

Gayrimenkul Sermaye İradında Mükellef Sorunsalı

Doç. Dr. ÖZGÜR BİYAN
Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü
ozgurbiyani@hotmail.com
https://orcid.org/0000-0002-1005-2950
Gönderilme Tarihi:20.05.2019

Doç. Dr. GÜNEŞ YILMAZ
Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi
İşletme Fakültesi
Uluslararası Ticaret Bölüm Başkanı
gunes.yilmaz@alanya.edu.tr
https://orcid.org/0000-0002-1005-2950
Kabul Tarihi:08.07.2019

Öz

Bu çalışmada gelir unsurlarından biri olan gayrimenkul sermaye iratlarında mükellef olarak kabul edilen kişilerin, gelirin elde edilmesi ve beyan edilmesi aşamasında, hazır beyan sistemini kullanmaları nedeniyle yaşadıkları hukuki durumlar üzerinde durulmaktadır. Kanunen mükellef olarak sayılanlar arasında kimin beyanname vermesi gerektiği çeşitli senaryolar açısından incelenmektedir. Çalışmanın sonucunda hazır beyan sisteminin yarattığı sorunlar ifade edilmekte ve çözüm önerilerinde bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Gayrimenkul Sermaye İradı, Mükellef, Hazır Beyan Sistemi, Zilyet, Mutasarrıf, İntifa Hakkı.

JEL Sınıflandırması: K34, K25, K11, K41.

Taxpayer Problematic on Incomes From Immovable Property

Abstract

In this study, one of the items of income, capital gains on real estate of the person who is considered to be the taxpayer, in the step of obtaining and income statement, to use the prepared declaration system because they live focuses on legal cases. The legally counted as among several scenarios where taxpayers are examined in terms of who should give the declaration. As a result of the study, the problems created by the readiness system are expressed and solutions are offered.

Keywords: Incomes From Immovable Property, Taxpayer, Prepared Declaration System, Possessor, Tenant, Usufruct Right.

JEL Classification: K34, K25, K11, K41

1. GİRİŞ

Türk vergi sistemindeki gelir unsurlarından biri olan gayrimenkul sermaye iratları Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 70 ila 74. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemelerde gayrimenkul sermaye iradının tanımına yer verilmemiş, hangi mal ve hakların kiraya verilmesi durumunda vergilendirilecek gelirden söz edilebileceği tadadi olarak sıralanmıştır (GVK m.70). Söz konusu sekiz adet mal ve hak grubundan kiraya verilme neticesinde gelir elde eden ve mükellef konumunda olabilecekler de yine aynı madde kapsamında zikredilmiştir. Bu bağlamda GVK'nın 70/1 maddesi uyarınca, gayrimenkul sermaye iratlarının mükellefi “*yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları*”dır.

Konunun temel taşı niteliğindeki “gayrimenkul” kavramı, GVK düzenlemesi dikkate alındığında, konunun genel düzenleyicisi olan Türk Medeni Kanunu kapsamındaki düzenlemelerden oldukça farklı bir konumdadır. Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 704. maddesinde yer alan taşınmaz kavramının içinde “*arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler*” yer almakta iken, GVK açısından gayrimenkul kavramının çok daha geniş tutulduğu dikkat çekmektedir. Nitekim TMK'da sayılan taşınmazlar dışında maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı (GVK m.70/1), voli mahalleri ve dalyanlar (GVK m.70/2), gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri (GVK m.70/3), arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alametifarika, 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 (GVK m.70/5), telif hakları (GVK m.70/6), gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları (GVK m.70/7), motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri (GVK m.70/8) de gayrimenkuller gibi değerlendirilmiştir. GVK kapsamında gayrimenkul olarak sayılan söz konusu mal ve hakların *sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları* da mükellef konumunda olabilmektedirler.

Uygulamada gayrimenkul kavramı ifadesi kullanıldığı vakit ilk akla gelenler, Türk Medeni Kanunu kapsamında taşınmaz olarak kabul edilen arazi, arsa, bina, apartman dairesi gibi varlıklardır. Üstelik gayrimenkul sermaye iratları arasında en büyük kalemi de taşınmazlardan, yani konut ve işyeri kiralamalarından elde edilen gelirler oluşturmaktadır. Çalışmamızın odak noktasını ise, konut ve işyeri kiralamalarında GVK'da sıralanan mükellef olabileceklerden birden fazlasının varlığı halinde, mükellefin ve/veya beyanda bulunacak kişinin tespitinin hangi kriterlere göre gerçekleştirilmesi gerektiği hususu oluşturmaktadır. Bu tespiti yaparken tahsilâtın kimin tarafından yapıldığı mı esas alınacak, yoksa tahsilât kim tarafından yapılırsa yapılsın GVK'da sayılanlardan biri mi esas alınacaktır sorusuna dikkat çekmektir. Bu bağlamda hukukî düzenlemeler ve idari bakış açısı temel alınarak, vergi hukuku ruhuna uygun tespit yapmak ve çözüm üretmek çalışmamızın amacını oluşturmaktadır. Söz konusu amaca ulaşabilmek açısından örnekler verilerek kurgulamalardan yararlanılacak ve değerlendirmeler yoluyla sonuca varılacaktır.

Özellikle konut ve işyeri kiralamalarında gerek toplumsal yapıdan kaynaklanan özellikler, gerekse kanunlara yeterince nüfus edilememesinden doğan durumlar nedeniyle gayrimenkul malikleri dışındaki kişilerin kira sözleşmelerine taraf olduğu görülmekte ve yasa koyucu tarafından da bu hususun çok önemsenmediği anlaşılmaktadır. Örneğin, Bay (A)'nın sahip olduğu bir gayrimenkulü kiraya vermesi işleminde, kira sözleşmesinde malik olarak kendisinin değil de (çeşitli nedenlerden dolayı) bir yakınının (örneğin çocuğunun ya da eşinin) taraf olması ve/veya kira gelirini eş ya da çocuğuna bırakması veyahut da bankadan yapılan ödemelerin doğrudan malike değil de eşine, çocuğuna ödenmesi vb. durumlarla karşılaşabilmektedir. Diğer yandan özellikle bankadan yapılan ödemelerin “kira ödemesi” adı altında yapılması, kira gelirlerini otomasyondan takip eden gelir idaresi açısından da veri olarak dikkate alınmakta ve hazır beyan sisteminde kullanılmaktadır. Dolayısıyla geliri elde eden kişiler, sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahibi olup olmadığına bakılmaksızın mükellef olarak beyanname verebilmektedirler. Nitekim Kanun maddesinin de düzenlemesi, buna uygun olarak kira gelirinin vergi dışında kalmamasını amaçlayacak ve sağlayacak şekilde geniş tutulmuştur.

İlk bakışta, bu durumun da sakıncası olmadığı ve nihayetinde elde edilen gelirin (bir şekilde de olsa) beyan edildiği ve vergi ziyayı oluşturmadığı kanısı oluşabilir. Ancak detaylıca irdelendiğinde esasında mükellef

olarak kabul edilmesi gereken kişiler dışında sırf ödeme banka kanalıyla kendisine yapıyor diye farklı kişilerin hazır beyan sisteminde mükellef olarak kabul edilmesi ve beyanname vermesine izin verilmesi, vergilendirme sonuçlarını etkileyebilmektedir ve aslında kanunen de doğru olmamaktadır. Şöyle ki, GVK'nın 86. maddesinde, gerçek kişiler tarafından elde edilen gelirlerden hangisinin gelir toplamına dâhil edileceği, diğer deyişle beyan edileceğine ilişkin kurallar ve bu bağlamda da beyan sınırlarının tespit edilmesi aşamasında, mükelleflerin hangi gelirlerinin dikkate alınacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla aslında gayrimenkul sermaye iratları açısından yasa hükmüne göre mükellef olması ve beyanname vermesi gereken kişiler dışındaki kişilerin mükellef olarak sayılması, yeri geldiğinde gerçek kişilerin beyanname verip vermeyeceği hususunu ya da gelirlerin beyannameye dahil edilip edilmeyeceği konusunu etkilemektedir. Bu bağlamda makul bir düzenleme olduğu düşünülen madde hükmünün, pratikteki uygulamalar açısından muammalı durumlar yaratabilmesi kaçınılmazdır. Konumuz özelinde bakıldığında da durum tam da bu şekildedir. Öyle ki, gelirlerin toplanması aşamasında, elde edilen gelirin kimin geliri sayılacağından, konut istisnası gibi unsurlardan kimin faydalanıp faydalanılmayacağına kadar, bir takım özel madde düzenlemeleri ve durumlar da dikkate alındığında, konunun boyutu ve sonuçları daha da belirgin anlaşılabilir.

Bu çalışmada, kanuni düzenlemeler ile uygulama arasındaki ilişkiden dolayı yukarıda ifade edilmeye çalışılan sorunlar, çeşitli senaryolar çerçevesinde ele alınacak ve mükellefin doğru tespit edilmesinin önemi irdelenecek, değerlendirilecek ve bu temelde, yasa hükümlerini yorumlar ve uygulamaları idarenin bakış açısının eleştirisi yapılacaktır. Elbette tüm bunların yapılabilmesi için öncelikle, konunun mihenk taşı olan, GVK'nın 70. maddesi kapsamında, gayrimenkul sermaye iradı mükellefleri olarak kabul edilen "sahip", "mutasarrıf", "zilyet", "irtifak hakkı", "intifa hakkı" kavramlarının hukuki tanım ve betimlemelerinin yapılması zorunluluk arz etmektedir.

2. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADINDA MÜKELLEFLER

2.1. Malik-Sahip

Bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, ya-

rarlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir (TMK m.683). Bu bağlamda taşınmazın mülkiyetini kuru (çıplak) mülkiyet ve intifa (yararlanım) hakkı olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. Ayrıca bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünüyle parçalarına da malik olur. Bütünüyle parça, yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır (TMK m.684).

Taşınmaz mülkiyetinin kazanılması TMK'nın 705.maddesi uyarınca tescille olur. Miras, mahkeme kararı, cebri icra, işgal, kamulaştırma hâlleri ile kanunda öngörülen diğer hâllerde, mülkiyet tescilden önce kazanılır. Ancak, bu hâllerde malikin tasarruf işlemleri yapabilmesi, mülkiyetin tapu kütüğüne tescil edilmiş olmasına bağlıdır. Ayrıca taşınmaz mülkiyetinin devrini amaçlayan sözleşmelerin geçerli olması, resmî şekilde düzenlenmiş bulunmalarına bağlıdır. Ölüme bağlı tasarruflar ve mal rejimi sözleşmeleri, kendilerine özgü şekillere tâbidir (TMK m.706).

2.2. İrtifak ve İntifa Hakkı Sahipleri

TMK'nın 779. maddesi uyarınca taşınmaz lehine irtifak hakkı, bir taşınmaz üzerinde diğer bir taşınmaz lehine konulmuş bir yük olup, yüklü taşınmazın malikini mülkiyet hakkının sağladığı bazı yetkileri kullanmaktan kaçınmaya veya yararlanan taşınmaz malikinin yüklü taşınmazı belirli şekilde kullanmasına katlanmaya mecbur kılar.

Aynı Kanun'un 780. maddesine göre irtifak hakkının kurulması için tapu kütüğüne tescil şarttır. İrtifak hakkının kazanılmasında ve tescilinde, aksi öngörülmemiş olmadıkça taşınmaz mülkiyetine ilişkin hükümler uygulanır. Malik kendisine ait iki taşınmazdan biri üzerinde diğerinin lehine irtifak hakkı kurabilir (TMK m.782). Düzenlemelerden anlaşıldığı kadarı ile irtifak hakkında iki kişinin varlığından bahsedilir. Bunlardan biri malik (mal sahibi), diğeri irtifak hakkı sahibi konumundaki kişidir. Malik, irtifak hakkı sahibinin mülkiyet hakkına özgü bazı yetkileri kullanmasına izin verir. Ayrıca irtifak hakları, haklar veya bir mal varlığı üzerinde de kurulabilir¹.

TMK'ya göre intifa hakkı, taşınırlar, taşınmazlar, haklar veya bir malvarlığı üzerinde kurulabilmekte olup, aksine düzenleme olmadıkça hakkın sahibine, konusu üzerinde tam yararlanma yetkisi sağlamakta

1 Hıfzı Veldet Velidedeoğlu, Türk Medeni Hukuku, Cilt:1, Sermet Matbaası, İstanbul, 1960, s.228.

ve taşınmazlarda tapu kütüğüne tescil ile kurulmakta ve taşınmazlarda intifa hakkının kazanılması ve tescilinde, aksine düzenleme olmadıkça, mülkiyete ilişkin hükümler uygulanmaktadır². Ayrıca intifa hakkı sahibi, hakkın konusu olan malı zilyetliğinde bulundurma, yönetme, kullanma ve ondan yararlanma yetkilerine sahiptir (TMK m.803). İntifa hakkına konu olan sermayenin faizleri ve diğer dönemsel gelirleri, daha geç muaccel olsalar bile, intifa hakkının başladığı tarihten sona erdiği tarihe kadar intifa hakkı sahibine ait olur (TMK m.805). İntifa hakkı aslında başkasına ait bir şeyden bütünüyle yararlanmaktır. Malik gibi yararlanma yetkisi veren intifa hakkı söz konusu olduğunda malik sadece çıplak mülkiyete sahiptir³.

2.3. Zilyet

Etimolojik olarak “zilyet”, “*sahibi kendisi olsun olmasın bir malı kullanmakta olan, elinde tutan kimse, eldeci*” anlamına gelip Arapça kökenli bir kavramdır⁴. Hukuki olarak da, bir şey üzerinde fiilî hâkimiyeti bulunan kimse onun zilyedir. Taşınmaz üzerindeki irtifak haklarında ve taşınmaz yüklerinde hakkın fiilen kullanılması zilyetlik sayılır (TMK m.973). Zilyet, bir sınırlı aynî hak veya bir kişisel hakkın kurulmasını ya da kullanılmasını sağlamak için şeyi başkasına teslim ederse, bunların ikisi de zilyet olur. Bir şeyde malik sıfatıyla zilyet olan aslı zilyet, diğeri fer’î zilyettir

(TMK m.974). Taşınmazın zilyedi onun maliki sayılır. Önceki zilyetler de zilyetlikleri süresince o taşınmazın maliki sayılırlar (TMK m.985).

Mülkiyet hakkı taşınmaz ile malik arasında hukuki bir ilişkiyi gösterirken, zilyetlik taşınmaz ile zilyet arasındaki “fiili bir rabıta”yı göstermektedir. Ancak bu tanımlama tam olarak zilyetliği ifade etmekte yetersizdir. Zilyetlik aslında oldukça girift bir kavram olup çok yönlü ve doktrinde de ifade edildiği üzere “kaypak” bir kavramdır. Öncelikle zilyetliğin bir hak mı yoksa fiili bir durum mu olduğu doktrinde tartışmalıdır⁵. Ancak genel kanı uyarınca zilyetlik fiili bir münasebetten ibaret görülmekte hak olarak kabul edilmemektedir⁶.

2.4. Mutasarrıflar⁷

Türk Dil Kurumu’na göre, Arapça kökenli olan mutasarrıf kavramının, kelime anlamı “*kendinde kullanım hakkı olan, elinde bulunduran*” şeklindedir⁸. Kısaca “tasarruf eden” anlamına gelen mutasarrıf⁹, bir gayrimenkulün sahip ya da sahipleri dışında bir gayrimenkulden hukuken veya fiilen tasarruf eden kişidir¹⁰. Mal veya hak üzerinde fiilen kullanma yetkisini elinde bulunduran kişiler aynı zamanda mutasarrıf olarak isimlendirilir. Bu kişiler çoğu zaman zilyetliği de elinde bulundururlar¹¹. Yani başka bir ifadeyle mutasarrıf, tasarruf ettiği gayrimenkulün¹² zilyedir. Mu-

2 Danıştay 3. Dairesi, 2009/4124 E., 2010/1769 K.; Danıştay Vergi Dava Daireleri 2006/300 E., 2006/363 K. Kararlar için bkz. <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, (Erişim: 05.04.2019).

3 Velidedeoğlu, s.229.

4 Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5cd010da52f453.23945449.

5 İfade edilmelidir ki, Yargıtay zilyetliğin aynı hak olduğunu kabul etmiştir. Bkz. Yargıtay Tevhidi İçtihat Genel Kurulunun 9/10/1946 gün ve 6 esas, 12 karar sayılı kararı. Tam metin için bkz. <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/6637.pdf>, (Erişim: 30.04.2019).

6 Detaylı yorumlar için bkz. Selahattin Sulhi Tekinay, Eşya Hukuku, Garanti Matbaası, İstanbul, 1967-68, s.30-32.

7 “... mutasarrıf, daima sahip değildir. Bizim lisanı hukukumizde mutasarrıf demek, bilfiil onun menfaatini istimal eden adamdır. Mutasarrıf buna denilir. Çok defa mutasarrıflar vardır ki, mala malik olmazlar. Mesela bir müstecir, tasarruf eder; fakat malikiyet sıfatıyla tasarruf etmez” (İstanbul Mebusu Kırkor Zöhrap Efendi).

Mutasarrıf ve zilyet kavramlarına ilişkin tartışmalar için 20 Mart 1326 tarihli TBMM Kütüphanesi tutanaklarına bakınız. TBMM Kütüphanesi, i: 65, 20 Mart 1326, C: 1, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MECMEB/mmbd01ic02c003/ink065/mmbd01ic02c003ink0650495.pdf>.

8 Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr>, (Erişim: 06.05.2019).

9 1867 tarihli Tebaayı Ecnebiyenin Emlake Mutasarrıf Olmaları Hakkındaki Kanun’un 1. maddesi ile yabancılara taşınmaz edinme hakkı tanınmıştır. Yabancılar gayrimenkul edinerek, Osmanlı Tebaası ile aynı hukuki rejime sahip olabiliyorlardı. Bu konuda bkz. Nedjib H. Chiha, “Osmanlı Devletinde Gayrimenkul Mülkiyeti Bakımından Yabancıların Hukuki Durumu”, Çeviren: Halil Cin, AÜHF, C:24 Sayı:1, 1967, s.252.

10 Şükrü Kızılot, Ekrem Sarısu, Sezgin Özcan, Zuhal Kızılot, Gayrimenkul Rehberi, 2.b., Yaklaşım Yayınları, Ankara, s.191.

11 Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2019, Gelir Vergisi Kanunu (Cilt-1), Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, s.275.

12 Faydalanılan çalışmada “gayrimenkul” kelimesi yerine “miri arazi” kavramı yer almakta idi. Yazarlara aittir.

tasarrif zilyetliğin bahsettiği hukuki imkânlardan faydalanabilir¹³. Nitekim Osmanlı Arazi Hukukunda da menfaat mülkiyeti mülkiyetin bir çeşidi olarak kabul edilmiştir. Menfaat mülkiyeti bir malın yararlanma, kullanma hakkına sahip olmaktır. Miri arazi ve vakıf arazide mutasarrıfın sahip olduğu hak menfaat mülkiyetidir¹⁴. Dolayısıyla bu anlamda da mutasarrıf, yararlanan ve/veya kullanan durumundadır.

3. MÜKELLEFLER ARASINDAKİ AYRIM

GVK'nın 70. maddesi kapsamında düzenlenen gayrimenkul sermaye iradı mükelleflerinin kimler olacağı hususu, maddeye lâfzî olarak bakıldığı vakit problemli olarak görülmesi de, uygulamadaki yansımaları, düzenlemenin aslında o kadar da basite alınmaması gerektiğini ortaya koymaktadır. Bir gayrimenkulün sahibini ayırt etmek ve malik olan kişiyi doğru algılamak, özellikle TMK'da düzenlenen ve belirlenen taşınmazlar açısından zor değildir. Zira bu gayrimenkullerin sahibi tapu tescili ile belirlendiğinden (TMK m.705), doğrudan doğruya malik konumundaki kişi/kişiler tespit edilebilir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu bakımından “mükellef” konumundaki kişiler, malik/maliklere ilave olarak farklı kişilere geçtiğinde, çizgilerin nereden itibaren ayrıldığına ortaya konulmasında fayda bulunmaktadır. Veyahut farklı ifadelerle, uygulamada gayrimenkul üzerinde, yasada mükellef olarak addedilenlerden birden fazlası bulunduğu vakit, olay nasıl çözümlenecektir? Söz konusu mükellefler arasında bir öncelik- sonralık durumu var mıdır? Şayet tek bir çözümlenmesi var ise, niçin birden fazla mükellef sıralanmaktadır?

Malik olan mükellefler dışında kolay tespit edilebileceği ileri sürülebilecek diğer bir mükellef grubu “irtifak ve intifa hakkı sahipleri”dir. GVK'nın 70.

maddesinde yer alan düzenlemede lafzi olarak “irtifa ve intifa hakkı sahipleri” ifadesine yer verilmiştir. “Ve” bağlacı, irtifa ve intifa hakkına birlikte sahip olan kişi/kişilerin mükellef olabileceğine işaret etmektedir. Dolayısıyla irtifak haklarından¹⁵ sadece intifa hakkına sahip olan kişi mükellef olabilir, yorumuna ulaşmak mümkündür. Yoksa oturma hakkı, üst hakkı ya da kaynak hakkı gibi haklara sahip olma durumunda, bu haklara sahip olanların gayrimenkul sermaye iradı mükellefi olması da mümkün olamayacaktır. Daha önce de ifade edildiği üzere, irtifak hakkının kurulması için tapu kütüğüne tescil şarttır (TMK md.780). Bu bağlamda bir irtifak hakkının kurulabilmesi için¹⁶ önce bir iktisap sebebinin bulunması, sonra da bu sebebe dayanan bir tescil talebinde bulunulması ve tescil işleminin yerine getirilmesi gerekir. Pratik hayatta taşınmazla bağlı irtifak kurma taahhüdü çoğunlukla sözleşme ile ve nadiren de olsa, belirli mal vasiyeti tarzındaki ölüme bağlı tasarruf ile yapılmaktadır¹⁷. İrtifak hakları genel kural itibarıyla hak sahibine eşyayı kullanma yetkisi vermektedir. Malik ise, bu kullanma yetkisine katlanmakla yükümlüdür. Gayrimenkulün maliki irtifak hakkı sahibinin eşyayı kullanmasına, kullanmak için üzerinde zilyetlik kurmasına ve kullanma ile ilgili eylemlerde bulunmasına katlanmak zorundadır¹⁸. Düzenlemelerden anlaşılacağı üzere tapuya tescil edilmiş irtifa ve intifa hakkı sahibi, ilgili gayrimenkulden gayrimenkul sermaye iradı elde ederse bu durumda vergi hukuku açısından mükellef konumuna geçecektir.

Diğer bir mükellef türü ise “zilyetler”dir. Zilyet konumundaki kişi bir gayrimenkulü fiili hâkimiyeti altında tutan kişidir. İrtifak hakkı ve intifa hakkı sahiplerinin haklarını fiilen kullanması zilyetlik sayı-

13 Halil Cin, “Osmanlı Toprak Hukukunda Mirî Arazinin Hukuki Rejimi ve Bu Arazinin TMK. Karşısındaki Durumu”, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/337/3434.pdf>, s.768.

14 Gül Akyılmaz, “Osmanlı Hukukundaki Düzenlemeler Çerçevesinde Yabancı Ülke Vatandaşlığına Geçen Ermenilerin Gayrimenkullerinin Hukuki Statüsü”, *Yeni Türkiye Dergisi*, S:60, Y: 2014, s.17.

15 Taşınmaz Lehine İrtifak Hakkı (MK m.779-793), İntifa Hakkı (MK m.794-822), Oturma Hakkı (MK m.823-825), Üst Hakkı (MK m.826-835), Kaynak Hakkı (MK m.837), Diğer İrtifak Hakları (MK m.838).

16 “Gayrimenkule bağlı irtifak haklarında mutlaka iki gayrimenkul bulunur. Bu gayrimenkullerden biri, hakkın konusu olan gayrimenkuldür. Bu gayrimenkul, sahibi tarafından adeta bir başkasının hizmetine tahsis edilmiş gibidir. Bunun içindir ki hakkın konusu olan gayrimenkule, «hadim gayrimenkul» denir. Öbür gayrimenkul irtifak hakkı sahibinin maliki bulunduğu gayrimenkuldür. Ona, bu gayrimenkule malik olması nedeniyle ki, hadim gayrimenkulde yararlanma veya onu kullanma yetkisi tanınmıştır. Bunun içindir ki bu gayrimenkule «hâkim gayrimenkul» denir”. Jale G. Akipek, *Türk Eşya Hukuku (Aynı Haklar)*, Sevinç Matbaası - Ankara, 1974, s.47.

17 Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Mehmet Ünal, “Taşınmazla Bağlı İrtifakın Kurulması”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cevdet Yavuz'a Armağan, Cilt:22, Sayı:3, 2016, ss.2839-2865. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/373458>, (Erişim: 01.04.2019).

18 Akipek, s.45.

lacağı için (TMK m.973) aynı zamanda bu kişiler zilyet pozisyonunda da sayılır. Zilyetlik “teslim” ile gerçekleşmektedir (TMK m.977)¹⁹. Tapuya kayıtlı taşınmazlarda, hak karinesinden ve zilyetlikten doğan dava açma hakkından yalnız adına tescil bulunan kimse yararlanır. Bununla birlikte taşınmaz üzerinde fiilî hâkimiyeti bulunan kimse, gasp veya saldırı sebebiyle dava açabilir (TMK m.992). Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere, bir gayrimenkulün TMK çerçevesinde zilyedi, o gayrimenkulün teslimi ile gerçekleşir. Herhangi bir tescil zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu durumda uygulamada fiili olarak gayrimenkulü kullanan kişi aslında zilyettir. Bu konumdaki kişi ilgili gayrimenkulden, gayrimenkul sermaye iradı elde ederse mükellef konumuna geçecektir.

Son grubu oluşturan “mutasarrıflar” ise, gayrimenkulden tasarruf edenlerdir. Buradaki tasarruf kavramı dar yorumlanarak, gelir elde edenler açısından değerlendirildiğinde, herhangi bir gayrimenkulden gayrimenkul sermaye iradı elde eden kişi, mükellef konumuna geçecektir. Ancak şunu da ifade etmek gerekir ki, zilyet ile mutasarrıfın kesin çizgilerle uygulamada ayrılması kolay değildir. Anlaşılan şudur ki, zilyetlik için (şekil şartı olmasa da) bir sözleşme gerekirken, tasarrufta bulunan için herhangi bir sözleşmeye gerek yoktur. Zaten zilyet çoğu zaman tasarrufta bulunan olacağı gibi tasarrufta bulunan da zilyet olabilir. Diğer deyişle her iki hukuksal durum da birbirlerine karışmış ve/veya iç içe anlamları ifade edebilir.

4. MÜKELLEFİN DOĞRU TESPİT EDİLMESİNİN ÖNEMİ: UYGULAMADA KARŞILAŞILAN BAZI SENARYOLAR

Senaryolar çerçevesinde uygulamada yaşananları incelemeden evvel, yarattığı bazı sonuçlardan ötürü “hazır beyan” sistemine de değinmek gerektiğini düşünmekteyiz. Bu nedenle bu başlık altında hazır beyan sisteminin getirdiklerine de kısaca yer verilmektedir.

4.1. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Hazır Beyan Sistemi

Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) mükerrer 257. maddesine dayanarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafın-

dan yayımlanan 470 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği²⁰ uyarınca ücret, kira, menkul sermaye iradı veya diğer kazanç ve iratlar elde edenler için “Hazır Beyan Sistemi”²¹ getirilmiştir. 01.03.2016 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan bu sistem zorunlu olmamakla birlikte, hızlı bir şekilde, mükellefler tarafından benimsenmiş ve kullanılmaya başlanmıştır. Örneğin, 2018 vergilendirme döneminde hazır beyan sistemi kapsamında beyanname veren mükellef sayısı 1.523.989’dur. Beyan edilen toplam gelir 59.493.384.180 TL’dir ve bunun 42.667.862.834 TL’si gayrimenkul sermaye iradı beyanıdır²². Diğer deyişle, gayrimenkul sermaye iratları, hazır beyan sistemi üzerinden beyan edilen gelirlerin %72’sini oluşturmaktadır. Bu sonuç, hazır beyan sisteminin çoğunlukla Gayrimenkul Sermaye İradı (GMSİ) mükellefleri tarafından kullanıldığının da göstergesidir.

Diğer yandan, 268 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği²³ yoluyla konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde kira geliri elde edenlerin; işyerlerinde, işyerini kiraya verenler ile kiracıların kiraya ilişkin tahsilât ve ödemelerinin 01.11.2008 tarihinden itibaren Banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunluluk kapsamında söz konusu bedel ve üzerindeki kira ödemelerinin bankadan yapılması işlemi yaygın bir şekilde uygulamada yer almıştır. Bankalardan kira ödemeleri yaparken ödeme yapan kişiler “konut kira ödemesi” ya da “işyeri kira ödemesi” seçeneğini kullanarak ödeme yaptıklarından, ödeme yapılan kişiye kira amaçlı ödeme yapıldığı banka hareketlerinden kolayca izlenebilmektedir. Hazır beyan sistemine bu hareketlerin sonucu olarak rakamlar yansımakta ve mükellefler beyan sistemini kullanırken kendilerine yapılan ödemelerle sisteme düşen rakamları karşılaştırabilmektedir. Hatta stopaja tabi gayrimenkul sermaye iratlarında stopaj miktarları dahi görünmekte ve sistem bunları bir bütün olarak mükellefin karşısına çıkarabilmektedir.

Oldukça faydalı ve etkin bir beyan sistemi olan “hazır beyan sistemi” hızlı bir şekilde mükelleflerin

19 TMK m.974: Zilyet, bir sınırlı ayrı hak veya bir kişisel hakkın kurulmasını ya da kullanılmasını sağlamak için şeyi başkasına teslim ederse, bunların ikisi de zilyet olur. Bir şeyde malik sıfatıyla zilyet olan aslı zilyet, diğeri ferî zilyettir.

20 25.02.2016 tarihli ve 29635 sayılı Resmi Gazete.

21 (https://intvrg.gib.gov.tr/index_gmsi.jsp)

22 Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:314, Şubat 2019, s.100, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf, (Erişim: 01.04.2019).

23 29.07.2008 tarihli ve 26951 sayılı Resmi Gazete.

beyanname vermelerine olanak sağlamaktadır. Ancak bunu yaparken gayrimenkulün sahibi olup olmadığı ya da ne sıfatla verildiği dikkate alınmamaktadır. Farklı bir ifadeyle, ödeme yapılan kişiye kira amaçlı ödeme yapıldığından sistem bunu otomatikman mükellef saymakta ve beyanını kabul etmektedir. Hal böyle olunca gerçekten beyanname vermesi gereken kişi olup olmadığı sorgulanmadığından, beyanname veren kişinin de diğer gelirleri dikkate alınarak istisnadan yararlanıp yararlanmayacağı, gelirin beyannameye dâhil edilip edilmeyeceği hususları gözden kaçabilmekte ve dolayısıyla ödenecek verginin miktarı da etkilenebilmektedir. Bu durumu aşağıdaki senaryolar dâhilinde daha net ortaya koymaya çalışalım.

4.2. Senaryo-1: İndirim ve İstisna Kalemlerinin Akıbeti

Bursa'da ikamet eden emekli Bay (A) Samsun'da bulunan apartman dairesini aylık 850 TL'den konut olarak kiraya vermiştir. Söz konusu gayrimenkulünden elde ettiği gelirin tamamını İzmir'de üniversitede okuyan 19 yaşındaki kızı Bayan (D)'ye tahsis etmiştir. Bankacılık işlemleri ile uğraşmamak ve pratik olmak adına kira ödemesinin doğrudan kızı (D)'nin hesabına yapılmasını talep etmiş ve kiracısının kira bedelini her ay kızı (D)'nin hesabına yatırılmasını sağlamıştır. Kiracı, kira ödemelerini Bayan (D)'nin hesabına "konut kira ödemesi" seçeneği kullanarak her ay havale/eft yoluyla göndermiştir. Bayan (D) kira ödemelerine ilişkin olarak elde ettiği gelirin hazırlanmış beyan sistemi üzerinden beyan etmiş ve gelir vergisi beyannamesini kolayca vererek adına tahakkuk eden vergiyi ödemiştir.

Bu durumda, ilk bakışta ödenecek verginin hiçbir şekilde değişmeyeceği ve vergi ziyayı oluşmayacağı, dolayısıyla Bay (A) ya da Bayan (D) tarafından gelirin beyan edilmesinin sorun yaratmayacağı düşünülebilir. Ancak detaylandırmaya başladığımızda sonuç değişebilmektedir.

Şöyle ki, bu senaryoda Bay (A)'nın kendisi, eşi ya da üniversitede okuyan kızı için eğitim harcaması, sağlık harcaması yapması, özel sigorta primi ödemesi, ilgili gayrimenkul için yaptığı giderler söz konusu olduğunda ödenecek vergi değişebilecektir. Hazır beyan sistemini Bayan (D)'nin (sırf banka ödemeleri ona yapıyor diye) doğrudan kullanabilmesi, ödenecek verginin doğruluğunu etkileyebilmektedir. Nitekim indirim kalemleri olmaması durumunda Bayan (D)'nin ödeyeceği vergi²⁴ Bay (A) ile aynıdır. Ancak yukarıda ifade ettiğimiz harcamalar olması durumunda, ödenecek vergi değişebilecektir. Detaylandırırsak; Bay (A)'nın kendisi, eşi ve kızı için yıllık 500 TL sağlık sigortası primi ödemesi ve bunun yanında 750 TL yabancı dil kursuna ödeme yapması durumunda, hazır beyan sisteminde Bayan (D)'nin beyanname vermesi sağlıklı ve adaletli bir vergi hesaplaması yapılmasına engel olmaktadır. Zira böyle bir durumda ödenecek vergi değişikliğe uğrar²⁵. Yine farklı bir açıdan bakıldığında da Bayan (D)'nin ticari, zirai ve mesleki başka bir kazancı olmaması durumunda, (diğer şartları da taşıdığı düşünülürse) konut istisnasından yararlanabilecektir. Diğer taraftan Bay (A)'nın ticari, mesleki veya zirai kazançta sahip olması halinde, konut istisnasından faydalanması da söz konusu olmayacağından, son durumda hazinenin vergi kaybı olduğu ortaya çıkacaktır. Dolayısıyla yerine göre hazine kayba uğrarken, yerine göre de mükellef kayba uğramaktadır.

4.3. Senaryo-2: Farklı Gelir Türlerinin Akıbeti

İstanbul'da yaşayan Bayan (Z), 2018 yılı vergilendirme döneminde özel bir şirketten aylık 10.000 TL net ücret almış ve aynı zamanda eşi ile beraber ortak olduğu şirketten 80.000 TL kâr payı ödemesi elde etmiştir. Oldukça yaşlı olan babası emekli Bay (Y)'ye ait iki adet gayrimenkulün aylık 1.000 TL'den konut olarak kiraya verilmesi ile ilgili işlemlerinde kolaylık olması açısından ödemeleri kendi banka hesaplarına

24 Herhangi bir indirim kalemi ve Bay (A)'nın başka bir gelirinin olmaması durumunda, beyanname ister Bay (A), ister Bayan (D) tarafından verilsin ödenecek vergi aynıdır. Gayrisafi İrat Toplamı 10.200 TL, Konut İstisnası 4.400 TL, Kalan (10.200 – 4.400) 5.800 TL, % 15 Götürü Gider (5.800 x % 15) 870 TL, Vergiye Tabi Gelir (5.800-870)4.930 TL, Hesaplanan Gelir Vergisi 739,50TL, Ödenecek Gelir Vergisi 739,50 TL.

25 Gerçekten de Bay (A)'nın kendisi, eşi ve kızı için aylık 300 TL sağlık sigortası primi ödemesi yapması durumunda ve bunun yanında 750 TL yabancı dil kursuna ödeme yapması ve beyannamesini bizatihi kendisi vermesi durumunda hesap şöyle değişmektedir: Gayrisafi İrat Toplamı 10.200 TL, Konut İstisnası 4.400 TL, Kalan (10.200 – 4.400) 5.800 TL, % 15 Götürü Gider (5.800 x % 15) 870 TL, Vergiye Tabi Gelir (5.800-870) 4.930 TL, İndirimler (500+493) 993 TL, Matrah (4.930-993) 3.937 TL, Hesaplanan Gelir Vergisi 590,55 TL, Ödenecek Gelir Vergisi 590,55 TL.

yaptırmıştır. Kiracı, aylık kira ödemelerini Bayan (Z)'nin hesabına "konut kira ödemesi" seçeneği kullanılarak her ay havale/eft yoluyla göndermiştir. Bayan (Z) kira ödemelerine ilişkin olarak elde ettiği gelirini beyan etmiş ve gelir vergisi beyannamesini hazır beyan sistemi üzerinden kolayca vererek adına tahakkuk eden vergiyi ödemiştir.

Bu olayda malik konumundaki gerçek mükellef Bay (Y)'nin başka bir geliri olmaması ve beyanname vermesi durumunda ödeyeceği vergi²⁶, hazır beyan sistemini kullanarak beyanname veren Bayan (Z)'nin konut istisnasından yararlanamaması nedeniyle farklılaşmaktadır²⁷. Zira Bayan (Z)'nin elde ettiği gelirler 120.000 TL'yi aştığından istisnadan yararlanması mümkün olamayacaktır.

4.4. Senaryo-3: Kira Sözleşmesinin ve Ödemenin Malik Dışındaki Kişiye Yapılması

İstanbul Beşiktaş'ta konut olarak kullanılmakta olan dairenin mülkiyeti Bayan (N)'ye aittir. Bu dairenin kira gelirini ise tümüyle annesi Bayan (G) almaktadır, diğer bir ifadeyle kira bedeli Bayan (G)'nin banka hesabına yatırılmaktadır. Kiracı ile mesken/konut sözleşmesi de anne Bayan (G) tarafından yapılmıştır. Tapudaki bu konuta ait kira gelirini anne Bayan (G), götürü gider yöntemiyle hesaplayıp, beyan etmiştir. Bu durumda da yukarıdaki senaryolara benzer şekilde asıl mükellef olması gereken dışında başka bir kişiye ödeme yapılması, ödenecek verginin miktarını etkileyebilmektedir.

4.5. Senaryo-4: Kuru Mülkiyet ve İntifa Hakkının Farklı Kişilerde Olması

İstanbul Sarıyer'deki bir apartman dairesinin kuru mülkiyeti Bayan (M)'ye aitken, Babası (D)'nin bu dairede intifa hakkı bulunmaktadır. Böyle olmasına rağmen, kira gelirini kuru mülkiyet sahibi olan (M) elde etmekte ve kira bedeli (M)'nin banka hesabına yatırılmaktadır. Yine Bayan (M), GMSİ beyanını hazır beyan sistemi üzerinden beyan etmektedir. Bu durumda da yukarıdaki senaryolara benzer şekilde, asıl mükellef olması gereken dışında başka bir kişiye ödeme yapılması, ödenecek verginin miktarını etkileyebilmektedir. Ayrıca intifa hakkı sahibi ile kuru mül-

kiyete sahip kişi arasında öncelik-sonralık sorunu olup olmadığı da belirsiz bir şekilde kalmaktadır.

Tüm bu senaryolarda ve özellikle burada çözümlenmesi gereken sorun, gayrimenkul sermaye iratlarında elde etmenin tahsil esasına bağlandığı ve kişinin alacağı üzerinde hem hukuki hem de ekonomik tasarrufta bulunduğu zaman söz konusu alacağı elde etmiş sayılacağı dikkate alındığı vakit, gerçekte tahsilâtın kime yapıldığı mı, yoksa taraflar arasındaki hukukî sözleşmelerin/durumların mı öncelikle dikkate alınması gerektiği hususudur.

4.6. Senaryo-5: Kuru Mülkiyet ve İntifa Hakkı Sahibi Yanında Mutasarrıf Konumunda Kişi Olması

Yukarıdaki senaryo kapsamında üçüncü bir kişi olarak mutasarrıf pozisyonunda biri eklendiğinde de aynı karışıklık devam etmektedir. Diğer bir deyişle, İstanbul Sarıyer'deki bir apartman dairesinin kuru mülkiyeti Bayan (M)'ye, intifa hakkı Bay (D)'ye ait iken, ilgili gayrimenkulden kira geliri elde eden ve banka hesabına düzenli olarak ödemeler yapılan söz konusu şahısların çocukları Bay (F) ise beyannamenin kim tarafından verilmesi gerektiği akıllara soru olarak düşmektedir. Bu durumda kanundaki sıralama mı dikkate alınmalıdır (sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri), yoksa doğrudan geliri elde eden mi beyanname vermelidir, hazır beyan sisteminde bu durum nasıl tespit edilmeli ve kişiler yönlendirilmeli soruları tartışmaya açıktır.

5. İDARENİN KONUYA YAKLAŞIMI

İdare tarafından verilen değişik tarihlerdeki çeşitli özelgelerden idarenin konuya yaklaşımı hakkında ipuçları elde etmek mümkündür. Dolayısıyla bu özelgelerden de idari yorumu görmek açısından faydalanmak yerinde olacaktır.

Kuru mülkiyeti torununa ait olan bir gayrimenkulün %50 oranında intifa hakkına sahip bulunan bir mükellefin gayrimenkul sermaye iradı beyanında bulunup bulunmayacağı hususunda idareye yönlendirilen başvuruya istinaden Vergi İdaresi tarafından verilen bir özeltede²⁸, "kuru mülkiyeti torununuz adına kayıtlı ta-

26 Gayrisafi İrat Toplamı 24.000 TL, Konut İstisnası 4.400 TL, Kalan (24.000 – 4.400) 19.600 TL, % 15 Götürü Gider (19.600 x % 15) 2.940 TL, Vergiye Tabi Gelir (19.600-2.940) 16.660 TL, Hesaplanan Gelir Vergisi 2.592 TL, Ödenecek Gelir Vergisi 2.592 TL.

27 Gayrisafi İrat Toplamı 24.000 TL, Konut İstisnası --- TL, Kalan 24.000 TL, % 15 Götürü Gider (24.000 x % 15) 3.600 TL, Vergiye Tabi Gelir (24.000-3.600) 20.400 TL, Hesaplanan Gelir Vergisi 3.340 TL, Ödenecek Gelir Vergisi 3.340 TL.

28 Ankara VDB, 18.02.2013 tarihli ve 133 sayılı özeltge, <http://www.gib.gov.tr/node/100798/pdf>, (Erişim: 26.03.2019).

şınmaz üzerinde bulunan ve tapu kütüğünde tescil edilmiş olan intifa hakkı, bu taşınmazın kullanma, kira-lama ve yararlanma gibi haklarını şahsınıza vermekte olup, bu kapsamda **intifa hakkı size ait gayrimenkulün tarafınızca kiralanmasına bağlı olarak elde edilen kira geliri de size ait olacaktır.** Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri ve yapılan açıklamalar çerçevesinde, %50 oranında intifa hakkına sahip olduğunuz gayrimenkulün üçüncü kişilere konut olarak kiraya verilmesine bağlı olarak 2011 ve 2012 yıllarında elde edilen **kira gelirinin hissenize isabet eden kısmının ilgili yıllar bakımından tespit olunan istisna tutarını aşması halinde Gelir Vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak, söz konusu gayrimenkulden kira geliri elde edilmemesi durumunda ise beyanname verilmeyeceği tabiidir.** şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur. Anlaşılacağı üzere özelgede, kuru mülkiyet sahibi ile intifa hakkı sahibi arasında hisselerine bağlı olarak gelir paylaşımı yapılabileceği kabul edilmiş, intifa hakkı sahibinin kiralama işlemi sonucunda hissesi oranında gelir sahibi olduğu, dolayısıyla intifa hakkı sahibi ile kuru mülkiyete malik olan kişinin hisseleri oranında geliri paylaşması gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir. Farklı bir bakış açısı ile hem kuru mülkiyet hakkı sahibi (hisse oranında tam mülkiyet hakkına da sahip), hem de intifa hakkı sahibi beyanname vermek durumundadır.²⁹

Kuru mülkiyeti babasına, intifa hakkı kendine ait olan bir gayrimenkulü, şahsen fiili işyeri olarak kullanan bir mükellefin emsal kira bedeli hesaplayıp hesaplamayacağı ve vergi kesintisi yapıp yapmayacağı hususunda idareye yönlendirdiği bir başvuruya istinaden Vergi İdaresi tarafından verilen bir özelgede³⁰ “sahip olunan gayrimenkulün, bu gayrimenkul üzerinde tapuda adına intifa hakkı tesisi yapılmış kişi tarafından kiraya verilmesine bağlı olarak bir gelir elde edilmesi halinde, bu gelirin gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, emsal kira bedeli uygulaması da, gayrimenkulün iş yeri olarak bir başkasının kullanımına bedelsiz terk edilmesi halinde söz konusu olacaktır. ... yapılan açıklamalar çerçevesinde, kuru mülkiyeti babanıza, intifa

hakkı tarafınıza ait olan gayrimenkulün kullanma ve yararlanma hakkının sizde olması nedeniyle, bu gayrimenkulün şahsınız tarafından iş yeri olarak kullanılması halinde emsal kira bedeli uygulaması söz konusu olmayacaktır.” şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur. Bu özelgede kuru mülkiyet sahibi değil ve fakat esas itibariyle intifa hakkı sahibi açısından olay değerlendirilmiş ve intifa hakkı sahibinin kendi kullandığı gayrimenkul için kuru mülkiyet sahibi kişi lehine emsal kira bedeli hesaplanmasına gerek görülmemiştir. İntifa hakkı sahibinin kuru mülkiyet sahibine göre önceliği olduğu çıkarımını yapmak mümkündür.

Gelir vergisi mükellefi olan iki aile üyesiyle birlikte ortak olunan bir gayrimenkule ilişkin olarak adına intifa hakkı tesis ettiren bir mükellefin, gelir vergisi beyannamesinin hangi mükellefler (intifa hakkı sahibi mi yoksa kuru mülkiyet sahibi mi) tarafından verileceği hususunda, idareye yönlendirdiği bir başvuruya istinaden Vergi İdaresi tarafından verilen bir özelgede³¹ intifa hakkı tarihinden sonra gelirin intifa hakkına sahip olan kişi tarafından beyan edilerek vergilendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

İkametgâhı dışındaki evinde sekiz yıl boyunca kira bedeli almadan yeğeni oturan, intifa hakkı kendisinde kalmak koşuluyla gayrimenkulün çıplak mülkiyetini tapuda tescil ettirerek yeğenine devreden bir mükellefin geçmişe dönük olarak gayrimenkul sermaye iradı beyannamesi verip vermeyeceği hususunda idareye yönlendirdiği bir başvuruya istinaden Vergi İdaresi tarafından verilen bir özelgede³² “taşınmazın kuru mülkiyetinin yeğeninize devredilerek bu durumun tapu kütüğünde tescil ettirilmesi taşınmazın yeğeninize **tamamen devri anlamına gelmemekte olup, sözü edilen taşınmazın üzerinde bulunan ve tapu sicilinde tescil edilmiş olan intifa hakkı, bu taşınmazın kullanma, kiralama ve yararlanma gibi haklarını şahsınıza vermekte olup** gayrimenkulle ilgili gelir ve iratlar da **intifa hakkı sahibi** olarak size ait olacaktır. ... taşınmazın yeğeninize kiralanması karşılığında herhangi bir bedel almamanıza karşın gayrimenkul sermaye iradı gelirinizin Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü maddesi gereği emsal kira bedeli üzerinden yıllar itibarıyla aynı

29 Buradaki yorumumuz kuru mülkiyet sahibinin (özelgede torun) kalan % 50 intifa hakkına da sahip olduğu üzerine yapılmıştır. Diğer deyişle eğer intifa hakkının diğer % 50'si özelgede bahsedilen kişiler dışında 3.bir kişiye ait ise bu durumda kuru mülkiyet sahibi (torun) mükellef olmaz. İntifa hakkını % 50 oranında paylaşan iki kişi kira geliri elde etmiş sayılır ve beyanname vermek durumunda kalabilir.

30 İstanbul VBD, 18.02.2013 tarihli ve 211 sayılı özelge, <http://www.gib.gov.tr/node/98609>, (Erişim: 26.03.2019).

31 İstanbul VBD, 08.09.2011 tarihli ve 1539 sayılı özelge, <http://www.gib.gov.tr/node/98028>, (Erişim: 25.03.2019).

32 İstanbul VBD, 26.08.2011 tarihli ve 1437 sayılı özelge, <http://www.gib.gov.tr/node/100271>, (Erişim: 26.03.2019).

Kanun'un 86'ncı maddesinin (1-d) alt bendinde belirtilen tutarlar dikkate alınarak geçmişe yönelik olarak beyan edilmesi gerekmektedir." şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

İntifa hakkı şahsına, çıplak mülkiyeti çocuklarına ait 10 dönüm 897 m2 tarla üzerinde zirai faaliyette bulunulmasını teminen Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının uygulamaları kapsamında oğluna muvafakat veren bir mükellefin bu işlemin vergi doğurup doğurmayacağı hususunda idareye yönlendirdiği bir başvuruya istinaden Vergi İdaresi tarafından verilen bir özeldede³³ *"intifa hakkı sizin adınıza kayıtlı olan tarlanın şahsınız tarafından zirai faaliyette bulunulmadan oğlunuzun kullanımına bedelsiz bırakılması halinde, emsal kira bedeli bu hakkın kirası sayılacak olup, hesaplanan emsal kira bedelinin de Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin (1-d) bendinde yer alan tutarı aşması durumunda bu kazancınızın kira geliri olarak tarafınızca beyan edilmesi gerekmektedir."* şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur. Bir diğer ifadeyle, intifa hakkı sahibinin kuru mülkiyete sahip malike bedelsiz tarla vermesi durumunda intifa hakkı sahibinin mükellef olması gerektiği kabul edilmiştir. Bir anlamda, öncelik değerlendirilmesi kuru mülkiyet sahibi açısından değil, intifa hakkı sahibi açısından yapılmaktadır.

Tapuda adına kayıtlı dairesinden kira geliri elde eden bir mükellefin kira ödemelerinin eşinin banka hesabına yatırılması nedeniyle GMSİ beyannamesinin kim tarafından verileceği hususunda idareye yönlendirdiği bir başvuruya istinaden Vergi İdaresi tarafından verilen bir özeldede³⁴ *"şahsınıza ait olan ancak kira ödemeleri eşinizin banka hesabına yatırılmış bulunan gayrimenkule ilişkin olarak elde edilen kira gelirinin, Gelir Vergisi Kanununun 21 inci maddesinde belirtilen istisna tutarını aşan kısmının tarafınızca beyan edilmesi gerekmektedir."* şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Yukarıdaki özeldelerden özetle:

- İntifa hakkı sahibi ile kuru mülkiyet sahibi hisseli gelir elde ederlerse, hisseleri oranında beyanda bulunmaları gerektiği;
- İntifa hakkı sahibi ile kuru mülkiyet sahibi arasında öncelik ve sonralığın sadece gelirin tamamıyla intifa hakkı sahibi tarafından elde edilmesi durumunda dikkate alındığı;

- İntifa hakkı sahibinin kuru mülkiyet hakkı sahibine göre öncelikli olduğu;

- Kira ödemelerinin farklı kişiye ödenmesinin mükellefiyeti değiştirmeyeceği, asil mükellef tarafından beyanname verileceği;

anlaşılmaktadır. Ayrıca tüm bunlardan varılabilecek diğer bir sonuç ise, özeldelerde, tespit ve değerlendirmelerde "hukukî sözleşme/durumların", "tahsil esasına" nazaran öncelikle ele alındığı ve önem arz ettiği.

Tabi şu hususu da dikkatten kaçırmamakta fayda vardır. Hazır beyan sistemi 2016 yılından itibaren uygulamaya geçmiş olduğundan, özeldelerde hazır beyan sisteminden hiç bahsedilmemektedir. Oysa hazır beyan sisteminin devreye girmesinden sonra yukarıdaki ayırım çok dikkate alınmaksızın bankadan yapılan ödemeler dikkate alınarak sistem üzerinden beyanda bulunmak isteyenlerin beyanı kabul edilmektedir.

6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Gayrimenkulün üzerinde kullanma ve ondan yararlanma hakkı olmadan bulunan (intifa hakkıyla yüklü) mülkiyete "kuru (çıplak) mülkiyet" denir. Gayrimenkulün üzerinde kullanma ve yararlanma hakkı yani intifa hakkı başka birine tanınmışsa; malik yalnızca kuru mülkiyete sahiptir. Çünkü tam mülkiyetin unsurları, kuru mülkiyet ve intifa hakkıdır. Kuru mülkiyet, tam mülkiyete dönüşüncüye kadar sahibine ekonomik bir yarar sağlamamakla birlikte intifa hakkının herhangi bir nedenle ortadan kalkmasıyla tam mülkiyete dönüşür. Bu bakımdan, vergi hukuku prensipleri açısından, ödeme gücünde olumlu bir değişiklik meydana getirmeyen kuru mülkiyetin tam mülkiyete dönüşmesi anına kadar vergiden ayrışık tutulması gerekir. Hatta Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun (VİVK) 4. maddesinin 1. fıkrasının j bendi ile kendisine bir gayrimenkulün kuru mülkiyeti intikal eden kişinin, gelir ve menfaatten yararlanmadığı bir şey için vergi ödemesi amaçlanmıştır. Ancak bunun için söz konusu gayrimenkulün kuru mülkiyet halinde kalması koşulu konulmuştur.

İlk olarak bu bağlamda bir sıralama yapmak gerekirse, bir gayrimenkule tam anlamıyla malik olan kişi her halükarda o gayrimenkulden elde edilen gelir nedeniyle mükelleftir/mükellef olmalıdır. Geliri elde eden malik değil de intifa hakkı sahibi ise bu durumda mükellef intifa hakkı sahibidir. Malik ya da intifa

33 İstanbul VBD, 15.04.2014 tarihli ve 944 sayılı özelge, <http://www.gib.gov.tr/node/93559>, (Erişim: 25.03.2019).

34 Ankara VDB, 19.04.2010 tarihli ve 281 sayılı özelge, <http://www.gib.gov.tr/node/96855>, (Erişim: 26.03.2019).

hakkı sahibi dışındakiler, zilyet, mutasarrıf geliri elde ediyorsa bu durumda mükellef ilgili kişilerdir. O zaman beyannamenin bu kişiler tarafından verilmesi gerekir.

İkinci olarak, hazır beyan sisteminin kullanılmaya başlanması ve bankadan yapılan ödemelerin temel olarak kullanılması, zaman zaman aslında beyanda bulunması gereken kişilerle, gerçekte beyanda bulunan kişiler arasında ayırım yapılmasına neden olmuştur. Tabii hal böyle olunca da çalışmada senaryolar çerçevesinde de ifade edilmeye çalışıldığı üzere indirim ve istisna kalemleri, farklı gelir türlerinin varlığı vb. özel durumlarda ödenecek verginin miktarının doğru hesaplanmamasına, yer yer mükelleflerin fazla vergi ödemesine, yer yer de idarenin vergi kaybına neden olabilmektedir. Dolayısıyla hazır beyan sisteminin sadece banka kanalından yapılan ödemeler üzerine kurulması, mükelleflerin doğru tespit edilmesine izin vermeyebilecektir.

Üçüncü olarak, tam mülkiyetin söz konusu olmadığı durumlarda kuru mülkiyet ve intifa hakkı sahipleri arasında bir öncelik verilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla özgelelerde de görüleceği üzere, kuru mülkiyet sahibinin tasarrufta bulunmadığı dikkate alındığında intifa hakkı sahiplerinin mükellef olması gerektiği görülmektedir.

Dördüncü olarak zilyet ve mutasarrıfların durumu da ayrı bir inceleme konusudur. Daha önce de ifade edildiği üzere, zilyet ve mutasarrıf arasındaki çizgiyi belirlemenin zorluğu, eski tarihli meclis tutanaklarında yer alan tartışmalarda da görüldüğü üzere, hem teoride hem de uygulamada kendini göstermektedir. Dolayısıyla, mülkiyet hakkı farklı kimsede olan bir gayrimenkulün zilyet ya da mutasarrıfı, banka yoluyla ödeme aldığı anda, esasen doğrudan mutasarrıf konumunda olduğundan hazır beyan sistemi üzerinden beyanını verebilmektedir. Ancak bu durumda yukarıdaki senaryolar çerçevesinde olduğu gibi, sonucu etkileyebilmekte ve aynı zamanda kanunen de doğru olmaktadır. Dolayısıyla hazır beyan sistemi gerçeği aydınlatacak şekilde dizayn edilmek zorundadır.

Beşinci olarak, gayrimenkul sermaye iradında vergiyi doğuran olay Kanunda belirlenen iradın elde edilmesi olup, “elde etme” de “tahsil esasına” bağlanmıştır. Tahsil esas kavramı, gelire fiili olarak tasarruf etmek anlamına gelmektedir. Yani, gelirin para veya ayın olarak kişinin malvarlığına girmesi ya da hukuki olarak tasarruf edebilir hale gelmesidir. Genel olarak gelirin fiili tasarrufu yani gelirin tahsili, nakden veya hesaben elde etme olarak iki şekilde gerçekleşmektedir. Nakden elde etme, bir para veya iradın para olarak alınmış olması, hesaben elde etme ise, kazanç veya iradın kişinin kullanabileceği bir hesaba geçmiş olmasıdır³⁵. Dolayısıyla mükellef konumunda kimlerin olacağı (sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları) hususunda düzenleme yapmaktansa, doğrudan tasarrufta bulunanın hedef alınması, yani ödemeyi tahsil eden açısından mükellefin tespit edilmesi tartışmaları sonlandırıcaktır. Yargının da ifade ettiği üzere, GVK’nın 70. maddesinde yapılan düzenlemede kiraya verilen mal ve hak üzerinde kiralayanın hangi sıfatla tasarrufta bulunduğu değil, kiracı ile kiralayan arasındaki hukuki ilişkinin kira sözleşmesinden doğması esas alınmıştır³⁶. Bu kapsamda GVK’nın 70. Maddesinde buna uygun olarak yapılacak bir düzenleme ile mükellef sorunsalının ortadan kalkacağı kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- Akipek, Jale G.; Türk Eşya Hukuku (Ayni Haklar), Sevinç Matbaası - Ankara, 1974.
- Akyılmaz, Gül; “Osmanlı Hukukundaki Düzenlemeler Çerçevesinde Yabancı Ülke Vatandaşlığına Geçen Ermenilerin Gayrimenkullerinin Hukuki Statüsü”, Yeni Türkiye Dergisi, S:60, Y: 2014.
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2019, Gelir Vergisi Kanunu (Cilt-1), Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- Chiha, Nedjib H.; “Osmanlı Devletinde Gayrimenkul Mülkiyeti Bakımından Yabancıların Hukuki Durumu”, Çeviren: Halil Cin, AÜHFD, C:24 Sayı:1, 1967.

35 Akif Erginay, Vergi Hukuku, İlkeler- Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi, 13. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1988, s.155.

“Elde etme” kavramı, gelire hukuki veya fiili tasarruf etmek anlamındadır. Buna göre hukuki tasarruf, gelirin istenilmesinde bir hakkın doğmuş olmasıdır. Bir hizmetin yapılması veya bir malın satılması karşılığı, kişinin bir alacak hakkının doğması, hukuki tasarruftur ve fiili tasarruftan farklı bir kavramdır. Öyle ki, hukuki tasarrufun varlığına rağmen, fiili tasarrufun gerçekleşmiş olmadığını ispat etmek hakkı doğar ve kuşkusuz gelir elde edilmemiş sayılır (Erginay, s.154-155.)

36 Danıştay 6. Daire 2002/2999 E., 2002/4218 K.; Danıştay 5. Daire 2002/2999 E., 2002/4218 K.; Danıştay 3. Daire 2003/986 E., 2004/3037 K. sayılı kararlar(<https://www.danistay.gov.tr/emsal.html>)

- Cin, Halil; “Osmanlı Toprak Hukukunda Mirî Arazinin Hukuki Rejimi ve Bu Arazinin TMK. Karşısındaki Durumu”, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/337/3434.pdf>,

- Erginay, Akif; Vergi Hukuku, İlkeler- Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi, 13. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1988.

- Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:314, Şubat 2019. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf, (Erişim: 01.04.2019).

- Kızılot, Şükrü; Sarısu, Ekrem; Özcan Sezgin; Kızılot Zuhâl; Gayrimenkul Rehberi, 2.b., Yaklaşım Yayınları, Ankara.

- TBMM Kütüphanesi, i: 65, 20 Mart 1326, C: 1, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MEC/MEB/mmbd01ic02c003/ink065/mmbd01ic02c003ink0650495.pdf>.

- Tekinay, Selahattin Sulhi; Eşya Hukuku, Garanti Matbaası, İstanbul, 1967-68.

- Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5cd00d0885d6f8.50066285.

- Ünal, Mehmet; “Taşınmaza Bağlı İrtifakın Kurulması”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cevdet Yavuz’a Armağan, Cilt:22, Sayı:3, 2016, ss.2839-2865. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/373458>,(Erişim: 01.04. 2019).

- Veldet Velidedeoğlu, Hıfzı; Türk Medeni Hukuku, Cilt:1, Sermet Matbaası, İstanbul, 1960.

Özelgeler

- <http://www.gib.gov.tr/node/100798/pdf>,(Erişim: 26.03.2019).

- <http://www.gib.gov.tr/node/98609>, (Erişim: 26.03.2019).

- <http://www.gib.gov.tr/node/98028>, (Erişim: 25.03.2019).

- <http://www.gib.gov.tr/node/100271>, (Erişim: 26.03.2019).

- <http://www.gib.gov.tr/node/93559>, (Erişim: 25.03.2019).

- <http://www.gib.gov.tr/node/96855>, (Erişim: 26.03.2019).

İçtihatlar

- Danıştay 6. Daire 2002/2999 E., 2002/4218 K.; Danıştay 5. Daire 2002/2999 E., 2002/4218 K.; Danıştay 3. Daire 2003/986 E., 2004/3037 K. sayılı kararlar (<https://www.danistay.gov.tr/emsal.html>.)

- Danıştay 3. Dairesi, 2009/4124 E., 2010/1769 K.; Danıştay Vergi Dava Daireleri 2006/300 E., 2006/363 K. Kararlar için bkz. <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, (Erişim: 05.04.2019).

- İfade edilmelidir ki Yargıtay zilyetliğin aynı bir hak olduğunu kabul etmiştir. Bkz. Yargıtay Tevhidi İçtihat Genel Kurulunun 9/10/1946 gün ve 6 esas, 12 karar sayılı kararı. Tam metin için bkz. <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/6637.pdf>, (Erişim: 30.04.2019).