MK. m. 810 hükümleri uygulanır. Buna göre, sulh hakimince intifa hakkı sahibinin zilyetliği sonlandırılarak hakkın konusu atanan kayyıma tevdi edilir²⁰¹.

¹⁹⁷ Kıymetli evrakta ve alacakta devir işlemi için müntefi ve malik birlikte tasarruf etmek zorundadır.

¹⁹⁸ Tekinay, Menkul Mülkiyeti, ss.51; Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss. 853

¹⁹⁹ Sirmen, a.g.e., ss.547; Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.145; Malikin itiraz hakkı ile ilgili ayrıntılı bilgi için Bkz. Özen, a.g.e.,ss. 384 vd.

²⁰⁰ Ayan, a.g.e., ss.87; Akipek/Akıntürk, a.g.e., ss.691

²⁰¹ Ayan, a.g.e., ss.88; Malikin teminat isteme hakkı ile ilgili ayrıntılı bilgi için Bkz. Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.145-148; 855; Gürsoy/Eren/Cansel, a.g.e., ss.881 vd.

MK. m.811 uyarınca, malik de intifa hakkı sahibi gibi defter tutulmasını talep edebilir. İntifa konusu eşyanın alacak olması durumunda malikin de yönetime katılma yetkisi vardır. Malik hem zilyetliği koruyan (MK.m.982-m.983) hem de mülkiyeti koruyan davalardan (MK.m.683) yararlanabilir²⁰².

Malikin en önemli ve menfi borcu, kanunun kendisine tanıdığı haklar saklı kalmak üzere, intifa hakkı sahibinin hak konusu eşya üzerindeki yetkilerini kullanmasına katlanmak ve bu yetkilerin kullanımını zorlaştıracak davranışlardan kaçınmaktır²⁰³.

Malik, intifa hakkı sahibine kanunen veya sözleşme ile yüklenen tüm giderler dışındaki eşyanın öz değerine ilişkin tüm gider ve yükümlülükleri karşılamakla mükelleftir. Diğer bir deyişle, olağanüstü ve büyük onarımlara ait giderler malike aittir. Malik bu giderleri karşılamak amacıyla intifa hakkı sahibinden faizsiz ödünç talep edebilir. İntifa hakkı sahibi bu talebi kabul etmezse malik MK. m.813/f.3 uyarınca malın bir kısmını veya tamamını paraya çevirebilir. Malik kendi kusuru sonucu yok olan malı MK. m.798 uyarınca tekrar yapmak zorundadır. Ancak malın yok olmasında malikin kusuru yoksa malı tekrar yenilemek zorunda değildir. Böyle bir durumda, harap olmuş eşyayı intifa hakkı sahibinin yenilemesi halinde masraflara intifa hakkı sahibi katlanmak zorundadır²⁰⁴.

Servet türünden vergilerin ödenmesi, eğer bu kamusal yükümlülük dönemsel olarak tekrarlanmayıp bir defada ödenmesi gereken ve intifa konusu eşyanın değer artışının bir karşılığı olan bir kamusal yükümlülük ise, bunun ödenmesi malikin yükümlülüğüdür. Malik bunun için gerekirse intifa konusu malın bir bölümünü paraya çevirebilir²⁰⁵. Alacak üzerindeki intifalarda alacak hakkı sahibinin de yönetime katılması hak sahibi için hem bir yetki hem de bir yükümlülüktür²⁰⁶.

²⁰² Ayan, a.g.e., ss.88

²⁰³ Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.151

²⁰⁴ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss. 853; Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.151; Ayan, a.g.e., ss.89

²⁰⁵ Köprülü/Kaneti, a.g.e., ss.152

²⁰⁶ Ayan, a.g.e., ss.88

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE İNTİFA HAKKININ VERGİLENDİRİLMESİ

İntifa hakkının vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemeler 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nda yer almaktadır.

1. İntifa Hakkının Gelir Vergisi Kanununa Göre Vergilendirilmesi

F.Neumark'a göre gelir vergisi, ileri kapitalizm devrinin bir eseri ve karakteristik bir ifadesi olup ülkemizin de dahil olduğu piyasa ekonomisi düzenindeki ülkelerin en önemli vergilerinden biridir²⁰⁷. Kural olarak gerçek kişilerin vergilendirilmesini hedefleyen gelir vergisinin konusunu gerçek kişilerin geliri oluşturmaktadır. Gelir vergisi, dolaysız ve şahsileştirmeye en müsait vergi tipi olup mükelleflerin gerçek vergi ödeme gücüne ulaşılmasındaki verimliliği sayesinde vergi adaleti ilkesinin sağlanmasına elverişlidir²⁰⁸.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu gelir kavramını açıklamaktan ziyade vergilendirilecek gelirin özelliklerini belirttiği birinci maddesi uyarınca gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safı tutarıdır. GVK. m.2 uyarınca gelirin unsurunu oluşturan kazanç ve iratlar; ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, ücretler, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar olmak üzere yedi kategoride sıralanmıştır²⁰⁹.

²⁰⁷ Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi(11.Baskı), Beta Basım A.Ş., Kırklareli,2000, ss.340

²⁰⁸ Selim Kaneti, Vergi Hukuku(2.Baskı), Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, ss.314; Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi(2.Baskı), Filiz Kitabevi, İstanbul,1994, ss.357; Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (4.Baskı), Filiz Kitabevi, İstanbul,1996, ss.147; Akif Erginay, Kamu Maliyesi (13.Baskı), Savaş Yayınları,Ankara,1990,ss.51;Nadaroğlu,a.g.e.,ss.340;Mutluer/Öner/Kesik, Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi(4.Baskı),İstanbul Bilgi Üniv.Yay.185, İstanbul,2016,ss.236

²⁰⁹ Öner, Türk Vergi Sistemi(8.Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara,2017, ss.38

İntifa hakkı kapsamında elde edilen gelirin niteliği ve vergilendirilmesi hususunda doktrinde, Vergi idaresi ve yargı kararları arasında görüş ayrılıkları mevcuttur. İntifa hakkı kapsamında elde edilen gelir GVK. m.70 uyarınca gayrimenkul sermaye iradı kapsamında değerlendirilmiştir.

GVK. 70. maddeye göre, aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır;

- Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;

- Voli mahalleri ve dalyanlar;

- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilümum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri;

- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;

- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), 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 (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);

- Telif hakları (Bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.);

- Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilümum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

- Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır.

Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında bu bölümdeki hükümler uygulanır (Değişik: 24/12/1980- 2361/49 m.). Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur.

Gelir Vergisi Kanununca ayrıntılı olarak yapılan bu düzenlemede gayrimenkul kirasına kaynak olarak kabul edilen mal ve haklar özel hukuktan farklılık arz etmektedir. Gelir vergisinde gayrimenkul kavramı, gelir (irat) getirme yönüyle ele alınması sebebiyle daha geniş yorumlanmıştır²¹⁰. GVK m.70 ile belirtilen söz konusu mal ve hakları dört grupta kategorize etmek mümkündür. Şöyle ki; gayrimenkuller, gayrimenkul niteliğindeki aynî haklar, bazı menkul mallar ve fikri ve sınaî haklar. Gayrimenkul sermaye iratları bu saydığımız dört kategorideki mal ve hakların kiralanması ile elde edilen iratlardır²¹¹. Bu sayılan mal ve hakların kira gelirlerinin gayrimenkul sermaye iradı sayılabilmesi için ticari veya zirai bir işletmenin bilançosuna, aktifine dahil olmamaları gerekmektedir. Aksi halde bu vasıftaki mal ve haklardan elde edilen irat, ticari veya zirai kazanç niteliğinde olacaktır²¹².

Gayrimenkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratları teorik olarak, servet idaresinden doğan gelirler olarak adlandırılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu, gayrimenkul veya bazı menkul mallar ile hakların kiralanması dolayısıyla elde edilen geliri gayrimenkul sermaye iradı kapsamında değerlendirmiştir. Dolayısıyla “gayrimenkul” teriminin kullanılması ve özel varlığı oluşturan servetin kiralanması dolayısıyla bu gelirin elde edilmesi sebebiyle “sermaye” teriminin burada kullanılması

²¹⁰ Şenyüz/Yüce/Gerçek, Türk Vergi Sistemi(15.Baskı), Ekin Basım Yayın, Bursa,2018, ss.87

²¹¹ Öncel/Kumrulu/Çağan, Vergi Hukuku(25.Baskı), Turhan Kitabevi, Ankara,2016, ss.301

²¹² Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi (4. Baskı), Fakülteler Matbaası, İstanbul,1971, ss.132

yerinde bir kullanım değildir²¹³.GVK. m.70 ile açıkça belirtildiği üzere madde metninde sayılan mal ve hakların intifa hakkı sahibince kiraya verilmesi sonucunda elde edilen gelir, gayrimenkul sermaye iradı kapsamında sayılmıştır. Ancak intifa hakkı tesisi dolayısıyla söz konusu hak veya malın maliki tarafından elde edilen iratların da Vergi idaresi tarafından gayrimenkul sermaye iradı kapsamında kiralama²¹⁴ işlemi olarak değerlendirilmesi uygulamada ihtilaflara yol açmaktadır²¹⁵

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yayınlanan özelgeler²¹⁷ incelendiğinde, intifa hakkı tesisi karşılığında malikin elde ettiği gelirin niteliğini farklı değerlendiren iki görüş olduğu görülecektir. Uygulamada da özellikle taşınmazlar üzerinde tesis edilen intifa hakkının, söz konusu taşınmazlar üzerinde tesisi karşılığında malikin elde ettiği gelirin gayrimenkul sermaye iradı olarak mı yoksa satış işleminden kaynaklı bir gelir olarak mı değerlendirileceği hususu Gelir idaresince tartışmalıdır. Danıştay kararları kısmen Gelir idaresinin aksi yönündedir. Ankara Vergi İdaresi Başkanlığı'nca verilen B.07.01.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-70-6-644 Sayılı 20/10/2010 tarihli özelge ile gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla vergi mükellefi olan bir şahsa ait benzin istasyonu üzerinde bir anonim şirket lehine tesis edilen intifa hakkı karşılığında malike ödenen tutarın GVK. m.70 uyarınca gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerektiği ve üzerinden GVK. m.94/5-a uyarınca intifa hakkı sahibinden bu kapsamda vergi tevkifatı yapılması gerektiği yönünde görüş

²¹³ Şanver, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, İst.İkt. ve Tic.İI Akademisi Nihat Sayar Yay.Yard. Vakfi Yayınevi İşletmesi Nr.227, İstanbul,1972, ss.153

²¹⁴ TBK. uyarınca âdi kira sözleşmesinin tanımı, hukukî niteliği ve unsurları hakkında ayrıntılı bilgi için Bkz. Aral/Ayrancı, Borçlar Hukuku Özel İlişkileri (11.Baskı),Yetkin Yayıncılık,Ankara,2015,ss.253-258

²¹⁵ Gargı S., Cömert S., İntifa Hakkı Tesisinin Gayrimenkul Sermaye İradı Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği, Yaklaşım Dergisi,244,2013, ss.64

²¹⁶ İntifa hakkı tesisini kiralama işlemi olarak değerlendirmesi hasebiyle elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönündeki özelgeler için Bkz. İstanbul Vergi İdaresi Başkanlığı 20.07.2012 tarih ve 2183 sayılı özelge; Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 20.10.2010 tarih ve 644 sayılı özelge. Aksi görüş için Bkz. Danıştay 3.Dava Dairesi 2017/169 numaralı kararı.

²¹⁷ VUK. “Mükelleflerin İzahat Talebi” başlıklı 413. maddesi ile mükelleflere vergi durumları ile ilgili tereddüt ettikleri hususlarda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığından açıklama isteme hakkı tanınmıştır. Vergi İdaresinin bireysel sorulara verdiği cevaplar **mukteza (açıklama, özelge)** adını almakta iken çok sayıdaki mükellefin benzer konudaki sorularına toplu halde verilen cevap ise **sirküler** adını almaktadır. Bkz. Bilici, Vergi Hukuku(36.Baskı), Savaş Yayınevi, Ankara,2015,ss.29

bildirilmiştir²¹⁸ . Bu kararı bir örnekle açıklamak gerekirse, malik A, taşınmazı üzerinde, B lehine 500.000,00 TL karşılığında intifa hakkı tesis ettirmiş olsun. Vergi idaresi, A'nın intifa hakkı tesisi sebebiyle elde ettiği bu geliri, gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirmektedir. Halbuki, GVK. m.70 uyarınca sayılan gayrimenkul sermaye iratları içinde, malikin ivazlı olarak intifa hakkı tesis ettirmesi karşılığında aldığı bedel sayılmamıştır. GVK. m.70 ile, intifa hakkı sahibinin, bu hakkına dayanarak yaptığı kiralamarlar gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılmıştır. Örneğimiz üzerinden açıklarsak, eğer lehine intifa hakkı tesis edilmiş olan B, bu taşınmazı başkasına kiralarsa, B'nin elde ettiği bu gelir, GVK. m.70 uyarınca gayrimenkul sermaye iradı olacaktır. Ancak malik A'nın, taşınmazı üzerinde ivaz karşılığında intifa hakkı tesis ettirmesi sonucu elde ettiği gelirin ne şekilde vergilendirileceği konusunda mevzuatta net bir düzenleme olmaması sebebiyle, intifa hakkı tesisi, kiralama işlemiymiş gibi düşünülüp o şekilde vergilendirilmektedir. Diğer bir deyişle, örneğimizdeki malik A'nın, B lehine intifa hakkı tesis ettirmesi, A'nın B'ye taşınmazını kiralamış olması gibi değerlendirilmekte ve bu işlem karşılığı aldığı bedel gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir. Vergi İdaresinin bu yöndeki görüşünü destekleyen pek çok özelge mevcuttur²¹⁹. Danıştay tarafından verilen bazı kararlarda Vergi idaresinin görüşünü desteklemekte, intifa hakkı tesisi işleminin kiralama olarak değerlendirilmesi gerektiği ve intifa hakkı sahibinin de bu kapsamda GVK. m.94/5-a uyarınca vergi tevkifatına tâbi olması gerektiği yönündedir²²⁰. Diğer bir deyişle, örneğimizde, lehine intifa hakkı tesis edilmiş olan B'nin, intifa hakkı tesisi işlemi kiralama işlemi olarak değerlendirildiğinden, B'nin GVK. m.94 ile sayılan mükelleflerden olması halinde, B'nin ödediği bu bedel üzerinden GVK. m.94/5-a maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapılacaktır.

Gelir idaresi tarafından savunulan ikinci görüş ise taşınmaz üzerinde intifa hakkı tesisi sonucu malikin elde ettiği gelirin satış hükmü kapsamında

²¹⁸ Keser K., GVK Açısından İntifa Hakkı Kapsamında Elde Edilen Gelirin Niteliği ve Vergilendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, 427, 2017, ss.67

²¹⁹ Bkz. B.07.1.GİB.4.06.16.01/2007/GVK-70-29 Sayılı özelge, B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.10-2183 Sayı ve 20/07/2012 tarihli özelge, B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-70-1296/17206 Sayı ve 08.09.2006 tarihli özelge.

²²⁰ Bkz. Danıştay 9. Dairesi 27.01.2004 Tarih ve E.2001/116 K.2004/707 Sayılı Kararı, Danıştay 4.Dairesi 12.06.2008 Tarih ve E.2006/778 K.2008/2304 Sayılı Kararı, Danıştay 4.Dairesi 12.06.2008 Tarih ve E.2007/3348 K.2008/2305 Sayılı Kararı, www.sinerjimevzuat.com.tr, erişim tarihi:28/03/2018

değerlendirilmesi yönündedir. İntifa hakkı tesisinin satış hükmünde olduğunu destekleyen özelge sayısı birinci görüşü destekleyen özelge sayısına göre daha azdır. Mevcut ihtilaflar tezimizin üçüncü bölümünde tartışılacak olup genel kabul itibarıyla intifa hakkı tesisi sonucu elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı kapsamında değerlendirilmesi sebebiyle bu kapsamdaki vergilendirme usul ve tekniğine değinme zarureti hasıl olmuştur.

Gayrimenkul sermaye iratlarında, iradın sağlanması ve devam ettirilmesi için yapılan giderlerin gayrisafı hasılatından indirilmesi sonucu ulaşılan müspet fark matrahı oluşturmakta iken, elde etme (vergiyi doğuran olay) GVK. m.72 uyarınca tahsil esasına bağlanmıştır. Tahsil, nakdi veya aynî olarak elde edilen değerlerce gerçekleştirilebilir. Geçmiş yıllara ait olan kira bedelleri tahsil edildikleri yılın geliri sayılırken gelecek yıllara ait olup peşin olarak tahsil edilen kira bedelleri ise ilgili bulundukları yılın hasılatı sayılır. GVK. m.73 uyarınca kiraya verilen mal ve hakların “asgari kira” ölçüsü emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli de bu mal ve hakların kirası sayılmaktadır. Gayrimenkul sermaye iradında, safi iradın hesaplanmasında hasılatından indirilecek giderler GVK. m.74 ile sayılmıştır. Bu giderlerin hesaplanmasında gerçek gider usulüne mi yoksa götürü usule mi tâbi olacakları mükelleflerin seçimine bırakılmıştır. Ancak, hakların kiraya verilmesinde götürü gider usulünü seçme hakkı mükelleflere tanınmamıştır²²¹.

Gayrimenkul sermaye iradı elde edenler, dar yükümlüler de dahil, kural olarak, beyan usulüne göre ve yıllık beyanname ile vergilendirilirler. Matrahın gerçek ya da götürü olarak belirleniyor olması yıllık beyanname verme usulünü etkilemez. Ancak GVK. m.86/1-a uyarınca istisna sınırları içinde kalan iratlar için beyanname verilmez²²². 27.12.1980 tarih ve 2361 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişiklikle gayrimenkul sermaye iratlarında, sınırlı bir şekilde de olsa, kaynaktan kesme (stopaj) usulü kabul edilmiştir. Şöyle ki, kamu idare ve müessesleri, iktisadi kamu müessesleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, dernekler, vakıflar, dernek ve

²²¹ Şenyüz/Yüce/Gerçek, a.g.e., ss.92; Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e., ss.302; Oktar, Türk Vergi Sistemi, Türkmen Kitabevi, İstanbul,2016, ss.63

²²² Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e., ss.307

vakıfların iktisadi işletmeleri, menkul kıymetler yatırım fonu, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabına göre tespit eden çiftçiler GVK. m.70 uyarınca sayılan mal ve hakların kiralanması karşılığında nakdi veya ayni olarak kira ödemesi yapan kişi, kurum ve kuruluşlar ödeme yaptıkları sırada %20 stopaj uygulamak zorundadırlar.12.08.1991 tarih ve 91/2074 sayılı Kararname ile bu oran 01.01.1992 tarihinden itibaren %25 oranında belirlenmiştir. Bu kesinti gayrisafi irat tutarı üzerinden yapılmaktadır. Vergi tevkifatını yapanlar, kesinti miktarı kayıtlarında gözükecek şekilde ertesi ayın 20. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine muhtasar beyanname ile birlikte vergiyi ödeyebileceği gibi vergi dairesine dilekçe ile başvurarak üç ayda bir beyanda bulunmak suretiyle vergilerini ödeyebilmektedirler.

1.1. Taşınmazlar Üzerinde Tesis Edilen İntifa Hakkı Karşılığında Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi

MK. m.794 uyarınca taşınırlar, taşınmazlar, haklar veya bir malvarlığı üzerinde kurulabileceği ifade edilmiş olan intifa hakkının uygulamada daha çok taşınmazlar üzerinde tesis edilmesi üzerine vergilendirme açısından da taşınmazlar üzerinde kurulan intifa hakkı kapsamındaki ihtilaflara daha çok rastlanmaktadır. İlerleyen başlıklarda inceleneceği üzere taşınmazın sahibinin gerçek kişi olması, tüzel kişi olması veya devlet tüzel kişiliği olması vergilendirme açısından da farklılıklara sebep olmaktadır.

1.1.1.Gerçek Kişilere Ait Taşınmazlar Üzerinde Tesis Edilen İntifa Hakkı Karşılığında Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi

Taşınmaz üzerinde gerçekleştirilen intifa hakkı tesisi karşılığı malikin elde ettiği gelirin, gayrimenkul sermaye iradı mı yoksa satış işlemi karşılığında elde edilen bir gelir mi olduğu hususundaki tartışmaların tezahürü, geliri elde eden malikin gerçek kişi olması ve taşınmazın ticari bir işletmeye dahil olmaması durumunda, gelirin hangi döneme ait olarak vergilendirileceği konusunda kendini göstermektedir.

1.1.1.1. İntifa Hakkı Tesisinin Kiralama İşlemi Olarak Değerlendirilmesi Halinde Vergilendirme

İntifa hakkı tesisinin kiralama işlemi olarak değerlendirilmesi görüşüne göre, geliri elde edenin gerçek kişi olması ve taşınmazın ticari bir işletmeye dahil olmaması halinde, elde edilen gelir GVK. m.72 uyarınca vergilendirilecektir. GVK m.72/f.1:” Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılat, 70. maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır.” denmektedir. Söz konusu madde ile gayrimenkul sermaye iratlarının elde edilmesinde tahsil esasının²²³ benimsendiği görülmektedir. Tahsil esasının benimsenmesi sebebiyle cari yıla ve geçmiş yıllara ait olan kira bedelleri tahsil edildiği yılın geliri sayılacaktır. Ancak söz konusu maddede gelecek yıllara ait olan kira bedellerinin peşin olarak tahsil edilmiş olması durumunda ilgili yılın hasılatı sayılıp sayılmayacağı hususunda bir düzenleme mevcut değildir. Örneğin malik A’nın taşınmazı üzerinde 100.000,00 TL karşılığında, B lehine, 10 yıl süreyle intifa hakkı tesis ettirdiğini varsayalım. A’ya bu bedelin tamamı intifa hakkının tesis edildiği yıl peşin olarak ödenmiş olsun. Ancak gelecek yıllara ait olan kira bedellerinin peşin olarak tahsil edilmesi durumunda ilgili yılın hasılatı sayılıp sayılmayacağı konusunda bir düzenleme olmaması sebebiyle, A peşin olarak tahsil ettiği bu geliri intifa hakkı süresine bölerek, her yıl için ayrı ayrı beyan edecektir. Bu nedenle, taşınmazı üzerinde birden fazla yılı kapsayan bir intifa hakkı tesis ettiren gerçek kişi, peşin olarak tahsil ettiği tutarı, intifa hakkı süresine bölerek ilgili bulundukları yılların geliri kabul edilerek GVK’deki genel hükümler uyarınca ilgili yıllarda beyan edecektir. Diğer yandan, söz konusu ödemeyi yapan B’nin GVK.m.94 ile sayılan mükelleflerden olması halinde, B yaptığı bu ödemedan GVK. m.94/f.1-5a uyarınca vergi tevkifatı da yapmak zorundadır²²⁴.

²²³ Vergi sistemimizde, vergi tipine göre gelirin elde edilmesinin tespitinde tahsil ve tahakkuk esası olmak üzere iki esas kabul edilmiştir. Vergiyi doğuran olayın bu esaslardan hangisine göre tespit edileceği vergilendirmeyi, zamanaşımını vb. etkilemesi sebebiyle önem arz etmektedir. Konuyla ilgili ayrıntılı bilgi için Bkz. Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, ss.158; Bulutoğlu, a.g.e., ss.42-43; Erginay, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara,1981, ss.138-139

²²⁴ Pala O., Taşınmaz Üzerinde Gerçekleştirilen İntifa Hakkı Tesisi Karşılığında Elde Edilen Gelirin Niteliği ve Beyanı Gelir İdaresi Başkanlığının Resmi İnternet Sitesinde Yer Alan İki Zıt Özelge, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:365,2012, ss.103

1.1.1.2. İntifa Hakkı Tesisinin Satış İşlemi Olarak Değerlendirilmesi Halinde Vergilendirme

İntifa hakkı tesisinin satış işlemi olarak değerlendirildiği görüşe göre, intifa hakkı tesisi karşılığında gelir elde eden malikin yine gerçek kişi olması ve söz konusu taşınmazın ticari bir işletmeye dahil olmaması halinde, elde edilen kazanç, değer artış kazancı olarak değerlendirilmektedir. Bu görüş, intifa hakkı tesisi ile elde edilen gelirin GVK. m.70 ile açıkça sayılmaması sebebiyle, ivaz karşılığında intifa hakkı tesis edilmesi sonucu elde edilen geliri, satış işleminden kaynaklı değer artış kazancı olarak değerlendirmektedir. Başka bir ifadeyle, intifa hakkı tesisinin kiralama işlemi olarak değerlendirildiği halde elde edilen gelir, gayrimenkul sermaye iradı kapsamında değerlendirilmekte; intifa hakkı tesisinin satış işlemi olarak değerlendirildiği halde elde edilen gelir, değer artış kazancı olarak değerlendirilmektedir.

GVK. Mükerrer m.80/f.6 uyarınca 70. maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) bentlerinde yazılı mal ve hakların iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere) iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde “elden çıkarılması” sonucu doğan kazançların değer artış kazancı²²⁵ olduğu belirtilmektedir. GVK. Mükerrer m.80/f.6 uyarınca “elden çıkarma” deyimini ile söz konusu maddede belirtilen mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devri, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması ifade edilmektedir.

Medeni hukukta, intifa hakkı, gayrimenkul olarak tescil edilebilecek bağımsız ve sürekli haklar arasında sayılmamasına rağmen, Vergi idaresinin intifa hakkı tesisini satış işlemi olarak kabul eden özeldeleri, GVK. m.70/f.1-4 ile belirtilen gayrimenkul olarak tescil edilen haklar kapsamına intifa hakkını da dahil etmiştir. Bu nedenle, gerçek kişinin sahip olduğu taşınmaz üzerinde intifa hakkı tesis ettirmesi sonucu elde ettiği gelirin, GVK. mük.m.80 ile belirlenen istisna kısmını aşan tutarın tamamını, satışı gerçekleştirdiği, diğer bir deyişle intifa hakkını tesis ettirdiği yıl beyan etmesi gerekmektedir ²²⁶. Ancak GVK. Mükerrer m.80/f.6 uyarınca sayılan mal ve hakların

²²⁵ GVK. mük. m.80 ile sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancıdır. Ayrıntılı bilgi için Bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan a.g.e., ss.312-317; Bulutoğlu, a.g.e., ss. 160-173; Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, ss.239-242

²²⁶ Pala O., a.g.m., ss.109

iktisap tarihinden itibaren (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere) beş yıl içinde değil de, beş yılı aşan bir sürede elden çıkarılması halinde elde edilen gelirin ne şekilde vergilendirileceği konusuna mevzuatta açıklık getirilmemiştir.

1.1.2. Tüzel Kişilere Ait Taşınmazlar Üzerinde Tesis Edilen İntifa Hakkı Karşılığında Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi

Taşınmaz üzerinde intifa hakkı tesisi sebebiyle elde edilen gelirin, bir şahıs şirketi, bir kurum veya söz konusu taşınmazı ticari bir işletmenin envanterine dahil olan gerçek kişi tarafından elde edilmesi halinde GVK. m.37 uyarınca, bu gelir ticari kazanç olarak değerlendirilecektir. Böyle bir hak tesisi işlemi ticari faaliyet neticesinde ortaya çıkan bir hasılat olacağından ticari faaliyet içinde vergilendirilmektedir²²⁷.

GVK. m.37 uyarınca her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak nitelendirilmekte olup ilgili maddenin devamında kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık payından aldıkları payların şahsi ticari kazanç hükmünde olduğu belirtilmiştir. Şahıs şirketlerinin intifa hakkı tesisi karşılığında elde ettikleri gelir, ticari kazancın elde edilmesine ilişkin hükümlere tâbidir. 5520 Sayılı KVK. m.6 uyarınca, Kurumlar vergisi mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisinin hesaplanacağı ve söz konusu safi kurum kazancının ise GVK.'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uyarınca tespit edileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla kurumların intifa hakkı tesisi karşılığında elde ettiği gelir de ticari kazancın elde edilmesindeki hükümlere tâbidir²²⁸.

İntifa hakkı tesis edilmesi karşılığında elde edilen gelirin, ticari kazanç kapsamında olduğu hallerde vergilendirilmesi hususunda da intifa hakkı tesisi işleminin kiralama ya da satış işlemi olarak değerlendirilmesine göre farklı uygulamalar yapılması söz konusudur.

²²⁷ Alp M.A., Gerçek Kişilerin Sahip Olduğu Taşınmazlar Üzerinde İntifa Hakkı Tesisinin Gelir Vergisi Açısından Durumu, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:282,2012, ss.187

²²⁸ Pala O., a.g.m., ss.110

1.1.2.1. İntifa Hakkı Tesisinin Kiralama İşlemi Olarak Değerlendirilmesi Halinde Vergilendirme

İntifa hakkı tesisinin kiralama olarak değerlendirildiği durumda, ticari kazancın elde edilmesinde geçerli olan tahakkuk esası ve vergilendirmede dönemsellik ilkesi çerçevesinde kazancın hangi dönemde beyan edileceği belirlenecektir. Ticari kazancın elde edilmesinin tespitinde tahakkuk esası geçerlidir²²⁹. Tahakkuk esası, hukuken söz konusu gelire alacaklı olmayı ifade etmekte olup bu gelirin kullanılabilmesi için zamana ihtiyaç duyulmasını ifade etmektedir²³⁰. Ticari kazancın tespitinde dönemsellik ilkesi gereği, işletmenin sürekliliği uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünerek hasılat, gelir ve kârların yine aynı döneme ait gider ve zararlar ile karşılaştırılması ile her dönemin faaliyet sonuçları hesaplanır. VUK. m.287:” Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri²³¹ üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.” demektedir. Bu nedenle intifa hakkı tesisinin kiralama olarak değerlendirildiği hallerde elde edilen ticari kazancın dönemsellik ilkesi gereği intifa hakkını bünyesinde bulundurduğu süreye bölünerek ilgili yıllarda beyan edilmesi gerektiği belirtilmektedir²³².

1.1.2.2. İntifa Hakkı Tesisinin Satış İşlemi Olarak Değerlendirilmesi Halinde Vergilendirme

İntifa hakkı tesisinin satış işlemi hükmünde değerlendirildiği hallerde elde edilen ticari kazanç GVK.’nın ticari kazançla ilişkin hükümleri uygulanmak suretiyle ve elde edilen kazancın satış işlemi kaynaklı olarak varsayılması sebebiyle tümü o yılın kazancı sayılarak şahıs şirketleri için GVK.’nın, kurumlar için de KVK.’nın genel hükümleri çerçevesinde beyan edilip vergilendirilmektedir²³³.

²²⁹ Pala O., a.g.m., ss.110

²³⁰ Kızılot/Taş, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi(5.Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara,2013, ss.186-187

²³¹ Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri “mukayyet değer” olarak adlandırılmaktadır. Örnek olarak, karşılıklar, ilk tesis vs. giderleri mukayyet değer ile değerlendirilmektedir. Bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e., ss.267

²³² Pala O., a.g.m., ss.110; Konu ile ilgili Bkz. Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı 22.08.2011 tarih B.07.01.GİB.4.48.15.01-GVK-33-82 Sayılı “Peşin Olarak Tahsil Edilen İntifa Bedelinin Beyanı” konulu özelge; Gelir İdaresi Başkanlığı 24.08.2006 tarih B.07.1.GİB.0.03.41/4131 Sayılı özelge.

²³³ Pala O., a.g.m., ss.111; Konu ile ilgili Bkz. Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı “Peşin alınan 5 yıllık intifa hakkı bedelinin vergilendirilmesi” konulu özelge.

1.2. Taşınırılar Üzerinde Tesis Edilen İntifa Hakkı Karşılığında Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi

GVK. m.70/f.1-8. bendi uyarınca motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iradlar, gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılmıştır. Çalışmamızın birinci bölümünde değinildiği üzere, taşınır eşya üzerinde intifa hakkı kurma olanağı sınırlıdır. Taşınır eşyada intifa hakkı genel olarak makine veya taşıt benzeri teknik araçlar üzerinde kurulmaktadır. Ancak Finansal Kiralama Kanunu ile düzenlenen “leasing sözleşmesi” ile bu ihtiyaç karşılanmış olduğundan taşınırılar üzerinde intifa hakkı tesis edilmesine günümüzde pek rastlanmamaktadır. Bu nedenle, taşınırılar üzerinde intifa hakkı tesis edilmesi sebebiyle elde edilen gelirin vergilendirilmesi hususunda vergi mevzuatında örneğe rastlanmamaktadır. Taşınır eşyalar üzerinde leasing sözleşmeleri kapsamında kiralama yapılması ve bu işlemlere göre vergilendirilmesine uygulamada daha sık rastlanmaktadır.

2. İntifa Hakkının Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa Göre Vergilendirilmesi

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu m.1 uyarınca Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu ve aynı Kanunun m.2/b bendi ile “mal” tabirinin, mülkiyete konu olabilen menkul ve gayrimenkul şeyler ile mameleke girebilen diğer bütün hakları ve alacakları ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

İktisadi değere sahip olan intifa hakkı da VİVK. m.2. uyarınca tanımlanan mal kapsamına girmektedir. Bu nedenle, Veraset ve İntikal Vergisinde intifa hakkı, bir kişiden diğer bir kişiye intikal edebiliyormuş gibi yorumlanmakta ve vergiye tâbi tutulmaktadır. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu uyarınca yapılan vergilemede, intifa hakkının şahsa bağlı bir hak olması sebebiyle mirasçılara intikal etmemesi vergilendirmeyi etkilememektedir. Esasen bu yorum intifa hakkının medeni hukuktaki tanımının hatalı kullanılmasından kaynaklanmaktadır. İntifa hakkının, intifa hakkı

sahibinin ölümü ya da diğer sona erme sebeplerinden biri yoluyla sona ermesi halinde, intifa hakkı hiç kimseye intikal etmemekte, sona ererek yok olmaktadır. İntifa hakkı sona erdiğinde, intifa hakkı ortadan kalkmakta ve üzerindeki intifa hakkının sınırlamasından kurtulan mülkiyet hakkı, kuru mülkiyet sahibi lehine tekrar genişleyerek geri gelmektedir. Mülkiyet hakkının, üzerindeki intifa hakkının kısıtlamasından kurtulunca tekrar genişleyerek otomatik olarak geri gelmesi, mülkiyet hakkının esnekliği ilkesine dayanmaktadır. Dolayısıyla kuru mülkiyet sahibi otomatik olarak tam mülkiyet sahibi haline dönüşmektedir. Ancak veraset ve intikal vergisi kanunu ve VUK. m. 296'da kullanılan ibareler, kuru mülkiyetin tam mülkiyete dönüşmesi halini, intifa hakkının kuru mülkiyete intikal etmesi olarak yorumlamakta ve bu şekilde de ifade etmektedir. Çünkü kanunun koyucu, intifa hakkının miras ya da devir yoluyla, intifa hakkı sahibinin mirasçılara geçmediğini bilmektedir. Ancak iktisadi değeri olan intifa hakkını veraset ve intikal vergisi açısından vergilendirmek ve bu vergi değerini hesaplayabilmek için, intifa hakkı sona erdiğinde kuru mülkiyet sahibinin otomatik olarak tam mülkiyet sahibi olması ile elde ettiği bu kazanımı, intifa hakkının değeri üzerinden hesaplamaktadır.

İntifa hakkı tek başına iktisadi bir değere sahip olduğu için, intifa hakkının kuru mülkiyet sahibine ivazsız intikali, ivazsız bir kazanım meydana getirecek (kuru mülkiyet sahibini tam mülkiyet sahibi haline dönüştürecek) ve bu durum veraset ve intikal vergisinin konusuna girecektir. İntifa hakkı, iktisadi bir değere sahip olduğu için VVK. m.2 uyarınca sayılan mal kapsamındadır. Kanundaki ifadesiyle, iktisadi değeri olan intifa hakkının, kuru mülkiyet sahibine intikal etmesiyle, kuru mülkiyet sahibinin malvarlığında intifa hakkının değeri kadar ivazsız bir artış meydana gelmektedir. İntifa hakkının ve kuru mülkiyetin değeri de VUK. m.296 uyarınca bu intikallerin gerçekleştiği anda kuru mülkiyet sahibi ve intifa hakkı sahibinin yaşları dikkate alınarak hesaplanmaktadır²³⁴.

Konuyu bir örnek üzerinden açıklamak gerekirse, A maliki olduğu gayrimenkul üzerinde, mirasçısı olmayan B lehine ivazsız olarak intifa hakkı tesis ettirmiş ve söz konusu taşınmazın kuru mülkiyetini de yine mirasçısı olmayan C'ye

²³⁴ Akarslan M., İntifa Hakkı ve Kuru Mülkiyet İntikalinin Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Yönünden Vergilendirilmesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı:222,2011, ss.111

ivazsız olarak devretmiş olsun. İvazsız olarak intifa hakkını iktisap eden B ve ivazsız olarak kuru mülkiyeti iktisap eden C, bu iktisapların gerçekleştiği tarih itibarıyla VUK. m.296 uyarınca yaşları dikkate alınarak hesaplanan veraset ve intikal vergisini ödeyeceklerdir. İntifa hakkı sahibi B'nin, kuru mülkiyet sahibi C'den önce ölmesi ile intifa hakkının sona ermesi halinde, intifa hakkı sona erecek ve bu hak hiçbir şekilde B'nin mirasçılara intikal etmeyecektir. Ancak veraset ve intikal vergisi kanunundaki yorumu uyarınca, sona eren intifa hakkı, kuru mülkiyet sahibine intikal etmekte ve artık kuru mülkiyet sahibi C, intifa hakkı sahibi B'nin ölümü ile intifa hakkının da sahibi olması sebebiyle, kuru mülkiyet ile intifa hakkı birleşerek, C'yi tam mülkiyetin sahibi yapmaktadır. Kuru mülkiyet sahibi C, zaten daha önce ivazsız olarak iktisap ettiği kuru mülkiyete ait veraset ve intikal vergisini ödemişti. C'nin artık intifa hakkının da sahibi olması sebebiyle, bu ivazsız kazanımı dolayısıyla da ortaya çıkan veraset ve intikal vergisini ödemesi gerekecektir. İşte intifa hakkını mal kapsamında tanımlayan VİVK. uyarınca, bu malın (intifa hakkının) iktisadi değerini onu iktisap eden kişinin yaşını (örneğimizde intifa hakkının yeni sahibi olan C'nin yaşı) dikkate alarak hesaplamaktadır. Çünkü Vergi idaresinin görüşü, intifa hakkının medeni kanun uyarınca intifa hakkı sahibine, üzerinde kurulduğu nesne üzerinde tam yararlanma hakkı sağlaması ve intifa hakkı sahibinin yaşı ilerledikçe bu hakkı kullanma süresinin azalması sebebiyle intifa hakkının değerinin de azalacağı yönündedir. Vergi idaresince verilen özgelelerde, intifa hakkının değeri, intifa hakkının yeni sahibi olan kuru mülkiyet sahibinin yaşı dikkate alınarak hesaplanmaktadır²³⁵.

Yukarıdaki örneğimizi şöyle değiştirecek olursak, bu sefer kuru mülkiyet sahibi C, intifa hakkı sahibi B'den önce ölmüş olsun. Kuru mülkiyet sahibi C'nin ölmesi ile C'nin mirasçılara, kuru mülkiyet veraset yoluyla ivazsız olarak intikal edecektir. VİVK. uyarınca veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikal eden mallar veraset ve intikal vergisine tâbi olduğundan, C'nin mirasçıları veraset ve intikal vergisi ödemek zorunda kalacaktır. Ancak VİVK. m.4/f.1-j bendi uyarınca sağlar arasında ivazsız bir tarzda vuku bulan intikaller hariç olmak üzere, kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar

²³⁵ Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, 14.06.2013 tarihli, 97895701-160[1-2012/5-1.4-4176]-855 sayılı, "Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinde intifa hakkı sahibinin mi kuru mülkiyet sahibinin mi yaşının dikkate alınacağı ve verginin hesaplanmasında kullanılacak oran hk." konulu özelge, www.gib.gov.tr, erişim tarihi:02.05.2018

(kuru mülkiyet halinde kaldığı müddetçe) veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmuştur. Bu istisna, kuru mülkiyetin intifa hakkı ile birleşerek tam mülkiyete dönüştüğü anda geçerliliğini kaybedecektir ve veraset ve intikal vergisi tahsil edilebilir hale gelecektir. Dolayısıyla örneğimizde, kuru mülkiyeti veraset yoluyla ivazsız surette kazanan C'nin mirasçıları, intifa hakkı sahibi B'nin sahip olduğu intifa hakkı sona erip de tam mülkiyeti kazanıncaya kadar veraset ve intikal vergisi kendilerinden tahsil edilmeyecektir. Diğer bir deyişle, hesaplanan vergi alacağı, kuru mülkiyet intikalinin vuku bulduğu tarihte doğmakta olup bu alacağa ilişkin vergileme, kuru mülkiyet tam mülkiyete dönüşünceye kadar ertelenmektedir. Ancak vergi alacağı bu şekilde erteleniyor olsa da, C'nin mirasçıları, kendilerine intikal eden malı ilgili yer vergi dairesine beyan edeceklerdir. Gerekli şartları taşıdığı için veraset ve intikal vergisi hesaplanan ancak ertelenen kuru mülkiyete ait veraset ve intikal vergisi, intifa hakkı sahibinin ölümü veya intifa hakkını sona erdiren diğer hallerin meydana gelmesi ile vergiyi doğuran yeni bir olay meydana gelmiş gibi değerlendirilmeyecek, daha önce hesaplanıp ertelenmiş olan veraset ve intikal vergisi tahsil edilebilir hale gelmiş olacaktır.

Konuyla ilgili şöyle bir örnek daha verelim; malik A gayrimenkulü üzerindeki intifa hakkını kendi üzerinde bırakarak, gayrimenkulün kuru mülkiyetini tek çocuğu B' ye ivazsız devretmiş olsun. Malik A kendi lehine tesis ettirdiği intifa hakkı için veraset ve intikal vergisi ödemeyecektir. Çünkü A mülkiyet hakkının sahibi iken artık sınırlı bir ayni hak olan intifa hakkının sahibi olmuştur. VİVK. uyarınca A' ya veraset yoluyla veya başka ivazsız bir şekilde mal intikal etmemiş, aksine A'nın malvarlığında azalma olmuştur. Ancak kuru mülkiyeti ivazsız olarak iktisap eden B, bu ivazsız iktisabı sebebiyle veraset ve intikal vergisi ödeyecektir. VUK. m.296 uyarınca B'nin bu iktisabı gerçekleştirdiği andaki yaşı dikkate alınarak hesaplanacak veraset ve intikal vergisi kendisinden tahsil edilecektir. A'nın ölmesi ile intifa hakkı, kuru mülkiyet sahibi çocuğu B'ye intikal edecek ve artık tam mülkiyet sahibi olan B'nin bu intikal sırasındaki yaşı dikkate alınarak, intifa hakkının değerine tekabül edecek olan tutar, VUK. m.296 uyarınca hesaplanarak kendisinden tahsil edilecektir. Dolayısıyla kuru mülkiyetin ilk baştaki sahibinin, mirasçı ya da mirasçı olmayan herhangi bir kişi olması vergilendirme açısından fark yaratmamaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 14.06.2013 tarihli, 97895701-160[1-2012/5-1.4-4176]-855 sayılı ve "Veraset ve intikal vergisi beyannamesinde intifa hakkı sahibinin mi kuru mülkiyet sahibinin mi yaşının dikkate alınacağı ve verginin hesaplanmasında kullanılacak oran hakkında" konulu özelgesi ile konuya bir örnek daha verelim. Malik A, gayrimenkulü üzerinde kendi lehine intifa hakkı tesis ettirmiş ve tek mirasçısı olan B'ye kuru mülkiyeti devretmiş olsun. A, 27/11/2011 tarihinde 89 yaşında vefat etmiştir. A'nın vefat ettiği bu tarihte, tek mirasçısı olan B, 59 yaşındadır. Veraset ve intikal vergisinde kullanılan ifadesi ile, intifa hakkı B'ye intikal etmiş ve B tam mülkiyetin sahibi olmuştur. İntifa hakkı değerinin tespitinde, intifa hakkının yeni sahibi olan kuru mülkiyet sahibinin yaşı dikkate alınacaktır. Örneğimizde, kendisine intifa hakkı intikal eden 59 yaşındaki B'nin yaşı dikkate alınarak hesaplanacaktır. VUK. m.296 uyarınca, intifa hakkı sahibinin yaşı, intikal tarihinde yirmiye doldurmamış olduğu takdirde gayrimenkulün emsal bedelinin onda yedisi intifa hakkının ve onda üçü çıplak mülkiyet hakkının değeri sayılacaktır. VUK. m. 296/f.2 uyarınca intifa hakkı sahibinin (örneğimizde B'nin) yaşı intikal tarihinde yirmiye aşkın olduğu takdirde yukarıda yazılı bentte yazılı nispet, her tam on yıllık bir devre için çıplak mülkiyet hakkı onda bir arttırılmak ve intifa hakkı onda bir indirilmek suretiyle değer tayin olunur. Gayrimenkulün emsal bedeli 100.000,00 TL olsun. Bu bedelin VUK. m. 296 uyarınca 70.000,00 TL'lik kısmı intifa hakkının, 30.000,00 TL'lik kısmı kuru mülkiyetin değeri sayılacaktır. B'nin yaşı 59 olduğu için VUK. m. 296/f.2 uyarınca her tam on yıllık devre için çıplak mülkiyet hakkı onda bir arttırılacağından emsal bedelin 5/10'u çıplak mülkiyetin, 5/10'u intifa hakkının değeri olacaktır. Dolayısıyla intifa hakkının değeri 50.000,00 TL olacak ve VİVK. m.16'da yazılı oranlar üzerinden vergilendirilecektir.

Sonuç olarak veraset ve intikal vergisinde mirasçılara ancak kuru mülkiyet ivazsız olarak intikal edebilir. Çünkü mülkiyet hakkı, devrolma ve mirasçılara intikal etme özelliğine sahip olan aynı bir haktır. Bu halde VİVK. m.4/f.1-j uyarınca kuru mülkiyeti iktisap eden mirasçılar tam mülkiyet sahibi haline gelene kadar veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmuştur. Konuyla ilgili son bir örnek vermek gerekirse, A maliki olduğu gayrimenkulün kuru mülkiyetini kendi üzerinde bırakarak, aynı gayrimenkul üzerinde mirasçısı olmayan B lehine intifa hakkı tesis ettirmiş olsun. A'nın, B'den önce ölmesi halinde, kuru mülkiyet A'nın mirasçılarına intikal edecektir.

Ancak B'nin hayatta olması sebebiyle intifa hakkı devam edeceğinden, kuru mülkiyeti iktisap eden mirasçılar tam mülkiyeti kazanamayacaktır. Ancak kuru mülkiyeti iktisap eden mirasçılar için veraset ve intikal vergisi hesaplanacak olup, bu bedel, intifa hakkı sona erip de mirasçılar tam mülkiyeti elde edene kadar tahsil edilmeyecektir²³⁶. Aşağıdaki inceleyeceğimiz başlıklardaki durumların meydana gelmesi ile veraset ve intikal vergisinin ne şekilde hesaplanıp tahsil edileceği verilecek örneklerle ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

2.1. Sağlar Arası İvazsız Kuru Mülkiyet İntikalinin Vergilendirilmesi

Sağlar arasında ivazsız bir tarzda vuku bulan intikallerden kuru mülkiyetin devri, suistimale ve vergi kaybına sebep olması nedeniyle 2353 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle “sağlar arasında ivazsız bir tarzda vuku bulan intikaller hariç olmak üzere” ifadesi eklenerek VİVK.m.4/f.1-j maddesince vergi kapsamına alınmıştır. Kuru mülkiyetin veraset yoluyla intikali, veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmuş iken kuru mülkiyetin sağlar arasında karşılıksız bir surette devri veraset ve intikal vergisine tâbidir.

Kuru mülkiyet hakkına sahip olmak, sona erme sebeplerinden biri ile ortadan kalkacak olan intifa hakkı sona erdikten sonra, tam mülkiyete sahip olabilmek için bir basamaktır. Veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde kuru mülkiyet, kişilerin iradesi dışında ve yasa gereği intikal ettiği için bu gibi durumlarda hakkın kötüye kullanılması ve muvazaa yoluna gidilmesi mümkün değildir. Ancak uygulamada daha az vergi ödemek için sağlar arasında kuru mülkiyetin ivazsız devir yoluyla intikal ettirilmesinin önüne geçmek için sağlar arasında gerçekleşen kuru mülkiyetin ivazsız intikali vergi kapsamına alınmıştır. Sağ kalan eşin intifa hakkını seçebilme uygulamasının 4721 sayılı Medeni Kanun ile sona erdirilmesi ile istisna kapsamındaki kuru mülkiyet devirlerine ait işlemler büyük ölçüde azalmıştır. Ancak ölüme bağlı tasarruf ile kuru mülkiyet intikali söz konusu olabilmektedir²³⁷.

²³⁶ Arıca N.M., Çıplak(Kuru) Mülkiyetin Tam Mülkiyete Dönüştüğü Hallerde Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:604,2015, ss.86

²³⁷ Akarslan M., a.g.m., ss.114

Sonuç olarak, sağlar arası ivazsız kuru mülkiyet intikalleri, intikalın gerçekleştiği tarih itibarıyla ve malın kuru mülkiyetinin intikal ettiği tarihteki değeri üzerinden vergilendirilir. Örnek bir olayla açıklamak gerekirse; Bay (A), satın aldığı dairenin intifa hakkını kendi üzerinde bırakarak, kuru mülkiyetini oğlu Bay (O)’ya ivazsız suretle devretmiş olsun. Dairenin tümü için bildirilecek değeri üzerinden intifa hakkı sahibi olan Bay (A)’nın yaşı dikkate alınarak VUK.m.296 uyarınca intifa hakkı ve kuru mülkiyetin değeri ayrı ayrı tespit edilecektir. Tespit edilen kuru mülkiyetin değeri üzerinden kuru mülkiyet sahibi olan Bay (O) adına veraset ve intikal vergisi salınacaktır. Bu intikal sağlar arası ivazsız bir intikal olması sebebiyle tecil kapsamına girmediği için kanuni süresinde, kuru mülkiyetin değerine tekabül eden tutar, kuru mülkiyeti sağlar arası işlemle ivazsız olarak kazanmış olan Bay (O)’dan tahsil edilecektir²³⁸.

2.2. Veraset Yoluyla İntikal Eden Kuru Mülkiyetin İntifa Hakkıyla Birleşmesi Durumunda Vergilendirme

Daha önce de belirttiğimiz üzere, VİVK. m.4./f.1-j uyarınca veraset yoluyla intikal eden kuru mülkiyet, intifa hakkıyla birleşip tam mülkiyete dönüşüncüye kadar veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmaktadır. Aşağıda başlıklarda incelenen durumların meydana gelmesi halinde veraset ve intikal vergisi kapsamındaki vergilendirmenin ne şekilde yapılacağı hususuna değinilecektir.

2.2.1. Kuru Mülkiyet Sahibi Mirasçılar Lehine İntifa Hakkından İvazsız Olarak Feragat Edilmesi Durumunda Vergilendirme

Veraset yoluyla intikal eden kuru mülkiyetin sahibi olan mirasçılar lehine, intifa hakkı sahibinin, intifa hakkından ivazsız olarak feragat etmesi halinde yapılacak vergilendirmede, intifa hakkı sahibinin, mirasçı olması ya da mirasçı olmayan herhangi bir üçüncü kişi olması önem arz etmemektedir. Bu durum, kuru mülkiyet sahibinin intifa hakkı sahibinden önce öldüğü veya ivazsız olarak mirasçılara kuru mülkiyeti devrettiği hallerde söz konusu olmaktadır.

²³⁸ Akarslan M., a.g.m., ss.116

Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse, A'nın maliki olduğu gayrimenkulün kuru mülkiyetini kendi üzerinde bırakarak, mirasçısı olmayan B lehine intifa hakkı tesis ettirdiğini varsayalım. B ivazsız olarak intifa hakkını iktisap etmesi sebebiyle (sağlar arası ivazsız kazanım) VUK.m.296 uyarınca intifa hakkını iktisap ettiği tarihteki yaşı dikkate alınarak, intifa hakkına tekabül eden veraset ve intikal vergisini ödeyecektir. A ise, tam mülkiyet sahibi iken, artık kuru mülkiyet sahibi olduğundan malvarlığında azalma meydana geldiğinden veraset ve intikal vergisi ödemeyecektir. Daha sonra A'nın öldüğünü varsayalım. A'nın ölümü ile kuru mülkiyet, A'nın mirasçılarına intikal edecektir. Ancak, B hayatta olduğu için, kendisi lehine tanımlanmış olan intifa hakkı devam edecektir. B'nin sahip olduğu intifa hakkından, kuru mülkiyet sahibi mirasçılar lehine ivazsız olarak feragat etmesi halinde, kuru mülkiyet sahipleri, tam mülkiyeti iktisap edeceklerdir. Dolayısıyla A'nın öldüğü tarihte mirasçılara intikal eden kuru mülkiyetin, intikal ettiği tarihte VİVK. m.4/f.1-j hükmü uyarınca istisna kapsamında vergileme işlemi ertelenen kuru mülkiyete ait vergi tarh ve tahakkuk ettirilerek, artık tam mülkiyet sahibi olan mirasçılardan tahsil edilecektir. Diğer bir deyişle, intifa hakkı sahibi B'nin, intifa hakkından bedelsiz olarak feragat etmesi, kuru mülkiyet sahibi mirasçılar lehine yeni bir ivazsız intikal meydana getirecektir ve bu intikal de VİVK'nu konusuna girecektir.

A'nın kuru mülkiyet sahibi mirasçılarının, tam mülkiyeti iktisap etmesi sebebiyle yapılacak olan vergilemede, A'nın ölüm tarihi itibarıyla oluşturulmuş olan tarh dosyası yeniden ele alınır. Kuru mülkiyetin o tarihteki değeri diğer paylarla birleşir ve toplam matrahın vergisi yeniden hesaplanarak söz konusu tarihte yapılan tarhiyata ilişkin yapılan ödemeler varsa vergiden mahsup edilerek kuru mülkiyetin vergilendirme işlemi tamamlanır. B'nin, intifa hakkından ivazsız surette feragat etmesi ile, A'nın mirasçılarının ivazsız olarak tam mülkiyet iktisap etmesi sebebiyle yapılacak vergilemede, intifa hakkının feragat tarihindeki değeri VUK.m.296 uyarınca hesaplanıp mirasçılara hisseleri oranında dağıtılarak vergilendirme işlemi tamamlanır²³⁹. Burada B, ilk başta lehine intifa hakkı tanımlanırken, lehine ivazsız mal iktisabı gerçekleştiğinden veraset ve intikal vergisi ödemiştir. Ancak B ivazsız olarak intifa hakkından feragat etmesi sebebiyle malvarlığında azalma meydana geldiğinden

²³⁹ Arica M. N., a.g.m., ss.87

veraset ve intikal vergisi ödemez. Ancak intifa hakkının değeri, onu iktisap eden A'nın mirasçılarının iktisap tarihindeki yaşları dikkate alınarak VUK. m.296 uyarınca tek tek hesaplanır ve miras paylarına oranlanarak A'nın mirasçılarından tahsil edilir.

2.2.2. İntifa Hakkı Sahibinin Ölümü Durumunda Vergilendirme

Veraset yoluyla intikal eden kuru mülkiyetin, intifa hakkıyla birleşerek tam mülkiyete dönüştüğü bir diğer olasılık, intifa hakkı sahibinin ölümü suretiyle intifa hakkının sona ermesi halinde gerçekleşmektedir.

Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse; A'nın maliki olduğu gayrimenkulün kuru mülkiyetini kendi üzerinde bırakarak, mirasçısı olmayan B lehine intifa hakkı tesis ettirdiğini varsayalım. A'nın ölümü ile kuru mülkiyet, A'nın mirasçılarına intikal edecektir. Ancak B hayatta olduğu için kendisi lehine tanımlanmış olan intifa hakkı devam edecektir. Ardından B'nin ölümü ile intifa hakkı sona ermiş olsun. Bu sefer, kuru mülkiyet sahipleri, tam mülkiyeti, intifa hakkı sahibi B'nin ölümü sebebiyle ivazsız olarak iktisap etmiş olacaklardır. Bu durumda da A'nın mirasçıları, bir önceki bölümde açıkladığımız örnekteki gibi, A'nın ölüm tarihi itibarıyla oluşturulmuş olan tarh dosyası yeniden ele alınır. Kuru mülkiyetin o tarihteki değeri diğer paylarla birleşir ve toplam matrahın vergisi yeniden hesaplanarak söz konusu tarihte yapılan tarhiyata ilişkin yapılan ödemeler varsa vergiden mahsup edilerek kuru mülkiyetin vergilendirme işlemi tamamlanır. Bir önceki başlıkta incelediğimiz, veraset yoluyla kuru mülkiyeti elde eden mirasçılar lehine, intifa hakkı sahibinin, intifa hakkından ivazsız olarak feragat etmesi yoluyla mirasçıların tam mülkiyeti kazanması ile, intifa hakkı sahibinin ölümü yoluyla söz konusu mirasçıların tam mülkiyeti kazanmalarının, veraset ve intikal vergisinin matrahının hesaplanması yönünden herhangi bir fark yoktur. Ancak VİVK. m.16 uyarınca, veraset yoluyla intikal eden mallara uygulanan vergi oranı, diğer ivazsız yollarla intikal eden mallara uygulanan vergi oranından daha düşüktür.

TMK. m. 652/f.1 hükmü uyarınca eşlerden birinin ölümü halinde tereke malları arasında ev eşyası veya eşlerin birlikte yaşadıkları konut varsa; sağ kalan eş, bunlar üzerinde kendisine miras hakkına mahsuben mülkiyet hakkı tanınmasını isteyebilir. Haklı sebeplerin varlığı halinde, sağ kalan eşin veya diğer yasal mirasçılardan birinin

istemi üzerine, mülkiyet yerine intifa veya oturma hakkı tanınmasına da karar verilebilir. Konuyla ilgili bir örnek vermek gerekirse, muris Bay (A)' dan intikal eden gayrimenkul üzerinde, sağ kalan eş Bayan(B) lehine miras payına mahsuben intifa hakkı tesis edilmiş ve tek çocuk olan Bay (C)'ye de söz konusu gayrimenkulün kuru mülkiyeti kalmış olsun. Sağ kalan eş Bayan (B), kendisi lehine tesis edilen intifa hakkı sebebiyle ilgili yer vergi dairesine veraset ve intikal beyannamesini verecek ve VUK. m.296 uyarınca lehine intifa hakkı tesis edilen sağ kalan eş Bayan (B)'nin, intifa hakkını iktisap ettiği tarihteki yaşı dikkate alınarak hesaplanacak olan veraset ve intikal vergisi kendisinden tahsil edilecektir. Kendisine söz konusu gayrimenkulün kuru mülkiyeti intikal etmiş olan Bay (C) 'nin ödeyeceği veraset ve intikal vergisi ise, vereceği veraset ve intikal vergisi beyannamesi üzerinden ve kuru mülkiyetin intikal tarihi itibariyle hesaplanıp tecil edilecektir. Ancak intifa hakkı kendisinde olan sağ kalan eş Bayan (B)'nin ölümü halinde tecil edilen kuru mülkiyete ait vergi, 6183 Sayılı kanun m.37 uyarınca kuru mülkiyet sahibi çocuk (C)'ye vergi dairesi tarafından bildirilecektir. Tecil edilen vergi, tebligatın yapılmasından itibaren artık tam mülkiyeti iktisap etmiş olan çocuk (C) tarafından bir ay içinde ödenmelidir²⁴⁰.

2.2.3. Kuru Mülkiyetin İntifa Hakkı Sahibine Bağışlanması Durumunda Vergilendirme

Veraset yoluyla kuru mülkiyetin sahibi olan mirasçıların, intifa hakkı sahibine kuru mülkiyeti bedelsiz olarak devretmeleri ile intifa hakkı sahibi tam mülkiyet sahibi haline dönüşecektir.

Bu durumu bir örnekle açıklayalım; A maliki olduğu gayrimenkulün kuru mülkiyetini kendi üzerinde bırakarak, mirasçısı olmayan B lehine intifa hakkı tesis etmiş olsun. Daha önceki örneklerde de belirttiğimiz üzere; B intifa hakkını iktisap etmesi sebebiyle, VUK.m.296. uyarınca intifa hakkını hukuken iktisap ettiği tarihteki yaşı dikkate alınarak hesaplanan veraset ve intikal vergisini ödemiştir. A, tam mülkiyetin sahibi iken, artık kuru mülkiyetin sahibi olması sebebiyle malvarlığında azalma olduğundan veraset ve intikal vergisi kapsamında vergilendirilemeyeceği için

²⁴⁰Akarşlan M., İntifa Hakları ile Kuru Mülkiyetin Vergilendirilmesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı:173,2007, ss.124

söz konusu vergiyi ödememiştir. A'nın ölmesi ile kuru mülkiyet, tek mirasçısı olan C'ye intikal etmiş olsun. C de kendisine intikal eden kuru mülkiyeti, intifa hakkı sahibi B'ye bağışlamış olsun. C'ye intikal eden kuru mülkiyetin, intifa hakkı sahibi B'ye bağışlanması ile, bağışlanan kuru mülkiyetin de vergilendirilmesi gerekecektir. Ancak bu yeni vergileme, intifa hakkı sahibi adına yapılacaktır. Eğer C, kuru mülkiyeti bağışlamamış olsaydı, B'nin sahip olduğu intifa hakkı son bulup, C'nin kendisi tam mülkiyeti kazanana kadar, VİVK. m.4/f.1-j uyarınca C veraset ve intikal vergisinden istisna tutulacaktı. Ancak C, sahip olduğu kuru mülkiyeti, intifa hakkı sahibi B'ye bağışlayınca, B artık tam mülkiyetin sahibi oldu. Bu nedenle kuru mülkiyet için başlangıçta hesaplanan vergi, artık başlangıçtaki kuru mülkiyet sahibinden (örneğimizde C'den) alınmayacak, intifa hakkı sahibi olan B'den alınacaktır²⁴¹.

2.3. İvazlı Olarak Alınan Kuru Mülkiyetin İntifa Hakkıyla Birleşmesi Halinde Vergilendirme

İvazlı olarak alınmış olan kuru mülkiyet ile intifa hakkının birleşmesi halinde yapılacak vergilendirme aşağıdaki başlıklar altında incelenmiştir.

2.3.1. İntifa Hakkı Sahibinin Ölümü Üzerine Bedel Karşılığında Satın Alınmış Olan Kuru Mülkiyetle İntifa Hakkının Birleşmesi Durumunda Vergilendirme

İntifa hakkı lehine tanımlanmış olan kişinin, bedel karşılığında kuru mülkiyeti başkasına devredebilmesi ancak, malikin kendisi lehine intifa hakkı tanıyarak, kuru mülkiyeti başkasına ivazlı olarak devrettiği durumda gerçekleşebilir. İntifa hakkı sahibinin ölümüyle, intifa hakkının sona ermesi halinde, ivazlı olarak kuru mülkiyeti satın almış olan kişi (mirasçı olsun ya da olmasın) tam mülkiyeti kazanmış olur ²⁴².

Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse, A maliki olduğu gayrimenkulün intifa hakkını kendi üzerinde bırakarak, kuru mülkiyeti ivazlı olarak B'ye devretmiş olsun. Bu örnekte B'nin mirasçı olup olmasının vergilendirme açısından önemi yoktur. İntifa hakkı sahibi A'nın ölümü ile intifa hakkı sona erecek, A'nın mirasçılarına

²⁴¹ Arıca M. N., a.g.m., ss.86

²⁴² Arıca, 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Yorumu ve Açıklamaları ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Kazancı Matbaacılık, Ankara, ss.74

geçmeyecektir. Ancak kuru mülkiyetin sahibi olan B, VİVK. uyarınca intifa hakkı ve kuru mülkiyetin birleşmesi ile tam mülkiyeti kazanmış olacaktır. Daha önce ivazlı olarak kuru mülkiyeti iktisap eden B, ivazlı iktisaplar veraset ve intikal vergisinin konusuna girmediğinden söz konusu vergiyi ödememiştir. Ancak şimdi intifa hakkı sahibi A'nın ölümüyle, B'ye ivazsız olarak intikal eden intifa hakkına ait veraset ve intikal vergisi, B'den tahsil edilecektir. VUK. m.296 uyarınca, kuru mülkiyet sahibi olması sebebiyle, B'ye ivazsız olarak intikal eden intifa hakkı, intifa hakkını iktisap ettiği tarihteki B'nin yaşı dikkate alınarak hesaplanacak ve B'den tahsil edilecektir.²⁴³. Bu nedenle intifa hakkı sahibinin ölümü üzerine, kuru mülkiyetin tam mülkiyete dönüşmesi ivazsız bir iktisap olarak nitelendirildiğinden veraset ve intikal vergisinin konusu kapsamındadır ²⁴⁴.

Daha önce de örneğini verdiğimiz üzere, bir malın kuru mülkiyetinin ve intifa hakkının ivazlı olarak ayrı iki kişi tarafından elde edilmiş olması durumunda, intifa hakkı sahibinin ölümü üzerine kuru mülkiyet sahibinin tam mülkiyeti ivazsız olarak iktisap ettiği kabul edilmektedir. Dolayısıyla, bir malın mülkiyetinin ve intifa hakkının ivazlı olarak kazanılmış olması, daha sonra intifa hakkı sahibinin ölümü ile, kuru mülkiyet sahibinin, tam mülkiyeti ivazsız olarak kazanması haline etki etmeyecektir. Çünkü veraset ve intikal vergisine göre, intifa hakkı sona erince, kuru mülkiyet sahibine intikal edecek ve kuru mülkiyet sahibi tam mülkiyeti her zaman ivazsız olarak kazanacaktır. Diğer bir deyişle, burada kuru mülkiyet sahibinin, bu kuru mülkiyeti daha önceden ivazlı olarak kazanmış olmasının ya da intifa hakkı sahibinin bu hakkını ivazlı olarak kazanmış olmasının veraset ve intikal vergisi kapsamında vergilendirmeleri açısından bir önemi yoktur çünkü ivazlı intikaller VİVK'nun konusu dışındadır ²⁴⁵.

Konuyu bir örnekle açıklayacak olursak, malik A, gayrimenkulünün kuru mülkiyetini ivazlı olarak mirasçısı olmayan B'ye, intifa hakkını da ivazlı olarak

²⁴³ Arıca M.N., İntifa Hakkı ve Çıplak Mülkiyet Şeklinde İntikal Eden Miras Payları ile Çıplak Mülkiyetin Tam Mülkiyete Dönüşmesi Halindeki Miras Paylarının Vergilendirilmesi-1, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:208,1995, ss.42

²⁴⁴ Aslanpınar B.Y., Gayrimenkullerde İntifa Hakkı ve Kuru Mülkiyetin Veraset ve İntikal Vergisi Bakımından Vergilendirilmesi, Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan (Editör: Nevzat Saygılıoğlu), Ankara,2014, ss.574-616

²⁴⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e., ss.377

mirasçısı olmayan C'ye devretmiş olsun. Veraset ve intikal vergisinin konusunu, veraseten veya herhangi bir suretle meydana gelen ivazsız intikaller oluşturduğundan, ancak B ve C söz konusu hakları ivazlı olarak kazandıklarından, bu kazanımları veraset ve intikal vergisinin konusu dışında kalacaktır. B ve C söz konusu ivazlı kazanımları için veraset ve intikal vergisi ödemeyeceklerdir. Ancak intifa hakkı sahibi C'nin ölümü ile, intifa hakkının sona ermesiyle, intifa hakkı ve kuru mülkiyet birleşerek tam mülkiyete dönüşecektir. İşte bu birleşme, her zaman ivazsız olarak gerçekleşecektir. Veraset ve intikal vergisindeki tanımına göre, intifa hakkı, kuru mülkiyete her zaman ivazsız olarak devrolacaktır ve kuru mülkiyet sahibi, tam mülkiyeti hep ivazsız olarak kazanmış olacaktır. Yukarıda da belirttiğimiz gibi, kuru mülkiyet sahibinin, kuru mülkiyeti daha önceden ivazlı olarak kazanmış olmasının önemi yoktur. Örneğimizde, kuru mülkiyet sahibi olan B, intifa hakkı sahibi C'nin ölmesi ile tam mülkiyeti ivazsız olarak kazanacaktır. Veraset ve İntikal vergisi tanımına göre, B tam mülkiyeti kazanınca, B'nin malvarlığında intifa hakkının değeri kadar ivazsız bir artış olmuş olacaktır. İntifa hakkının değeri de, artık onun yeni sahibi olan B'nin, VUK. m.296 uyarınca bu iktisabı gerçekleştirdiği esnadaki yaşı dikkate alınarak hesaplanacak ve kendisinden tahsil edilecektir.

2.3.2. Bedel Karşılığında Satın Alınmış Kuru Mülkiyet Lehine İntifa Hakkından Feragat Edilmesi Durumunda Vergilendirme

Kuru mülkiyeti bedel karşılığı elde etmiş olan kişi lehine, intifa hakkı sahibi tarafından, intifa hakkından bedelsiz olarak feragat edilmesi halinde kuru mülkiyet sahibi tam mülkiyeti kazanmış olacaktır. Bu nedenle tam mülkiyetin bu şekilde kazanıldığı intikaller de ivazsız sayılacağından veraset ve intikal vergisi kapsamında vergilendirilecektir²⁴⁶.

2.4. İntifa Hakkı ve Kuru Mülkiyetin Değerinin Tespiti ile Verginin Ödenmesi

Veraset ve İntikal Vergisi bakımından vergiyi doğuran olay her türlü ivazsız intikaldir (miras, bağış, hibe, piyango vb.). İvazsız intikal, bir kişinin malvarlığının

²⁴⁶ Arıca M.N., Kuru (Çıplak) Mülkiyetin Tam Mülkiyete Dönüştüğü Muhtelif Durumlarda Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:591,2014, ss.44

tümünün ya da belli kısımlarının bedelsiz ve karşılıksız olarak bir başkasına geçmesidir²⁴⁷. Veraset ve intikal vergisinin mükellefi VİVK.m.5 uyarınca veraset yoluyla veya başka ivazsız yollardan mal iktisap eden gerçek ve tüzel kişilerdir. Üç ay içinde mirası reddeden mirasçılar vergi yükümlüsü değildir.

Veraset ve intikal vergisi, beyan esasına dayalı ve artan oranlı bir vergidir. Mükellefler, kendilerine intikal eden mallar üzerinden gerekli indirimleri (miras payı oranında ölenin belgeye bağlanmış borçları, intikal eden mala ait borçlar, ölen kişinin cenaze masrafları) yaparak beyan edilecek tutarı belirlerler. Miras yoluyla intikallerde, ölüm tarihini izleyen dört ay içinde (ölümün yabancı ülkede gerçekleşmesi halinde altı ay), gaiplik halinde gaiplik kararının sicile işlendiği tarihten itibaren bir ay içinde beyanname verilmesi gerekmektedir. VİVK. m.8/f.1 uyarınca veraset ve intikal beyannamesi;

-Veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde ölen kimsenin, diğer şekillerde meydana gelen intikallerde tasarrufu yapan şahsın ikametgâhının, tüzel kişilerde ve diğer teşekküllerde merkezlerinin bulunduğu;

-Muris veya tasarrufu yapan şahsın bu ikametgâhı yabancı bir ülkede ise Türkiye’de son ikametgâhının bulunduğu,

- Muris veya tasarrufu yapan şahıs Türkiye’de hiç ikamet etmemiş veya son ikametgâhı tespit olunamamış ise Maliye Bakanlığı’nın belirleyeceği,

yer vergi dairesine verilir.

VİVK.m.8/f.2 uyarınca yabancı ülkelerde bulunan mükellefler beyannamelerini Türk konsolosluklarına verirler. Beyanname, her mükellef için ayrı ayrı veya müştereken verilebilir (VİVK. m.8/f.3).

Veraset ve intikal vergisi iki aşamalı tarh usulüne sahiptir. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilmesinden sonraki on beş gün içinde önce mükellefin beyanı üzerine tarh edilir. Bu tarhiyat “ön tarhiyat” olarak adlandırılır. Ön tarhiyatın yapılmasından sonra idare tarafından mükellefin bildirdiği mallar değerlemeye tâbi

²⁴⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e., ss.378

- Sabit bir süre için tayin edilmiş olan intifa hakkının değeri yaş kaydı nazara alınmaksızın sürenin her tam on yılı için gayrimenkul emsal bedelinin onda ikisi olarak hesaplanır.

- Ömür boyunca aylık gelir şeklinde vakı ivazsız intikallerde bu gelirin ödeneceği azami süreye göre baliğ olacağı miktar bulunarak intifa hakkı sahibinin ödemenin başladığı tarihteki yaşı elliye aşmış ise elliden yukarı her yaş yılı için yirmide biri indirilmek suretiyle değeri tayin olunur. Ancak ömür boyunca aylık gelir, muayyen bir sermaye ödenerek tasfiye edilmiş ise bu sermaye aynen değer olarak kabul edilir.

- Hayat kaydiyle ödenen rant şeklinde vakı ivazsız intikallerde intifa hakkı sahibinin yaşı ödemenin başladığı tarihte kırkı aşmamış ise rantın bir yıllık tutarının yirmi katı değeri sayılır. İntifa hakkı sahibinin yaşı, ödemenin başladığı tarihte kırkı aşmış ise kırktan yukarı her tam on yıllık bir devre için yirmi katın dörtte biri indirilmek suretiyle rantın değeri takdir olunur. İntifa hakkı sahibinin yaşı, ödemenin başladığı tarihte yetmiş aşmış ise rantın değeri bir yıllık tutarıdır.

VUK. “Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti” başlıklı m.267 uyarınca emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmıştır. Söz konusu madde uyarınca emsal bedelin tayininde birinci sıra (Ortalama fiyat esas), ikinci sıra (maliyet bedeli esas) ve üçüncü sıra (takdir esas) olmak üzere üç sıra mevcuttur. İlk iki sıra uyarınca emsal bedeli tespit edilemeyen mallar için üçüncü sırada yer alan takdir komisyonuna başvurulması zorunluluğu hasıl olacaktır. Bu durumda, bedelsiz intifa hakkı tesis edilmesi işleminin ivazsız intikal olarak değerlendirilmesi suretiyle VUK. m. 296 uyarınca intifa hakkı sahibinin yaşı dikkate alınarak, takdir komisyonlarınca takdir edilecek emsal bedel üzerinden hesaplanacak değeri beyan edilerek vergilendirilmektedir.

Veraset ve intikal vergisinin konusuna giren gayrimenkuller, ticari bir işletmeye dahil olsun veya olmasın, ilk tarhiyatta ve kesin tarhiyatta VİVK. m. 10/b uyarınca emlak vergisine esas olan değerle değerlendirilmektedir. Gayrimenkullerin veraseten veya ivazsız intikalinde değerlendirme ölçüsü emlak vergisi değeri olurken,

intifa hakkı ve kuru mülkiyetin birbirinden ayrı olarak ivazsız intikalinde değerlendirme ölçüsü olarak emsal bedel esası kullanılmaktadır²⁵⁰. Bu esaslar uyarınca hesaplanan intifa hakkı ve kuru mülkiyetin değerine ait veraset ve intikal vergisi yukarıda belirttiğimizi usul ve zamanlarda ilgili yer vergi dairelerine ödenmektedir.

3. İntifa Hakkının Emlak Vergisi Kanununa Göre Vergilendirilmesi

Yürürlükte bulunan 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu uyarınca, emlak vergisi, bina ve arazi vergisi olmak üzere iki ayrı vergiden oluşmaktadır. Türkiye sınırları içinde olmak şartıyla yapımında kullanılan malzemenin cinsine bakılmaksızın, karada ve su üzerindeki sabit yapıların tamamını oluşturan binalar, bina vergisinin; Türkiye sınırları içindeki tüm arazi ve arsalar emlak vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Emlak vergisinin mükellefi, bina ve arazinin maliki olan gerçek veya tüzel kişilerdir. Emlak vergisinin konusunu oluşturan bina veya arazi üzerinde intifa hakkı tesis edilmişse, söz konusu verginin mükellefi intifa hakkı sahibidir. Bina ve arazinin maliki veya intifa hakkı sahibi yoksa bina veya araziye malik gibi tasarruf eden gerçek veya tüzel kişiler verginin mükellefi sayılırlar²⁵¹. Dolayısıyla, intifa hakkı sahibi, intifa süresi boyunca emlak vergisinin mükellefi olmaktadır. Emlak vergisini malikin ödemesi halinde TMK. m.813 uyarınca intifa hakkı sahibi tazmin ile yükümlü tutulmaktadır.

2002 yılında yapılan değişiklikle emlak vergisi beyana dayalı bir vergi olmaktan çıkarılmıştır²⁵². Yapılan değişikliklerle, mükellefler sadece yani bina inşa edilmesi ve EVK. m.33 ile sayılan vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde, emlakın bulunduğu yerdeki belediyeye bildirimde bulunmaktadırlar. Emlakın vergi değerini değiştiren EVK.'da sayılı hallerin ortaya çıkması halinde, vergi değerinin, bütçe yılı içinde bildirimde bulunulması gerekmektedir. 1986 yılından itibaren emlak vergisine

²⁵⁰ Sağlam M., a.g.m., ss.42

²⁵¹ Kızılot/Taş, a.g.e., ss.335

²⁵² Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e., ss.365

ait vergilendirme işlemleri açısından belediyeler yetkili kılındığından bildirimler ilgili belediyelere yapılmaktadır.

İntifa hakkı sahibi tarafından yapılan bildirimde, intifa hakkı sahibine ait kimlik ve adres bilgileri ile vergi konusu emlakla ilişkin bilgiler yer almaktadır. Bildirimde yer alan bilgiler, yapılacak vergi tarhiyatlarının temelini oluşturmaktadır. Emlak vergisinin matrahını vergiye konu olan emlakın vergi değeri oluşturmaktadır. Belediyeler, dört yılda bir yapılan takdir işlemlerince ortaya konulan yeni değerleri ve metrekaşe bina inşaat maliyetlerini mükelleflerin bildirimlerindeki ölçülere uygulayarak, kendileri saptamaktadırlar. Belediyelerce EVK. m.29 uyarınca hesaplanan vergi değeri üzerinden emlak vergisi tarh edilir ve vergi tarh edildiği tarihte de tahakkuk etmiş sayılır. Tahakkuk eden vergi mükelleflere tebliğ edilir. EVK. m.11 uyarınca, izleyen yıllar için ayrıca tebliğe gerek kalmaksızın her yılın başında o yıl için vergi tahakkuk eder. Tahakkuk eden emlak vergisi, EVK. m.30 uyarınca, biri Mart, Nisan ve Mayıs ayları içinde, diğeri ise Kasım ayı içinde olmak üzere iki eşit taksitte ilgili belediyelere mükelleflerince ödenir.

4. Devlete Ait Taşınmazların Emlak Vergisi Muafiyeti ve Bu Muafiyetin Devlete Ait Taşınmazlar Üzerinde İntifa Hakkı Sahibi Olanlara Etkisi

Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmazlar üzerinde sınırlı aynî hak tesis edilebilmektedir. 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 2/g maddesi uyarınca devlete ait malları yönetmek, kamu malları ile kamu kurum ve kuruluşlarının taşınmaz malları konusundaki yönetim esasları belirlemek ve bunlara ilişkin diğeri işlemleri yapmak Maliye Bakanlığı'nın görevidir. Yine aynı Kanun Hükmünde Kararnamenin m.13/b bendi uyarınca Hazinenin özel mülkiyetindeki taşınmazların satışı, kiralanması, trampası ve üzerinde sınırlı aynî hak tesis edilmesi Milli Emlak Genel Müdürlüğünün görevleri arasında sayılmıştır.

EVK. m.4 ve m.14 uyarınca devletin sahip olduğu bina ve araziler emlak vergisinden muaf tutulmuştur. Diğeri bir deyişle devlet tüzel kişiliğinin maliki olduğu bina ve arazilerin emlak vergisi mükellefinin devlet tüzel kişiliği olduğu açık olmakla birlikte ilgili maddelerce getirilmiş olan muafiyet sebebiyle devlet emlak vergisi

ödememektedir. Ancak devletin sahip olduğu bina veya araziler üzerinde başkası lehine intifa hakkı tesis edilmesi durumunda devletin sahip olduğu söz konusu muafiyetin intifa hakkı sahibini kapsayıp kapsamayacağı hususuna açıklık getirilmelidir²⁵³.

Muafiyet, aslında vergi yükümlüsü olması gereken bir gerçek veya tüzel kişinin, kanunun açık hükmüne uyularak vergi dışı bırakılmasıdır²⁵⁴. Devlete ait muafiyet, bu taşınmazlara malik olan devlete tanınmaktadır. Dolayısıyla devlete ait taşınmazlar üzerinde lehlerine intifa hakkı tesis edilen gerçek veya tüzel kişiler bu muafiyetin dışındadır. Devlete ait taşınmazlar üzerinde intifa hakkı sahibi olanlara emlak vergisi muafiyeti tanınması ancak yeni bir kanun hükmü ile mümkün olur²⁵⁵. Devlete ait bir taşınmaz üzerinde, lehine intifa hakkı tesis edilen gerçek veya tüzel kişilere yeni bir kanun hükmü ile emlak vergisi muafiyeti tanınmadığı açıktır. TMK. m. 813 uyarınca, intifa konusu mala ait vergi ve resim giderleri, intifa süresi boyunca intifa hakkı sahibine aittir. Bu nedenle, Devlete ait taşınmazın intifa hakkına konu olması durumunda, devletin emlak vergisi muafiyetinin sona ermesi sebebiyle, intifa hakkı sahibinin, TMK. m.813, VUK.m.8 ve EVK. m.3 ve m.13 uyarınca emlak vergisinin mükellefi olacağı açıktır.

5. İntifa Hakkının Harçlar Kanununa Göre Vergilendirilmesi

492 Sayılı Harçlar Kanunu uyarınca, tapu ve kadastro işlemlerinden, HK. 57. maddesince, Kanuna ekli (4) Sayılı Tarife’de yer alanların tapu ve kadastro harcına tâbi olduğu belirtilmektedir. Harç, yapılacak işlemin nev’i ve mahiyetine göre değer esaslı üzerinden maktu veya nispi olarak alınmaktadır (HK. m.60). Tapu ve kadastro harçlarını, HK. m.58/a uyarınca, kanuna ekli tarifede belirtilen kişiler ödemekle mükelleftir. Tarifede belirtilmeyen işlemlerde, taraflar aksini kararlaştırmamışsa, HK. 58. maddesince sayılan kişiler harcın mükellefidirler. HK. m.58 uyarınca tapu ve kadastro harcının mükellefleri aşağıda sayılanlardır;

²⁵³ Öztürk İ., Yiğit U., İntifa Hakkı Sahibinin Emlak Vergisi Mükellefiyetinin İntifa Hakkına Konu Devlete Ait Taşınmazlara Etkisi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:256,2010, ss.152

²⁵⁴ Kırbaş, Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar (20.Baskı), Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015 ss.93

²⁵⁵ Öztürk İ., Yiğit U., a.g.m., ss.158

- Mülkiyet ve mülkiyetten gayri ayni hakları iktisap edenler, (İktisap eden kişiler birden fazla ise harçları hisseleri oranınca öderler)

- İpotek tesisinde ipoteği tesis edenler,

- Kadastro işlerinde adlarına tescil yapılanlar,

- Miras sebebiyle çıplak mülkiyetin mirasçı adına tescilinde, çıplak mülkiyet sahibi olanlar,

- Rücülarda rücü eden taraf,

- Bunlar dışında kalan işlemlerde lehine işlem yapılmış olanlardır.

HK. m.63 uyarınca, Harçlar Kanununda geçen “kayıtlı değer” ve “emlak vergisi değeri” deyimleri ile 1319 sayılı EVK. 29. maddesine göre belirlenen vergi değerini ifade edilmektedir. Tapu ve kadastro harcı, vergi değeri ile mükellef tarafından beyan edilmiş olan değerden yüksek olanı üzerinden ve Kanuna ekli (4) sayılı tarifiede yazılı nispetler üzerinden alınmaktadır (HK. m.63). Çıplak mülkiyet ve intifa haklarına ait harçların hesabında, kayıtlı değer üçte birinin çıplak mülkiyete, üçte ikisinin de intifa hakkına ayrılacağı hükme bağlanmıştır (HK.m.64).

5.1. Bağışlamalarda Tapu Harcı

İntifa hakkının tesisi veya kuru mülkiyetin intikali halinde, tapu harcının mükellefi, lehine intifa hakkı tesis edilen veya kuru mülkiyeti intikal eden kişi olmaktadır. Harcın matrah ve oranın tespiti, Harçlar Kanununun ekli (4) sayılı tarifi çerçevesinde gerçekleştirilmektedir²⁵⁶.

Kanuna ekli (4) sayılı tarifenin I/4 maddesi uyarınca, gayrimenkullerin ve mülkiyetten gayri ayni hakların bağışlanmasından, kanuni mirasçılar dışında intifa hakkından kuru mülkiyet sahibi lehine ivazsız feragat edilmesinde ve süreli intifa haklarında süre dolarak intifa hakkının sona ermesinde kayıtlı değer üzerinden,

²⁵⁶ Sağlam M., Gayrimenkuller ile İntifa Hakkı ve Kuru Mülkiyetin Bedelli ve Bedelsiz İntikalının Tapu Harcı Yönünden Karşılaştırılması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:275, 2004, ss.128

HK.m.58/a uyarınca, bu mal ve hakları iktisap eden kişiler tarafından ve tek taraflı olarak, binde 68,31 oranında harç ödenmesi gerekmektedir.

TMK. m.495-m.501 arasında sayılan kanuni mirasçılarının, sahip olduğu intifa hakkından kuru mülkiyet sahibi lehine ivazsız olarak feragat etmeleri halinde, HK. ekli (4) sayılı tarife m.14 uyarınca maktu harç alınması gerekmektedir²⁵⁷.

5.2. Satışlarda Tapu Harcı

Harçlar Kanuna ekli (4) sayılı tarifenin I/20-a maddesi uyarınca, gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden (cebrî icra ve şüyuun izalesi hallerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için ayrı ayrı, binde 20 oranında harç alınması hükme bağlanmıştır.

Gayrimenkul üzerinde ivaz karşılığı tesis edilen intifa hakkı ve ivaz karşılığında kuru mülkiyetin iktisap edilmesinde uygulanacak matrah ve oranlar, Kanuna ekli (4) sayılı tarifenin I/20-e ve I/20-f maddeleri ile hüküm altına alınmıştır. Buna göre;

- Gayrimenkul üzerine irtifak hakkı tesis ve devrinde (634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa göre yapılan kat irtifakları hariç olmak üzere) tesis ve devir için ödenen bedel (bu bedel, üzerinde hak tesis edilen gayrimenkulün emlak vergisi değerinin iki katından çok olamaz) üzerinden devir alan için binde 20 oranında harç alınacaktır (HK. Ekli (4) sayılı tarife I/20-e),

- İvaz karşılığında kuru mülkiyet iktisabında devir bedeli üzerinden devir eden ve devir alan için ayrı ayrı olmak üzere binde 20 oranında harç alınması esastır (HK. Ekli (4) sayılı tarife I/20-f).

²⁵⁷ Bkz. 10/03/2012 tarihli B.07.1.GİB.4.48.15.01-15.01/HK-11-51 sayılı, “İntifa hakkından kuru mülkiyet sahibi lehine bedelsiz feragat edilmesi” konulu özelge. www.gib.gov.tr, erişim tarihi:30/04/2018

Ekli (4) sayılı tarife-I son bölümünde:” Yukarıdaki (e) fıkrasında yer alan intifa hakkı ile (f) fıkrasında yer alan kuru mülkiyetin değerleri, bu Kanunun 64. maddesinin son fıkrasına göre hesaplanan miktarlardan düşük olamaz” ifadesi yer almaktadır. Bu nedenle I/20-e maddesi ile harca esas alınacak matrah söz konusu emlakın vergi değerinin üçte ikisinden az olamayacak, I/20-f maddesi uyarınca harca esas alınacak matrah ise söz konusu emlakın vergi değerinin üçte birinden az olamayacaktır. Daha önce de belirtildiği üzere, Harçlar Kanununda “kayıtlı değer” ve “emlak vergisi değeri” deyimleri eş anlamlı olarak kullanılmakta olup bu ifadelerle 1319 sayılı EVK. m.29 uyarınca belirlenen vergi değerleri kastedilmektedir.

5.3. İntifa Hakkının Terkininde Tapu Harcı

İntifa hakkının süresinin dolması sebebiyle terkininde, kuru mülkiyet sahibinden, HK. m.63 ve m.64 uyarınca ve Harçlar Kanunu ekli (4) sayılı tarifenin 4. Maddesi uyarınca, söz konusu gayrimenkulün kayıtlı değeri (emlak vergisi değerinin üçte ikisi) üzerinden binde 68,31 oranında harç alınacaktır. İntifa hakkı sahibinin, intifa hakkından kanuni mirasçı olan kuru mülkiyet sahibi lehine ivazsız feragat etmesi halinde sadece maktu terkin harcı alınacaktır. Gerçekleşen bu intikal, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Kanunu uyarınca, veraset ve intikal vergisi tarh ve tahakkukuna esas olmak üzere VUK. m. 150 uyarınca ilgili vergi dairesine bildirilmelidir. Süreli intifa hakkında, sürenin dolması ile sona eren intifa hakkı sebebiyle, kuru mülkiyet sahibinden bildirilen değer üzerinden (taşınmazın emlak beyan değerinin 2/3’ünden az olmamak şartıyla) binde 68,31 oranında harç alınacaktır²⁵⁸.

İntifa hakkı sahibinin ölümü sebebiyle terkinde, Harçlar Kanunu ekli (4) sayılı tarifenin 14. maddesi uyarınca, kuru mülkiyet sahibinden sadece terkin harcı tahsil edilir ve veraset ve intikal vergisi yönünden ilgili vergi dairesine duyuru yapılır.

5.4. Tapu Harcının Ödenmesi

Tapu ve kadastro harçları, makbuz karşılığında ödenmekte olup bunun şeklini Maliye Bakanlığı düzenlemeye yetkilidir (HK.m.66). Tapu ve kadastro harçları

²⁵⁸ Yüce M., Bayilerin Petrol Ana Dağıtım Şirketleriyle Yaptıkları İntifa Hakkı Tesisi Karşılığında Elde Ettikleri Gelirin Vergisel Boyutu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:327,2008, ss.134

işlemin yapıldığı yerin vergi dairesine ödenmekte olup Maliye Bakanlığınca yetki verilmesi halinde ilgili kuruluşlar tarafından da tahsil olunabilir (HK.m.67). Günümüzde harçlar, ilgili vergi dairelerinin anlaşmalı olduğu bankalar aracılığı ile tahsil edilmektedir.

Kadastro ve tapulama harçları tahakkuk tarihinden itibaren (ihtilaflı işlemlerde hükmün kesinleştiği tarihi takip eden aybaşından itibaren) bir sene içinde ödenir (HK.m.68).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İNTİFA HAKKININ VERGİLENDİRİLMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

1. İntifa Hakkının Vergilendirilmesinin Gelir Vergisi Kanununa Göre Değerlendirilmesi ve Öneriler

İntifa hakkının Gelir Vergisi Kanununa göre vergilendirilmesi, intifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı (kira) olarak değerlendirilmesi, intifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen gelirin değer artış kazancı olarak değerlendirilmesi ve intifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen gelirin ticari kazanç olduğu hallere göre değerlendirilmesi başlıkları altında ve söz konusu başlıkların alt başlıklarında, mevzuattaki görüş uyarınca intifa hakkı tesisinin kiralama ya da satış işlemi olarak kabul edildiği hallere göre değerlendirilecektir.

1.1. İntifa Hakkı Tesis Karşılığında Elde Edilen Gelirin Gayrimenkul Sermaye İradı (Kira) Olarak Değerlendirilmesi ve Öneriler

İntifa hakkı tesisi karşılığında malikin elde ettiği gelirin vergilendirilmesi hususunda Gelir Vergisi Kanunu'nda bir düzenleme mevcut değildir. Vergi mevzuatı ve yargı kararları uyarınca genel kabul gören görüş, intifa hakkı tesisi sonucu elde edilen gelirin GVK. m.70 uyarınca gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi yönündedir. Ancak GVK. m.70 ile sayılan gayrimenkul sermaye iradı kapsamında, intifa hakkı sahibi tarafından yapılan kiralamalar sayılmıştır. Diğer bir deyişle, GVK. m.70 uyarınca sayılan mal ve hakların üzerinde lehine intifa hakkı tesis edilmiş olan kişi tarafından, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi neticesinde elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu açıkça ifade edilmiştir. Ancak, intifa hakkı tesisi karşılığında malikin elde ettiği gelir, gayrimenkul sermaye iratları arasında sayılmamıştır. Buna rağmen, vergi idaresince, intifa hakkı tesisi sonucu elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak, intifa hakkı tesisi de kiralama işlemi olarak değerlendirilmektedir.

143 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin "Vergi Hukukunda Yorum" başlıklı bölümüyle VUK. m.3/f.1 kısmına bir bent eklenmiştir. Söz konusu VUK.m.3/f.1'in ikinci bendi uyarınca, vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. Söz konusu madde ile, yasanın sözünden bir anlam çıkarılamıyorsa ya da çıkarılan anlam kuşkuyla sebebiyet veriyorsa, yasanın özü ve amacının tartışılması gerektiği belirtilmektedir. Bu tartışma da, Vergi Usul Kanunda öngörülen tarihi, sistematik ve amaçsal yorum yöntemleri aracılığıyla yapılmalıdır²⁵⁹. Belirtilen yorum yöntemlerini kullanarak yapılacak genişletici yorumun, yasanın sınırını aşarak kıyas noktasına varmaması gerekmektedir. Deyimsel yorum yöntemi gereği, vergi yasalarında geçen diğer hukuk dallarına ait pek çok kavram, ait oldukları hukuk dallarındaki anlamlarına uygun olarak kullanılmalıdır. Ancak, intifa hakkı kavramı ve intifa hakkı tesisi, vergi hukukunda, medeni hukuktaki anlamlarına göre yorumlanmamaktadır. İntifa hakkı tesisinin, kiralama ve satış işlemlerinden farklı olduğu medeni hukukta açıkça belirtildiği halde, vergi hukukunda bu kavramlar, genişletici yorumun sınırları aşılarak kıyas yasağı aşılanacak şekilde yorumlanmaktadır. Vergi kanunlarının yorumlanmasında kıyas yapılamamaktadır. Diğer bir deyişle, bir vergi kanunda açıkça sayılmayan ve belirtilmeyen hususlar kıyas yoluyla, o vergi kanunun konusuna dahil edilememektedir²⁶⁰. Vergi hukukunda kıyas yolu ile yoruma başvurulması halinin, hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin yasallığı ilkesine ters düşmesi sebebiyle, Danıştay kararlarınca da vergilemede kıyas yasağına titizlikle uyulduğu görülmektedir. Örneğin, Danıştay 9. Dairesi 08.11.1976 tarih ve E:1975/1976 K. 1971/2382 sayılı kararı ile 5237 sayılı eski Belediye Gelirleri Kanunu m.30 ile düzenlenen akaryakıt tüketimi resim konuları içinde açıkça sayılmadığından, likit gaz tüketiminden resim alınamayacağına karar verilmiştir²⁶¹.

GVK. m.70 uyarınca intifa hakkı tesisi karşılığında malik tarafından elde edilen gelirin ilgili kanun maddesinde açıkça sayılmadığı halde, varmış gibi yorumlanması, genişletici yorumun kıyas noktasına gelmesi sebebiyle, vergi

²⁵⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e., ss.25; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara,2017, ss. 123-129

²⁶⁰ Aksoy, a.g.e., ss.28

²⁶¹ Öncel/Kumrulu/Çağan, a.g.e., ss.31-32

hukukunda yasanın sınırı içinde yorum yapılması ilkesini aşmaktadır. Dolayısıyla, kanunda açıkça sayılmayan bir hususun verginin yasallığı ve vergi hukukunda kıyas yasağı ilkeleri dikkate alınmadan vergilendirilmesi Anayasanın 73. maddesine aykırılık teşkil etmektedir.

Verginin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup; konusunun, matrahının, oranının, salınma biçiminin, alınma zamanın, yöntem ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanmaktadır. Yasa koyucu, hukuk devleti temelinde, anayasal ilkelere uymak koşuluyla gelir, servet ve harcamaların vergilendirilmesinde konu, miktar ve niteliklerine göre değişik ölçütler getirilebilmektedir. Ancak, bu unsurların açık bir şekilde yasada yer alması ve bu unsurların uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmaması zorunludur. Aksi halde idareye, keyfi uygulamalara meydan verebilecek çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olacaktır. Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 gün ve E: 2001/36 K: 2003/3 sayılı (4605 Sayılı Kanun'un 1. Maddesiyle Değiştirilen 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. Maddesinin Üçüncü Fıkrasının (b) Bendinin İncelendiği) kararında; vergi hukukuna ilişkin hemen hemen tüm ilkeleri tartışmıştır. Söz konusu kararda; hukuk devleti, tüm işlem ve eylemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdürmeyi amaçlayan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, yargı denetimine açık, yasaların üstünde Anayasa ve yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlet olarak tanımlanmaktadır. Bu niteliklere sahip olan hukuk devletinden vergiye ilişkin konularda beklenen ise, devlete kaynak sağlamak amacıyla da olsa vergilendirmenin temel ilkelerinin göz ardı edilmemesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve böylece hukuk güvenliğinin sağlanmasıdır. Söz konusu karar ile, vergilendirmede esas kuralın, Any. m.73 de belirtildiği gibi, verginin kanunla konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi olduğu belirtilmiştir²⁶².

²⁶² Saniarslan O., Anayasa Kararları Çerçevesinde Vergilendirme İlkeleri, LYY Mevzuat Dergisi, 2012, www.vmhk.org.tr, erişim tarihi:30.04.2018

İntifa hakkı tesisi karşılığında malikin elde ettiği gelirin, GVK.m.70 kapsamında gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi, intifa hakkı tesisi işleminin de kiralama işlemi olarak değerlendirilmesine yol açmaktadır. Ancak intifa hakkının eşya hukuku konusu olarak düzenlendiği için gerek Medeni Kanun gerekse Borçlar Kanunu ile düzenlenmiş olan, başkasının malından yararlanmaya ilişkin alacak hakları, intifa hakkı kapsamında değerlendirilmemektedir. Diğer bir deyişle, özellikle adi kira ve ürün (hasılat) kirasının intifa hakkı ile bir ilişkisi olmadığı doktrinde açıkça belirtildiği halde, intifa hakkı tesisi, kiralama işlemi gibi değerlendirilerek vergiye tâbi tutulmaktadır²⁶³. Daha önce de belirttiğimiz üzere, vergi yasalarında kullanılan diğer hukuk dallarına ait kavramlar ait oldukları hukuk dallarındaki anlamlarına göre değerlendirilmelidir. Ancak, intifa hakkı tesisinin, medeni hukukta kiralama işleminden tamamen farklı olduğu açıkça belirtildiği halde, vergi hukukunda kiralama işlemiymiş gibi vergilendirilmesi, intifa hakkının niteliğine ters düşmektedir.

İntifa hakkı ve kiralama işlemleri arasındaki farklara kısaca değinmek gerekirse; Borçlar Kanunu m.299 uyarınca kira sözleşmesi, kiraya verenin bir şeyin kullanılmasını veya kullanmayla birlikte ondan yararlanılmasını kiracıya bırakmayı, kiracının da buna karşılık kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlendiği sözleşmedir. Kira sözleşmesi ile kiraya veren, bir bedel karşılığında bir şeyin kullanılmasını ve/veya ondan yararlanılmasını belli bir süre için kiralayana bırakmayı taahhüt eder. Borçlar Kanunu m.357 ile düzenlenen ürün (hasılat) kirası sözleşmesi ise, hasılat sağlayan bir malın kullanılmasını ve semerelerinin toplanması hakkını kiralayana veren ve elde edilen gelirin bir kısmını kiraya verene verme borcu altına girdiği bir sözleşmedir. Adi kira sözleşmesinde temel amaç, kiralanan malın kullanılması iken ürün kirasında temel amaç hasılat getirmesidir²⁶⁴. İntifa hakkının genel tanımı ve intifa hakkının tesisi çalışmamızın birinci bölümünde ayrıntılı olarak incelenmiş olup TMK. ve TBK. uyarınca intifa hakkı ve kira sözleşmesi arasındaki farklılıkları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

²⁶³ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.828

²⁶⁴ Keser O.K., a.g.m., ss.68

- İntifa hakkı bir aynî hak iken, kira sözleşmesi şahsi bir hak ihtiva etmektedir.
- İntifa hakkı tam yararlanma yetkisi vermesi sebebiyle kira sözleşmesine göre daha geniş kapsamlıdır.
- Kira sözleşmesinin kurulabilmesi için bir kira bedelinin olması şart iken, intifa hakkı bir bedel karşılığında kurulabileceği gibi, bedelsiz olarak da olarak kurulabilir ²⁶⁵.

İntifa hakkı tesisi ve kiralama işlemi; tesis edilmeleri, taraflara konusu üzerinde tanıdıkları hak ve yükümlülükler, sona erme biçim ve şartları itibariyle birbirinden tamamen farklı olan hukukî işlemlerdir. Danıştay 3. Dairesi 2009/4124 E. K.2010/1769 sayılı kararı ile intifa hakkı tesisinin kiralama işlemi olarak sayılamayacağı ve bu nedenle intifa hakkı tesisinin GVK. m.70 kapsamında gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilemeyeceği yönündedir. Söz konusu kararda, kiralama olarak değerlendirilemeyecek olan intifa hakkı karşılığında alınan bedelin, yasada, gayrimenkul sermaye iratları arasında sayılmadığı halde, intifa hakkı sahibinin hakkın konusu olan şeyi başkasına kiralaması, gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, yasada gayrimenkul sermaye iradı olarak açıkça sayılmayan dava konusu intifa hakkı bedelinin, verginin yasallığı ilkesine aykırı olarak beyanı gerektiğinden bahisle yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığı belirtilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi, 1982/4060 E., 1982/4519 K. ve 10.12.1982 tarihli kararıyla:” ... GVK. m.73 ile belirtilen ve kira gibi tamamen şahsi bir hakkı ifade etmek amacıyla kullanılan “intifasına bırakılma” ifadesinin aynı bir hak olan intifa hakkı tesisiyle aynı anlamda kabulü mümkün değildir. Bu nedenle bir gayrimenkul üzerinde tesis edilen “intifa hakkı” karşılığında alınan bedelin, GVK. m.70 ve m.72 maddeleri karşısında gayrimenkul sermaye iradı sayılması ve bedelsiz devirlerde ise ilgilileri 73. madde uyarınca emsal kira bedeli esasına göre vergilendirilmesi söz konusu olamaz.” demek suretiyle Gelir Vergisi Kanunu’nun lafzından hareket ederek

²⁶⁵ Pala O., a.g.m., ss.105

intifa hakkı tesisi karşılığında alınan bedelin gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilemeyeceğini ifade etmiştir²⁶⁶.

Danıştay 4. Daire 10.01.2011 tarih E. 2010/4260 K. 2011/43 sayılı kararında: “Davacı şirket, bir kısım akaryakıt istasyonlarının faaliyet gösterdiği taşınmazlar üzerinde intifa hakkı kurulması nedeniyle ödediği bedellerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5-a maddesi uyarınca gelir (stopaj) vergisine tabi olduğu ileri sürülerek 2004/3'üncü dönemi için adına ikmalen salınan gelir (stopaj) vergisiyle tekerrür hükümleri uygulanarak kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle dava açmıştır. İstanbul 1. Vergi Mahkemesinin 29.1.2010 günlü ve E:2009/1504, K:2010/346 sayılı kararıyla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iradını tanımlayan 70. maddesinde; arazi, bina (döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahil) maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları ve bunların mütemmim cüzi ve teferruatının sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğunun belirtildiği, dosya içeriğinden, davacı işlemlerinin gelir (stopaj) vergisi yönünden incelenmesi sonucu düzenlenen raporda; davacı şirketin bir kısım akaryakıt istasyonlarının faaliyet gösterdiği taşınmazlar üzerinde intifa hakkı kurulmasından dolayı ödeme yapması nedeniyle intifa hakkı bedelinin kiralama bedeli gibi değerlendirilmesi ve bu nedenle gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği belirtilerek dava konusu ikmalen tarhiyatın yapıldığının anlaşıldığı, ancak, intifa hakkı mal ve haklar üzerinde sahibine tam yararlanma yetkisi sağlayan ve taşınmazlar üzerinde tesis edilebilmesi için tapu kütüğüne tescili zorunlu ve kurucu nitelikte olan, herkese karşı ileri sürülebilen ve Türk Medeni Kanunu'nda yer alan sınırlı ayni haklardan olmasına karşın kiralamanın ise, kiralayana, ödeyeceği belli bir bedel karşılığında, belirli bir sürede, belirli bir şeyin veya hakkın kullanılmasını sağlayan ve taraflarca birbirine karşı ileri sürülebilen, Borçlar Kanunu'na ya da Gayrimenkul Kiralamaları Hakkında Kanun hükümlerine göre tesis edilen şahsi bir hak olduğu, bu itibarla, intifa hakkı tesisiyle kiralama işleminin kuruluşundan sona ermesine kadar tesisi, taraflara konusu üzerinde tanındığı

²⁶⁶ Keser K. O., a.g.m., ss.72

haklar ve yüklediği borçlar, sona erme biçim ve şartları, üçüncü kişilerle ilişkisi yönünden doğurduğu sonuçları, akde uygulanacak hükümleriyle birbirinden tamamen farklı olması nedeniyle intifa hakkı tesisi işleminin bir kiralama işlemi olarak değerlendirilmesinin hukuken mümkün bulunmadığı, öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemede de, sözü edilen mal ve haklar üzerinde sahipleri, zilyedleri, intifa hakkı sahipleri tarafından yapılan kiralama işlemleri denilmek suretiyle esasında intifa hakkıyla kiralama işleminin farklı olarak değerlendirilerek intifa hakkının kiralama olarak nitenlendirilmeyip intifa hakkı sahibinin bu hakkın konusu olan şeyi başkasına kiralamasının gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlandığının görüldüğü, bununla birlikte, yasada intifa hakkı bedelinin gayrimenkul sermaye iratları arasında sayılmaması nedeniyle intifa hakkı bedelinin bir nevi kiralama bedeli olarak kabulü gerektiği belirtilerek kıyas yoluyla vergilendirme yapılmasının vergilerin yasallığı ilkesi gereğince hukuka aykırı olduğu, bu durumda; kiralama bedeli olarak kabulüne hukuken imkan bulunmayan ve kanunda gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmayan intifa hakkı tesisine ilişkin bedelin tevkifat yapma zorunluluğu bulunan ödemeler arasında yer almaması nedeniyle dava konusu tarhiyatta hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezaların kaldırılmasına karar verilmiştir. Davalı İdare, tarhiyatın hukuka uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir ²⁶⁷”. Ancak Danıştay, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddiaları, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görmemiştir. Bu nedenle temyiz istemini reddederek, İstanbul 1. Vergi Mahkemesinin 29.1.2010 günlü ve E:2009/1504, K:2010/346 sayılı kararının onanmasına oybirliği ile karar vermiştir.

Verginin yasallığı ve vergide kıyas yasağı ilkeleri gereği, kanunda açıkça yer almayan bir işlemin vergi idaresinin idari yorumu ile, gelir vergisi konusuna dahil edilmesi isabetli olmayıp Anayasanın 73. maddesine aykırılık teşkil etmektedir. 143 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde de “*Diğer yandan, kanun hükümlerinin kanuna hakim olan hukuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadiselerle teşmil edilmemesi gerekir.*

²⁶⁷ Bkz. www.sinerjimevzuat.com.tr, Erişim tarihi: 16.05.2018

Kanunda diğerk bir hükme atıf yapıldığı durumda bile kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalınmalıdır. Ayrıca, kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbiriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde, objektif hüsünüyet kuralı göz önünde tutularak yorum yapılması esastır. Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, hüküm koyacak kanun boşluklarının doldurulması kuralı vergi hukukunda kullanılamaz.” ifadesiyle vergi hukukunda kıyasın uygulanamayacağı dile getirilmiştir. Anayasa Mahkemesi’nin 06.01.2005 tarihli E.2001/3, K. 2005/4 sayılı kararında, vergi ziyasına bağlı olarak verilen vergi ziyai cezasının miktarının hesabında esas alınan gecikme faizi oranının 6183 sayılı Yasa’nın 51. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından belirlendiğı, bu oranların vergilendirme ve tahsil dönemleri itibariyle değışebildiğı, ceza ve ceza yerine geçen tedbirlerin yasayla konulabileceğı, vergi ziyai suçunu işleyenler için öngörülen vergi ziyai cezası miktarının yasama organı yerine yürütme organı olan Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen gecikme faizi oranı esas alınması nedenleriyle kuralın Anayasa’nın 73. maddesine aykırılık olduğı yönünde hüküm verilmiştir. Anayasa Mahkemesi tarafından verilen söz konusu karar ile yürütme organı olan Bakanlar Kurulu tarafından verilen gecikme faiz oranının Any.m.73’ e aykırı olduğuna karar verilmiştir.

İntifa hakkı tesisi ve intifa hakkının kullanımının devri işlemlerinin, kiralama ve satış işlemlerinden tamamen farklı hukuki işlemler olduğı Medeni Kanun’da açıkça belirtmiştir. Bu nedenle intifa hakkı tesisi veya intifa hakkının kullanımının devri işlemleri kiralama sayılamayacağı için söz konusu işlemlerin karşılığında elde edilen gelir, gayrimenkul sermaye iradı sayılamaz. Aynı şekilde, intifa hakkı tesisi veya intifa hakkının kullanımının devri satış işlemi de sayılamayacağından, söz konusu işlemler dolayısıyla elde edilen gelir, değerk artış kazancı sayılamaz. Bu nedenle satış ya da kiralama olarak değerklendirilmesi mümkün olmayan söz konusu işlemlerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile özel olarak düzenlenmesi gerekmektedir. İntifa hakkı tesisi veya intifa hakkının kullanımının devri karşılığında elde edilen gelirin, Gelir Vergisi Kanunu’nda düzenlenmiş olan gelir unsurlarına eklenmesi ile vergilendirme ilkelerine uygun kalıcı bir çözüme ulaşılacağı kanaatindeyiz. Böylece, vergi idaresince verilen çelişkili özalgeler ve yargı kararlarındaki ikiliğın de sonlanmış olacağı ve hukuki güvenlik ilkesinin de sağlanmış olacağı kanaatindeyiz.

1.2. İntifa Hakkı Tesisinin Satış İşlemi Olarak Değerlendirilmesi ve Öneriler

İntifa hakkı tesisi işlemi sebebiyle elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı kapsamında değerlendirilmeyeceği görüşünün aksi yöndeki görüş, söz konusu işlem sebebiyle elde edilen geliri, satış işlemi kaynaklı olarak değerlendirmektedir. Vergi idaresi tarafından yayınlanan özalgeler, ivazlı olarak intifa hakkı tesis edilmesini veya intifa hakkının kullanımının ivazlı olarak devredilmesini satış hükmünde değerlendirmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi tarafından verilen 02.06.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-151 sayılı özelge ile mesken olarak kullanılan gayrimenkul üzerindeki intifa hakkının, söz konusu taşınmazın ¾ hissesinin mülkiyetine sahip olan kişiye devrini satış hükmünde değerlendirilmiş olup KDVK.m.28'in verdiği yetkiye dayanarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesine ekli listelerde yer almayan intifa hakkının satışı %18 vergiye tâbi olacaktır denilmiştir. Ancak medeni kanun uyarınca intifa hakkının satışı mümkün değildir. İntifa hakkı sahibi tarafından, ancak intifa hakkının kullanımı ivazlı veya ivazsız olarak devredilebilir. Söz konusu özalgely bir örnekle açıklayalım. Özalgede intifa hakkına sahip olan kişi A, gayrimenkulün ¾ hissesinin mülkiyetine sahip kişi B olsun. İntifa hakkı, başkasına devredilemeyen bir haktır. İntifa hakkı, intifa hakkı sahibine belirli süre için tanımlanabileceği gibi (2 yıl, 10 yıl vs.), lehine tanımlandığı kişiye süresiz olarak da tanımlanabilir. Süresiz olarak tanımlanmış intifa hakkı, intifa hakkı sahibi yaşadığı sürece kullanılır ve intifa hakkı sahibinin ölmesi ile bu hakta onunla birlikte yok olur, mirasçılara geçmez. Dolayısıyla intifa hakkı sahibi başkalarına devredilemeyen bir hak olduğundan satışı mümkün değildir. Ancak, intifa hakkı sahibi, sahip olduğu bu hakkın “kullanımını” başkasına devredebilir. Şöyle ki, bir daire üzerinde intifa hakkı sahibi olan X, bu intifa hakkının kullanımını dilerse süreli olarak dilerse süresiz olarak başka birine devredebilir. Ancak, X öldüğü zaman, intifa hakkının kullanımını devrettiği kişinin, intifa hakkını kullanım hakkı da otomatik olarak son bulur. Diğer bir deyişle, intifa hakkı kişiye bağlı bir hak olduğundan, intifanın intifai olmaz. Örneğimize geri dönecek olursak, A'nın intifa hakkını B'ye satması mümkün değildir. A ancak, intifa hakkının kullanımını ivazlı

veya ivazsız olarak devredebilir. Ancak A öldüğü zaman, intifa hakkı da onunla birlikte yok olacaktır. Bu nedenle, daha önce de belirttiğimiz gibi, intifa hakkı tesisi karşılığında malikin elde ettiği gelir, intifa hakkının kullanımının devri karşılığında intifa hakkı sahibinin elde ettiği gelir, gibi kavramların Gelir Vergisi kanunda açıkça düzenlenmesi ile, yukarıda var olan bu kavram kargaşasının son bulacağı kanaatindeyiz.

TBK. m.207 uyarınca, satış sözleşmesi, satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşmedir. Sözleşme ile aksi kararlaştırılmadıkça veya aksine bir âdet bulunmadıkça, satıcı ve alıcı borçlarını aynı anda ifa etmekle yükümlüdürler (TBK. m.207/f.2). Durum ve koşullara göre belirlenmesi mümkün olan bedel, kararlaştırılmış bedel hükmündedir (TBK. m.207/f.3). İntifa hakkı ve satış sözleşmesi arasındaki farkları şöyle özetleyebiliriz;

- Satış sözleşmesinin kurulabilmesi için zilyetliğin yanında mülkiyetin de devri gerekmektedir. İntifa hakkı tesisinde mülkiyet hakkı malikte kalmaya devam etmektedir. Satış sözleşmesi ile malik mülkiyet hakkını kaybetmekte iken, intifa hakkı tesisi ile malik mülkiyet hakkını elinde tutmaya devam etmektedir.

Sonuç olarak, Vergi idaresi tarafından intifa hakkının medeni hukuktaki tanımına tamamen aykırı olarak satış işlemi olarak değerlendirilmesi ve bu şekilde vergilendirmeye tâbi tutulması verginin yasallığı ve vergi hukukunda kıyas yasağı uyarınca Anayasanın 73. maddesine aykırılık teşkil etmektedir. Anayasanın 2. maddesi uyarınca devletimiz bir hukuk devleti olup, verginin yasallığı ilkesi, hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği ilkesi kapsamındadır. Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarihli E. 2006/124 K. 2009/146 sayılı kararı ile yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmemesi nedeniyle takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen salınan cezalı tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme iptali için başvurmuş olup Anayasa Mahkeme'si tarafından itiraz yerinde görülerek 213 sayılı VUK. m.114/f.2 bendi iptal edilmiştir. Söz konusu kararda, itiraz konusu kuralın, vergi dairesince takdir komisyonuna başvuru yapıldıktan sonra matrahın tespiti, buna ilişkin kararın oluşturulması ve kararın gönderilmesinde bir süre öngörülmemesi sebebiyle

çalışma süresinin tamamen komisyonun takdirine kaldığını ancak, zamanaşımının durmasının süreyle sınırlandırılmamasının, vergi mükellefleri yönünden uygulamada keyfiliğe, haksızlığa, eşitsizliğe yol açacak sonuçlar doğurabilecek nitelikte olduğu yönünde hüküm kurulmuştur. Yine söz konusu karar ile kurulan hükümde, hukuk devletinin önemli gereklerinden olan verginin yasallığı ilkesinin, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup; oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğe dayanması sebebiyle, yükümlülere güven veren bu ilkenin, vergi yönetiminde de kararlılık sağlayan ve herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir vatandaşlık görevinin göstergesini oluşturduğu belirtilmiştir.

İntifa hakkının, medeni hukuktaki tanımının daha iyi özümzenerek, intifa hakkını içeren hukuki işlemler sonucunda elde edilen gelir unsurlarının, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile özel olarak düzenlenmesiyle verginin yasallığı ilkesine de uygun olacak şekilde mevcut soruna kalıcı bir çözüm getirilebileceği kanaatindeyiz.

1.3. İntifa Hakkı Tesisi Karşılığında Elde Edilen Gelirin Değer Artış Kazancı Olarak Değerlendirilmesi ve Öneriler

İntifa hakkı tesisi işleminin satış hükmünde değerlendirilmesi sebebiyle bu işlemde elde edilen geliri, vergi mevzuatında değer artış kazancı olarak değerlendiren görüşler de mevcuttur.

İntifa hakkı tesisi karşılığında gelir elde eden malikin gerçek kişi olması ve söz konusu taşınmazın ticari bir işletmeye dahil olmaması halinde elde edilen gelir, değer artış kazancı olarak nitelendirilmektedir. GVK.mükerrer m.80/f.1-6 bendi uyarınca, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) GVK. m.70/f.1-4 numaralı bendinde yazılı gayrimenkul olarak tescil edilen hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancıdır. Ancak, Medeni Kanun uyarınca, gayrimenkul olarak tescil edilebilen haklar üst hakkı ve kaynak hakkı olup, intifa hakkı gayrimenkul olarak tescil edilebilen bir hak değildir. İntifa hakkı tesisini satış hükmünde değerlendiren görüş, bir gerçek kişinin sahip olduğu taşınmaz üzerinde iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içerisinde intifa hakkı tesis ettirmesi halinde, elde edilen geliri değer artış kazancı olarak değerlendirmiş ve

GVK. mükerrer m.80 uyarınca belirtilen istisna tutarını aşan kısmının tamamını satışın gerçekleştiği yıl beyan edilmesi gerektiğini savunmuştur. Ancak malikin, sahip olduğu taşınmaz üzerinde iktisap tarihinden başlayarak beş yıllık sürenin geçmesinden sonra, taşınmazı üzerinde intifa hakkı tesis ettirmesi karşılığında elde ettiği gelirin ne şekilde vergilendirileceği hakkında bir görüş bildirilmemektedir. Ayrıca, tapu sicilinde bir irtifak hakkının gayrimenkul olarak tescil edilebilmesi için bağımsız ve sürekli bir hak olma özelliği taşıması gerekir. Diğer bir deyişle, bu hakların devir ve mirasçılara intikal kabiliyeti olan ve Tapu Sicil Tüzüğü m.10 uyarınca süresiz veya en az otuz yıl süreli olarak kurulması gerekmektedir. İntifa hakkı, mirasçılara intikal etmemesi ve devredilememesi sebebiyle gayrimenkul olarak tapu kütüğüne tescil edilememektedirler. Üst hakkı ve kaynak hakkı, tapu kütüğüne gayrimenkul olarak tescil edilmektedir²⁶⁸. Bu nedenle, intifa hakkı tesisi karşılığında malikin elde ettiği gelirin değer artış kazancı kapsamında ve intifa hakkının da Medeni Kanun'da belirtilen tanımının dışında değerlendirilerek bu şekilde vergilendirilmesi, verginin yasallığı ve vergi hukukunda kıyas yasağı uyarınca Anayasanın 73. maddesine aykırılık teşkil etmesi sebebiyle, intifa hakkı tesisi işleminin Gelir vergisi konusu içine alınarak, intifa hakkı tesisi karşılığında malikin elde ettiği gelirin de gelir unsurları arasında sayılması ile ilgili düzenlemelerin ivedilikle yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

1.4. İntifa Hakkı Tesisi Karşılığında Elde Edilen Gelirin Ticari Kazanç Olduğu Hallerde Değerlendirilmesi ve Öneriler

İntifa hakkı tesisi karşılığında gelir elde eden malikin, bir şahıs şirketi, kurum veya malı ticari işletmeye kayıtlı olan bir gerçek kişi olması halinde, elde edilen bu gelir ticari kazanç niteliğinde olup, GVK. m.37 uyarınca ticari kazanç ilişkin genel hükümler çerçevesinde vergilendirilecektir. İntifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen gelirin ticari kazanç kapsamında olduğu haller için de daha önceki bölümlerde yaptığımız öneriler geçerlidir. Vergi mevzuatında, intifa hakkı kavramı medeni hukuktaki anlamı özümseyerek, intifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen gelirin gelir vergisi kapsamında buna uygun olarak düzenlenmesi mevcut sorunlara kalıcı ve hukuka uygun bir çözüm getirecektir. İntifa hakkı tesisinin, vergi mevzuatında açıkça

²⁶⁸ Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, a.g.e., ss.160-163

düzenlenmemesi sebebiyle, kiralama ya da satış işlemi olarak değerlendirilmesi vergilendirmenin diğer basamaklarında da başka sorunlara yol açmaktadır. İntifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen gelirin ticari kazanç niteliğinde olduğu hallerde, malikin elde ettiği bu geliri, hangi esasa göre beyan etmesi gerektiği sorunu ortaya çıkmaktadır. İntifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen bu gelirin hangi esasa göre beyan edileceği, intifa hakkı tesisi işleminin kiralama ya da satış işlemi olarak değerlendirilmesine göre değişmekte olup aşağıdaki başlıklar altında bu ayrıma göre değerlendirilecektir.

1.4.1. İntifa Hakkı Tesisinin Kiralama İşlemi Olarak Değerlendirilmesi ve Öneriler

İntifa hakkı tesisinin kiralama işlemi olarak değerlendirildi hallerde, elde edilen gelir, ticari kazancın elde edilmesinde geçerli olan tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereği intifa hakkının süresine bölünerek ilgili oldukları yıllarda beyan edilmektedir. Daha önce de değindiğimiz üzere, intifa hakkı tesisinin kiralama işlemi mahiyetinde olmadığı açıktır. Ancak mevzuatta bu şekilde kabul edildiği hallerde elde edilen ticari kazancın, tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereği, intifa hakkının süresine bölünerek ilgili yıllarda beyan edilmesi vergilendirilme ilkeleri açısından uygundur.

1.4.2. İntifa Hakkı Tesisinin Satış İşlemi Olarak Değerlendirilmesi ve Öneriler

İntifa hakkı tesisinin satış olarak değerlendirilmesi halinde, mevzuattaki görüş, GVK.'nın ticari kazanca ilişkin genel hükümleri ve kurumların KVK.'nın genel hükümleri çerçevesinde elde edilen gelirin tamamının, işlemin gerçekleştirildiği yılın geliri sayılarak vergilendirilmesidir. Daha önce de belirttiğimiz üzere, intifa hakkı tesisi işleminin satış hükmünde olmadığı açık olmakla beraber, bu şekilde kabul edildiği hallerde elde edilen gelirin tamamının elde edildiği yıla ait olarak beyan edilmesi vergilendirilme ilkeleri açısından daha uygundur.

2. İntifa Hakkının Vergilendirilmesinin Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa Göre Değerlendirilmesi ve Öneriler

Veraset ve intikal Vergisi açısından intifa hakkı, kavramsal olarak yerinde kullanılmamaktadır. Öncelikle intifa hakkı, şahsa bağlı bir irtifak hakkı olması

sebebiyle intikal kabiliyetine haiz değildir. Diğer bir deyişle, intifa hakkı sona erdiği zaman, intifa hakkının getirdiği kısıtlamadan kurtulan mülkiyet hakkı, mülkiyet hakkının esnekliği ilkesine dayanarak, otomatik olarak tekrar genişleyerek kuru mülkiyetin, tam mülkiyet haline dönüşmesini sağlamaktadır. Dolayısıyla intifa hakkı intikal etmemekte, sona ererek ortadan kalkmaktadır. Kuru mülkiyet sahibinin, tam mülkiyet sahibi halinde dönüşmesi, sona eren intifa hakkının intikal etmesinden değil, mülkiyet hakkının esnekliği ilkesinden kaynaklanmaktadır. Ancak, intifa hakkının sona ermesi ile kuru mülkiyet sahibinin tam mülkiyet sahibi haline dönüşmesi nedeniyle malvarlığında ivazsız bir artış olduğu açıktır. Veraset ve İntikal Vergisi konusuna giren bu ivazsız kazanımın, iktisadi bir değeri olan intifa hakkının değeri üzerinden hesaplanarak vergilendirilmesi uygundur. Vergi idaresi de, intifa hakkının intikal kabiliyeti olmadığını bilmekte olup, söylenişte daha kısa ve pratik bir kullanım olması amacıyla VUK. m.296 uyarınca “...intikal eden intifa hakkı...” şeklinde bir kullanıma başvurduğunu kanaatindeyiz. Ancak intifa hakkının medeni hukuktaki anlamına uygun olarak ifade edilmesinin kavram kargaşasına son vereceği kanaatindeyiz. VUK. m.296 uyarınca, “Veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız ve bedelsiz bir tarzda intikal eden intifa hakları...” ifadesinin yerine “Veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız bir tarzda kuru mülkiyetin tam mülkiyete dönüşmesi halinde intifa hakkı ve kuru mülkiyetin değerlemesi...” şeklinde bir ifadenin kullanılması ile, kavramlar hukuki tanımlarına uygun olarak kullanılmış olacaktır.

Sonuç olarak, intifa hakkı kavramının medeni hukuktaki tanımına uygun olarak Veraset ve İntikal Vergisi Kanunda düzenlenmesi veya Vergi idaresince verilen özelgeler aracılığıyla daha net ve basit olarak anlatılmasının, vergilemede ortaya çıkan kavram kargaşasına son vereceği kanaatindeyiz.

3. İntifa Hakkının Vergilendirilmesinin Emlak Vergisi Kanununa Göre Değerlendirilmesi ve Öneriler

EVK. m.3 ve EVK. m.13 uyarınca, emlak vergisinin mükellefi, bina ve arazinin maliki olan gerçek veya tüzel kişilerdir, ancak, emlak vergisinin konusunu oluşturan bina veya arazi üzerinde intifa hakkı tesis edilmiş ise, verginin mükellefi, intifa hakkı sahibidir. EVK. uyarınca yapılan bu düzenleme, intifa hakkı kavramının medeni hukuktaki tanıma uygundur. Çünkü TMK. m.813 uyarınca, intifa hakkı konusu malın

vergi ve resim ödemeleri, intifa hakkı süresi boyunca intifa hakkı sahibine ait olmaktadır. EVK.'daki lâfzi yorumun gayet açık olması sebebiyle, verginin yasallığı ve vergiyi doğuran olayın belirliliğine uygun olduğu kanaatindeyiz.

4. İntifa Hakkının Vergilendirilmesinin Harçlar Kanununa Göre Değerlendirilmesi ve Öneriler

İntifa hakkının tesisi taşınmazlarda tescil ile doğmaktadır. Tapuda yapılacak tescil işlemleri için tapu ve kadastro harcı ödenmesi zorunludur. HK. m. 57 uyarınca, tapu ve kadastro işlemlerinden, Harçlar Kanunun (4) sayılı tarifesinde yer alanlar tapu kadastro ve harcına tâbidir.

492 sayılı Harçlar Kanunu ekli (4) sayılı tarife I-4 sayılı maddesi ile gayrimenkullerin ve mülkiyetten gayri ayni hakların bağışlanmasında, kanuni mirasçılar dışında intifa hakkından, kuru mülkiyet sahibi lehine ivazsız feragat edilmesinde ve süreli intifa haklarında süre dolarak intifa hakkının sona ermesinde kayıtlı değer üzerinden, taraflar aksini kararlaştırmamışsa, HK. m.58 uyarınca mülkiyet ve mülkiyetten gayri ayni hakları iktisap edenlerden binde 68,31 oranında harç alınmaktadır. Veraset ve İntikal Vergisi uyarınca, veraset veya sair ivazsız yollar ile lehine ivazsız mal intikal etmiş olan gerçek veya tüzel kişiler Veraset ve İntikal Vergisi'ne tâbidir. Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse, muris A, gayrimenkulü üzerinde mirasçısı olmayan B lehine intifa hakkı tesis ettirmiş olsun ve mirasçısı olan C'ye de gayrimenkulün kuru mülkiyetini devretmiş olsun. Mirasçı olmayan B'nin, kanuni mirasçı olan C lehine intifa hakkından ivazsız olarak feragat etmesi halinde, C hem HK. uyarınca binde 68,31 oranında harç ödeyecek hem de intifa hakkının ivazsız olarak kendisine intikali sebebiyle Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu m.10 uyarınca VUK. m.296 doğrultusunda hesaplanacak intifa hakkı intikalinden kaynaklanan veraset ve intikal vergisini de ödemek zorunda olacaktır. Ayrıca VİVK. m.16 uyarınca ivazsız intikallerde uygulanan vergi oranı, veraset yoluyla intikallere uygulanan vergi oranından daha yüksektir. Bu örnek uyarınca mükerrer vergileme söz konusu değildir. Çünkü mükerrer vergilendirme, VUK. m. 117 uyarınca, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır. Ancak örneğimizde C'den biri Harçlar Kanunu diğeri Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu olmak üzere iki farklı vergi kanunu uyarınca

vergi tahsil edilecektir. Dolayısıyla burada mükerrer vergileme söz konusu değildir. Ancak intifa hakkının ivazsız intikali sebebiyle C'nin hem HK. uyarınca yüksek bir harç ödemesi hem de VİK. uyarınca daha yüksek orandan vergi ödemesi C'nin üzerinde oluşan vergi yükünü arttırması sebebiyle vergilemede adalet ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Bu nedenle hem Harçlar Kanunu hem de Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu konusuna giren bu tip durumlarda uygulanacak vergi oranlarının düşürülmesinin vergilemede adalet ilkesine daha uygun olacağı kanaatindeyiz.

Yukarıda belirttiğimiz haller dışında, vergileme tekniğine uygun olarak, Harçlar Kanunu uyarınca, harcın konusu oluşturan işlemlerin, harçların mükelleflerinin, harcın matrahının ve nispetinin açıkça sayılmış olmasının, verginin yasallığı ve verginin belirliliği ilkelerine uygun olduğu kanaatindeyiz.

SONUÇ

Türk Vergi Sisteminde, intifa hakkı kavramının medeni hukuktaki tanımına aykırı şekilde kullanılması nedeniyle intifa hakkına ilişkin hukuki işlemlerin sınıflandırılması ve bu işlemlerin vergilendirilmesi hususunda mevzuatta uzun zamandır ihtilaf yaşanmaktadır. İntifa hakkının tesis edilmesinin hukuki mahiyeti ve intifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen gelirin niteliği ve bu gelirin vergilendirilmesi hususundaki tartışmalar uzun zamandır süregelmektedir. Mevzuatta yaşanan bu tartışmaların temel sebebi, medeni hukuk konusu olan intifa hakkı kavramının net olarak anlaşılamaması ve dolayısıyla intifa hakkı tesisi, intifa hakkının kullanımın devri, intifa hakkının sona ermesi ya da intifa hakkından feragat gibi hukuki işlemlerin doğru tasnif edilememesinden kaynaklanmaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu uyarınca ivazlı olarak intifa hakkı tesisinin ve ivazlı olarak intifa hakkının kullanımının devrinin vergilendirilmesi, vergilendirme tekniğine uygun olarak yapılmaktadır. İntifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen gelirin niteliği ve bu gelirin vergilendirilmesi ile intifa hakkı tesisi işleminin hangi hukuki işlem kategorisinde değerlendirilmesi gerektiği ise Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenmemiştir. Vergi mevzuatında, intifa hakkı tesisi, intifa hakkı tesisi karşılığında elde edilen gelirin niteliği kavramlarının açıkça düzenlenmemiş olması vergilendirmede kıyas yasağının uygulanmamasına sebebiyet vermektedir. Vergi idaresinin konuyla ilgili birbiriyle çelişen özeldeler yayınlaması, vergi idaresi uygulamaları ile yargı kararlarının birbiriyle çelişmesi, verginin yasallığı ve vergide kıyas yasağı ilkelerine ve Anayasanın 73. maddesine aykırılık teşkil etmektedir.

Anayasanın 73. maddesine aykırılık teşkil eden söz konusu uygulamaların giderilmesi için GVK. m.2. uyarınca sayılan gelir unsurlarına, sekizinci madde olarak “ivazlı olarak intifa hakkı tesisi nedeniyle malikin elde ettiği gelir veya ivazlı olarak intifa hakkının kullanımının devri sebebiyle intifa hakkı sahibinin elde ettiği gelir” şeklinde bir düzenleme yapılmasının uygun olacağı kanaatindeyiz. Vergiyi doğuran olay, ivazlı olarak intifa hakkı tesisi veya ivazlı olarak intifa hakkının kullanımının

devridir. Verginin konusu, ivazlı olarak intifa hakkı tesisi veya ivazlı olarak intifa hakkının kullanımının devri nedeniyle elde edilen gelirdir. Verginin mükellefi, ivazlı olarak intifa hakkı tesisi nedeniyle gelir elde eden malik veya ivazlı olarak intifa hakkının kullanımının devri sebebiyle gelir elde eden intifa hakkı sahibidir (gerçek veya tüzel kişi). Gelir Vergisi Kanunu’nda yapılacak böyle bir değişiklik ile yapılacak vergilemenin, vergileme tekniğine ve verginin yasallığı ilkesine uygun olacağı kanaatindeyiz.

Sonuç olarak, intifa hakkına ilişkin tesis edilen hukuki işlemler ve bu işlemler sebebiyle elde edilen gelirin vergilendirilmesi hususunda mevzuatta yer alan kavram kargaşasının giderilmesi ve ihtilafların son bulması için vergi mevzuatında intifa hakkı kavramı ile ilgili yukarıda da belirttiğimiz şekilde açık ve ayrıntılı düzenlemelerin ivedilikle yapılması gerektiği kanaatine varılmıştır.

KAYNAKÇA

Kitap

- Akıntürk, T., **Eşya Hukuku**, Beta Basım Yayım A.Ş., İstanbul,2009
- Akipek, J., Akıntürk, T., **Eşya Hukuku**, Beta Basım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2009
- Akipek, J., **Türk Eşya Hukuku (Ayni Haklar)**, Ankara Üniversitesi Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1972
- Aksoy Ş., **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi** (4.Baskı), Filiz Kitabevi, İstanbul,1996
- Aksoy Ş., **Kamu Maliyesi** (2.Baskı), Filiz Kitabevi, İstanbul,1994
- Ayan, M., **Eşya Hukuku III – Sınırlı Ayni Haklar** (8.Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017
- Aybay, A., Hatemi, H., **Eşya Hukuku** (4. Baskı), Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2014
- Ayiter, N., **Mamelek Kavramı Üzerinde İnceleme**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1968
- Ayiter, N., **Eşya Hukuku -Kısa Ders Kitabı** (2. Baskı), Savaş Yayınevi, Ankara,1983
- Bilici N., **Vergi Hukuku** (36.Baskı), Savaş Yayınevi, Ankara,2015
- Bulutoğlu K., **Türk Vergi Sistemi** (4. Baskı), Fakülteler Matbaası, İstanbul,1971
- Erginay A., **Kamu Maliyesi** (13.Baskı), Savaş Yayınları, Ankara,1990
- Ergüne, M. S., Nomer, H. N., **Eşya Hukuku** (5. Baskı), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017
- Ertaş, Ş., **Eşya Hukuku** (10. Baskı), Barış Yayınları, Fakülteler Kitapevi, İzmir, 2012

- Esener, T., Güven, K., **Eşya Hukuku** (7. Baskı), Yetkin Yayınları, Ankara, 2017
- Gürsoy, K., Eren, F., Cansel, E., **Türk Eşya Hukuku** (2. Baskı), Ankara Üniversitesi Basım Evi, Ankara, 1984
- Kaneti S., **Vergi Hukuku** (2.Baskı), Filiz Kitabevi, İstanbul 1989
- Karakoç Y., **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2017
- Kırbaş S., **Vergi Hukuku**, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar (20.Baskı), Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015
- Kızılot Ş., Taş M., **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi** (5.Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara,2013
- Köprülü, B., Kaneti, S., **Sınırlı Ayni Haklar** (2. Baskı), Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1982
- Küçükgüngör, E., **Roma Hukukunda İntifa Hakkı**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara,1998
- Mutluer K., Öner E., Kesik A., **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi** (4.Baskı), İstanbul Bilgi Ün.v.Yay.185, İstanbul,2016
- Nadaroğlu H., **Kamu Maliyesi Teorisi** (11.Baskı), Beta Basım A.Ş., Kırklareli,2000
- Oğuzman K., **Miras Hukuku**, Fakülteler Matbaası, İstanbul,1984
- Oğuzman K., Seliçi Ö., **Eşya Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Fakülteler Matbaası,1975
- Oğuzman, K., Barlas, N., **Medeni Hukuk** (17. Baskı), Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2011
- Oğuzman, K., Seliçi, Ö., Oktay-Özdemir, S., **Eşya Hukuku** (20. Baskı), Filiz Kitapevi, İstanbul, 2017
- Oktar A., **Türk Vergi Sistemi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul,2016

Öncel M., Kumrulu A., Çağan N., **Vergi Hukuku** (25.Baskı), Turhan Kitabevi, Ankara,2016

Özen, B., **Türk Medeni Hukukunda Eşya Üzerinde İntifa Hakkı** (1. Baskı), Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2008

Paul Koschaker, Kudret Ayiter, **Roma Hususi Hukukunun Ana Hatları**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara,1971

Pehlivan O., **Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2017

Saymen, F., Elbir, H. K., **Türk Eşya Hukuku** (Ayni Haklar), İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1954

Serozan, R., **Eşya Hukuku I** (3. Baskı), Filiz Kitapevi, İstanbul, 2014

Serozan, R., **Medeni Hukuk**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2011

Sirmen, A., **Eşya Hukuku** (5. Baskı), Yetkin Yayınları, Ankara, 2017

Şenyüz D., Yüce M., Gerçek A., **Türk Vergi Sistemi** (15.Baskı), Ekin Basım Yayın, Bursa,2018

Tekinay, S. S., **Menkul Mülkiyeti ve Sınırlı Ayni Haklar**, Filiz Kitabevi, 1994

Tekinay, S., **Eşya Hukuku** (4. Baskı), Beta Basım Yayım, İstanbul, 1978

Velidedeoğlu H.V., **Türk Medeni Hukuku** (3.Baskı), İstanbul Üniversitesi Yayınları, Nurgök Matbaası, İstanbul,1963

Sürelî Yayınlar

Akarıslan M., **İntifa Hakkı ve Kuru Mülkiyet İntikalinin Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Yönünden Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:222,2011, ss.111

Akarslan M., **İntifa Hakları ile Kuru Mülkiyetin Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:173,2007, ss.124

Alp M.A., **Gerçek Kişilerin Sahip Olduğu Taşınmazlar Üzerinde İntifa Hakkı Tesisinin Gelir Vergisi Açısından Durumu**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:282,2012, ss.187

Arıca M.N., **İntifa Hakkı ve Çıplak Mülkiyet Şeklinde İntikal Eden Miras Payları ile Çıplak Mülkiyetin Tam Mülkiyete Dönüşmesi Halindeki Miras Paylarının Vergilendirilmesi-1**, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:208,1995, ss.42

Arıca M.N., **Kuru (Çıplak) Mülkiyetin Tam Mülkiyete Dönüştüğü Muhtelif Durumlarda Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması**, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:591,2014, ss.44

Arıca N.M., **Çıplak(Kuru) Mülkiyetin Tam Mülkiyete Dönüştüğü Hallerde Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması**, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:604,2015, ss.86

Arıca, **7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Yorumu ve Açıklamaları ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Kazancı Matbaacılık, Ankara, ss.74

Aslanpınar B.Y., **Gayrimenkullerde İntifa Hakkı ve Kuru Mülkiyetin Veraset ve İntikal Vergisi Bakımından Vergilendirilmesi**, Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan (Editör: Nevzat Saygılıoğlu), Yaklaşım Dergisi, Ankara,2014, ss.574-616

Berzek, A.N., **“Anonim Ortalıkta Pay Üzerinde İntifa Hakkı Sahibinin Oy Hakkı Ve Oy Hakkına Bağlı Diğer Haklar”**, AÜEHFD, C.VI, S. 1-4,2002, ss. 224-227

Keser K., **GVK Açısından İntifa Hakkı Kapsamında Elde Edilen Gelirin Niteliği ve Vergilendirilmesi**, Vergi Dünyası Dergisi,427,2017, ss.67

Öztürk İ., Yiğit U., **İntifa Hakkı Sahibinin Emlak Vergisi Mükellefiyetinin İntifa Hakkına Konu Devlete Ait Taşınmazlara Etkisi**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:256,2010, ss.152

Pala O., **Taşınmaz Üzerinde Gerçekleştirilen İntifa Hakkı Tesisi Karşılığında Elde Edilen Gelirin Niteliği ve Beyanı Gelir İdaresi Başkanlığının Resmi İnternet Sitesinde Yer Alan İki Zıt Özelge**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:365,2012, ss.103

Sağlam M., **Gayrimenkuller ile İntifa Hakkı ve Kuru Mülkiyetin Bedelli ve Bedelsiz İntikalinin Tapu Harcı Yönünden Karşılaştırılması**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:275, 2004, ss.128

Sağlam M., **Gayrimenkuller Üzerindeki Kuru Mülkiyetin ve İntifa Hakkının Ayırık Ayırık İvazsız İntikali İle Gayrimenkullerin Veraseten veya İvazsız Bir Tarzda İntikalinde Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Değerleme**, Lebib Yakın Mevzuat Dergisi, Sayı:7,2004, ss.38

Sağlam M., **İntifa Hakkı ve Kuru Mülkiyetin Vergilendirilmesinde Tapu Harcı Matrahının Tespiti**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:279,2004, ss.119

Yüce M., **Bayilerin Petrol Ana Dağıtım Şirketleriyle Yaptıkları İntifa Hakkı Tesisi Karşılığında Elde Ettikleri Gelirin Vergisel Boyutu**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:327,2008, ss.134

İnternet Yayınları

<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=2503#>(ErişimTarihi:28/03/2018)

<http://www.kizilot.com.tr/17/3188/bd/tr/kizilot/av-y-burak-aslanpinar/gayrimenkullerde-intifa-hakki-ve-kuru-ci-plak-mulkiyetin-veraset-ve-intikal-vergisi-bakimindan-vergilendirilmesi> (ErişimTarihi: 28/03/2018)

<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=2503#>(ErişimTarihi:28/03/2018)

<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=2503#>(Erişim Tarihi:28/03/2018)

<http://www.gib.gov.tr/node/92075> (Erişim Tarihi:02/05/2018)

<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=2503#>(Erişim Tarihi:02/05/2018)

<http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/10/Osman-Sar%C4%B1aslan-Anayasa-Mahkemesi-Kararlar%C4%B1-%C3%87er%C3%A7evesinde-Vergilendirme-%C4%B0lkeleri.pdf> (Erişim Tarihi:30/04/2018)

<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=2503#>(Erişim Tarihi:16/05/2018)

Diğer Yayınlar

Osman Çakar, **Roma Hukuku'nda ve Türk Hukuku'nda İntifa Hakkı Sahibinin Hakları ve Borçları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisan Tezi, Ankara Üniversitesi

ÖZGEÇMİŞ

11 Aralık 1983 tarihi, Kırklareli İli doğumluyum. İlkokul eğitimimi Hayrabolu Cumhuriyet İlkokulu'nda, ortaokul eğitimimi Hayrabolu Anadolu Lisesi'nde ve lise eğitimimi Çanakkale Fen Lisesi'nde tamamladım. Trakya Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Matematik Bölümü'nden 2008 yılında, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nden 2012 yılında ve Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nden 2015 yılında mezun oldum.

2009-2016 yılları arasında T.C. Ziraat Bankası'nda çeşitli görev ve pozisyonlarda çalıştım ve avukatlık stajımı yapmak için 2016 yılında kurumdan istifa ettim. 2016 yılında başladığım avukatlık stajımı 2017 yılında tamamlayarak avukatlık ruhsatımı aldım. 2015 yılında Beykent Üniversitesi, Kamu Hukuku Anabilim Dalı'nda tezli yüksek lisans eğitimime başladım. 2017 yılından itibaren Kırklareli Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku Bölümü İdare Hukuku Anabilim Dalı'nda araştırma görevlisi olarak çalışmaktayım.

Yabancı dilim İngilizcedir.

Harika ŞAHİN