

Duyuru Tarihi : 04.10.2006  
Duyuru No : DUYURU/2006-169  
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN MEVZUAT DERGİSİ / EKİM 2006 / Sayı : 34, Sayfa: 22-29

**Şenol TURUT**  
**Vergi Denetim Müdürü**  
**BDO DENET**

## **İNTİFA HAKKININ TESİSİ VE KULLANDIRILMASINDAN SAĞLANAN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ**

### **1. GİRİŞ :**

Uygulamada intifa hakkının vergilendirilmesi tereddüt yaratan bir husus olup, Vergi Kanunlarında intifa hakkının nasıl vergilendirileceğine tam olarak cevap bulmak mümkün olmamaktadır.

Konunun vergisel boyutunu ortaya koymak için öncelikle bu hakkın niteliğinin belirlenmesi amacıyla Türk Medeni Kanunu (TMK)'na başvurulmalıdır. Çünkü TMK' daki hükümler vergilendirme açısından da yol gösterici nitelik taşımaktadır.

### **2. İNTİFA HAKKININ HUKUKİ NİTELİĞİ :**

#### **2.1. Genel Olarak :**

İntifa hakkı başkasına ait menkuller, gayrimenkuller, haklar veya bir malvarlığı üzerinde belli bir kişiye (gerçek veya tüzel) -aksine düzenleme olmadıkça - tam yararlanma yetkisi sağlayan aynı bir haktır. (TMK. Md. 794) Hakkın sahibinin hakka konu eşya üzerinde zilyedlik, kullanma ve yararlanma hakkı mevcuttur. <sup>1</sup>

İntifa hakkının kurulması ile hakkın konusu malın maliki, varlığın özdeğerini (kuru mülkiyetini) kendisinde tutmakta, buna karşılık bunlardan elde edilebilecek yararları belli bir kişiye tahsis etmektedir.<sup>2</sup> İntifa hakkı aynı bir hak olduğu için, bu hakka sahip olan kişi, bu hakkını yeni maliklere karşı da ileri sürebilir. Yeni malikler sadece kuru mülkiyete sahip olup, intifa hakkını etkileyemezler. <sup>3</sup>

<sup>1</sup> Reşit KAYNAR, Medeni Hukuk, İstanbul : 1976,s.181

<sup>2</sup> Kemal OĞUZMAN / Özer SELİCİ, Eşya Hukuku,5.bası, İstanbul : Filiz Kitabevi,1988, s.673.

<sup>3</sup> KAYNAR, s.180-181.

## 2.2. İntifa Hakkının Tesisi ve Sona Ermesi :

İntifa hakkı, taşınırlarda zilyetliğin devri, **gayrimenkullerde tapu kütüğüne tescil ile tesis** yani iktisap olunur. Konusu taşınmaz olan intifa hakkını kurma borcunu yükleyen sözleşmenin kamusal biçimde (resmi biçimde) düzenlenmesi gerekir<sup>4</sup>. **İntifa hakkının iktisabında gayrimenkul /menkul mülkiyetinin iktisabına ilişkin hükümler uygulanır.** Başka bir deyişle tıpkı gayrimenkul mülkiyetinin intikal ve iktisabında olduğu gibi tapu siciline kaydedilmek suretiyle iktisap edilirler.<sup>5</sup> (TMK. Md.795) İntifa hakkının iktisabı, alım-satım benzeri bir sözleşme ile ivazlı ya da bağışlama veya ölüme bağlı tasarruf<sup>6</sup> ile ivazsız olarak gerçekleştirilebilir.<sup>7</sup>

Bu şekilde kurulan intifa hakkı, konusunun tamamen yok olması (Örneğin gayrimenkul üzerinde kurulan bir intifada gayrimenkulun deprem, su baskını ya da sair sebeplerle ortadan kalkması) ya da tescilin terkinin ile sona erer. Ayrıca, hakkın süresinin dolması<sup>8</sup>, hak sahibinin feragat etmesi; gerçek kişilerde hak sahibinin ölümü, tüzel kişilerde infisah ile de son bulur. (TMK. Md. 796 / 797) Yine kamulaştırma, cebri icra ve mahkeme kararı da hakkı ortadan kaldıran sebeplerdir.

## 2.3. İntifa Hakkının Kullanılmasının Devri :

İntifa hakkı belli bir kişiye tahsis edilmekte olup, **şahsa sıkı sıkıya bağlıdır. Dolayısıyla devredilemez ve miras yoluyla geçemez**<sup>9</sup>.

Bununla birlikte, intifa hakkının bizzat sahibi tarafından kullanılması da zorunlu değildir. Nitekim, TMK'nun "*Hakkın Kullanılmasının Devri*" başlıklı 806. maddesinde, sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa ya da hakkın doğrudan hak sahibi tarafından kullanılacağı koşullardan yada durumdan anlaşılmıyorsa **intifa hakkının kullanılması başkasına devredilebilir**.

Örneğin, üzerinde intifa hakkı kurulan bir bina, intifa hakkı sahibi tarafından bir başkasına kiraya verilebilir. İntifa hakkının kullanılmasının başkasına bırakılması aynı hak doğurmaz. **İntifa hakkı sahibi intifa konusu üzerinde bir başkası lehine intifa hakkı kuramaz.** İntifa hakkı yukarıda belirttiğimiz sebeplerle ortadan kalktığında, bu hakkı kullananın hakkı da sona erer.<sup>10</sup>

## 3. İNTİFA HAKKININ TESİSİ VE KULLANDIRILMASINDAN DOĞAN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ :

### 3.1. Üzerinde İntifa Hakkı Kurulan Malın Sahibinin Vergisel Durumu :

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, intifa hakkının gerek alım-satım benzeri bir sözleşmeyle ivazlı olarak ya da bağışlama veya ölüme bağlı tasarruf ile ivazsız olarak

<sup>4</sup> Yargıtay 14. HD.'nin 24.3.2003 tarih ve 2000/518-2003/241 sayılı kararı

<sup>5</sup> Recep TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı, 2. cilt, 4.bası, İstanbul,1976,s.980.

<sup>6</sup> İntifa hakkının miras yoluyla kazanılması hakkın miras yoluyla devrinin mümkün olmaması kuralından farklı bir olgudur. Mirasta eş, intifa hakkını intifa hakkını, terekede müteaveffaya ait bir hakkın intikali dolayısıyla kazanmamış, kanun gereğince "tesisen" kazanmış olur. (HATEMİ/SEROZAN/ARPACI, s.702.)

<sup>7</sup> OĞUZMAN/SELİCİ,s.677.

<sup>8</sup> Tüzel kişilerde en fazla yüz yıl olabilir (TMK. Md. 797)

<sup>9</sup> KAYNAR,s.182; HATEMİ/SEROZAN/ARPACI, s.701; Yargıtay 14. HD.'nin 24.3.2003 tarih ve 2000/518-2003/241 sayılı kararı

<sup>10</sup> OĞUZMAN/SELİCİ,s.674-675.

gayrimenkul malikinden lehine intifa hakkı kurulan kişiye intikali, kiralama değil mülkiyetin devrine ilişkin esaslara tabidir. Dolayısıyla, intikal ivazsız ise bağış veya miras, ivazlı ise kiralama değil satış sayılması gerekmektedir. Kiralama ancak intifa hakkı sahibinin, malın kullanım hakkını bir başkasına devrinde gündeme gelebilir.

Nitekim bir Danıştay kararında<sup>11</sup> konuyla ilgili şu belirlemeye yer verilmiştir : *“Gelir Vergisi Kanununun 73. maddesinde “kira” gibi tamamen şahsi bir hakkı ifade amacıyla kullanılan “intifaina bırakmanın”, bir gayrimenkul üzerinde aynı bir hak olan “intifa hakkı” tesisiyle aynı anlamda kabulü mümkün değildir. Bu nedenle bir gayrimenkul üzerinde tesis edilen “intifa hakkı” karşılığında alınan bedelin, Gelir Vergisi Kanununun 70,72. maddelerim karşısında gayrimenkul sermaye iradı sayılması ve bedelsiz devirlerde ise ilgili 73. madde uyarınca emsal kira bedeli esasına göre vergilendirilmesi söz konusu olamaz.”*

Görüldüğü gibi Danıştay aynı bir hak olan “intifa hakkının” tamamen şahsi bir hakkı ifade eden “kiralamayla” ilişkisi olmadığını ortaya koymaktadır. Nitekim OĞUZMAN/SELİCİ de bu konuda şu belirlemeyi yapmaktadır<sup>12</sup> : *“İntifa hakkı bir irtifak hakkıdır. Bu yüzden de gerek Medeni Kanun, gerekse Borçlar Kanununda düzenlenmiş olan başkasının malından yararlanmaya ilişkin alacak hakları, intifa hakkı kapsamına girmez. Böylece Borçlar Hukuku sahasında özellikle adi kira ve ürün (hasılat) kirasının intifa hakkı ile bir ilişkisi yoktur.”*

Bununla birlikte Maliye İdaresinin bu hususta çelişkili görüşler verdiği görülmektedir.

Örneğin, aktifine kayıtlı arsada 15 yıllığına intifa hakkı tesisi karşılığında elde ettiği kazancın o yılın kazancı olarak mı yoksa 15 yıla bölünerek mi vergilendirileceği hususunda görüş isteyen bir kurumlar vergisi mükellefine verilen muktezada<sup>13</sup> şu belirleme yapılmıştır : *“... şirketinizin aktifine kayıtlı olan gayrimenkulün intifa hakkının 15 yıllığına bedel karşılığı verilmesi, başka bir ifade ile **intifa hakkının ivazlı olarak devri satış hükmünde olduğundan** bu satıştan elde edilen gelirin tahakkuk ettiği yılın geliri sayılarak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun genel hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.”*

Maliye İdaresi başka bir muktezasında<sup>14</sup> ise şu şekilde görüş vermiştir :

*“Bu durumda, üçüncü kişi lehine intifa hakkı kuran gayrimenkul malikinin mülkiyet hakkının devam etmesi (bu kapsamda gayrimenkulü devredebilmesi, rehnedebilmesi ya da satabilmesi); malikin yükümlülüğünün sadece, **intifa hakkı sahibinin söz konusu gayrimenkulden, bu hakkın tanındığı süreler dahilinde yönetme, kullanma ve yararlanmasına rıza göstermekten ibaret olması hususları dikkate alındığında, intifa hakkı suretiyle taşınmazın kullandırılması işleminin kiralama olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.** Başka bir ifadeyle intifa hakkı tesisinde satım akdinin en önemli unsuru olan “mülkiyetin nakli” söz konusu olmamaktadır. Devredilen onun mülkiyeti değil onu zilyetliğinde bulundurma, yönetme, kullanma ve ondan yararlanma yetkileridir. Kira akdi, kiralayanın kiracının ödediği veya ödeyeceği bir bedel mukabilinde bir şeyin veya bir hakkın kullanılmasını belli bir süre için kiracıya terk etmeyi taahhüt ve iltizam etmesi olarak tarif edildiğine göre **intifa hakkının tesisinin de kiralama niteliğinde olduğunun kabulü gerekmektedir.***

<sup>11</sup> Danıştay 4. D. 10.12.1982 tarih ve E.N. 4060, K.N. 4519 sayılı kararı. Mehaz Danıştay Dergisi s. 50-51)

<sup>12</sup> OĞUZMAN/SELİCİ, s.673

<sup>13</sup> M.B.’nin 17.10.2005 tarih ve 2600 sayılı muktezası. Kaynak :

<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/kurumlarvergisi2005/2600.htm>

<sup>14</sup> M.B.’nin 23.03.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-70-12345 sayılı muktezası. Kaynak :

<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/gelirvergisi2006/5098.htm> . Aynı yönde bir diğer mukteza için bkz : <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelirvergisi2005/gv-11747.htm>

*Bu hüküm ve açıklamalara göre, söz konusu gayrimenkulünüzün intifa hakkının ...A.Ş.'ne 10 yıllığına bedel karşılığı verilmesinin kiralama işlemi olarak değerlendirilmesi ve bu kiralama işlemi nedeniyle elde edeceğiniz gelirin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirmesi gerekmektedir. Tarafınıza yapılacak kira ödemelerinden Gelir Vergisi Kanunun 94/5-a bendi uyarınca %22 oranında tevkifat yapılacaktır. Ayrıca elde etmiş olduğunuz gayrimenkul sermaye iradının 2005 yılı için 15.000 YTL aşması halinde Yıllık gelir vergisi beyannamesi ile vergi dairenize beyan etmeniz gerekmektedir. "*

Görüldüğü üzere Maliye İdaresi intifa hakkı konusunda net bir görüş ortaya koyamamıştır. Ancak, intifa hakkı tesisinin de kiralama niteliğinde olduğunun kabulü ve böylelikle gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirmeye tabi tutulması yönündeki görüşü yasada belirtilmemiş bir gelirin kıyas yoluyla vergiye tabi tutulması manasına gelecektir ki, bu da vergilerin yasalarla konulabileceğine ilişkin Anayasa 73'e aykırıdır.

Dolayısıyla intifa hakkının vergilendirilmesi hususunda Maliye İdaresinin kira alternatifine gerek TMK açık hükümleri gerek Danıştay'ın kararları uyarınca katılmak mümkün değildir. Kaldı ki, yukarıda yer verdiğimiz üzere Maliye İdaresinin intifa hakkı tesisinin satış sayılması yönde görüşü de mevcuttur.

### **3.1.1. Üzerinde İntifa Hakkı Kurulan Mal İktisadi Bir İşletmeye Dahil Değilse :**

GVK' nda herhangi bir gelir türü içerisinde açıkça sayılmayan ve yukarıda belirttiğimiz üzere gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirilmesi mümkün olmayan intifa hakkının tesisi karşılığında elde edilen gelirin, uygulamada GVK'nun Mük.80. maddesine dayandırılarak gayrimenkul değer artışı (satış) kazancı olarak vergilenmesi üzerinde durulmaktadır.

GVK. Mük. 80'de bir takım mal ve haklar sayılmış ve bunların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi öngörülmüştür. Madde bentlerinde sayılan mal ve haklar arasında "*intifa hakkı*"na yer verilmemiştir. Ancak, maddenin 6 nolu bendinde, GVK. 70/4'de yazılı hakların (yani gayrimenkul olarak tescil edilen hakların) da bazı şartlarla elden çıkarılmasından kaynaklanan gelirlerin, değer artış kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla intifa hakkının bu madde kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğini belirlemek için "*gayrimenkul olarak tescil edilen haklar*"ın kapsamına bakmak gerekmektedir. Öncelikle belirtmek gerekir ki, TMK. 1008'in hükmü gereği irtifak hakkının bir çeşidi olan intifa hakkı tapu kütüğüne tescil edilmesi gereken haklardandır. Ancak "*kütüğe gayrimenkul olarak tescil edilecek bir hak mıdır ?*" sorusuna TMK. 998'de cevap bulmak gerekir. TMK. 998'de tapu siciline taşınmaz (gayrimenkul) olarak kaydedilecekler arasında "*Taşınmazlar üzerindeki bağımsız ve sürekli haklar*" da sayılmıştır.<sup>15</sup> Netice olarak intifa hakkının "*bağımsız ve sürekli hak*" olup olmadığının belirlenmesi bu kapsamda vergilemendirilip vergilendirilmeyeceği açısından sorunu çözecektir.

Hakkın bağımsızlığından kasıt, eşyaya bağlı olmayan veya varlığı belirli bir hak sahibinin varlığına bağlı olmayan (muayyen bir şahıs lehine tesis edilmiş olan) bir ayni hakkın söz konusu olmasıdır.<sup>16</sup>

Nitekim, TMK. 998'de (yine aynı paralelde eski TMK. 911' de) bağımsız ve sürekli hakların kaydedilmesi için gerekli koşullar ve usulün tüzükle belirleneceğine hükmedilmiş, buna

<sup>15</sup> Burada şu noktaya işaret etmek gerekir ki; kanun bu hakları gayrimenkul addetmekle onların mahiyetinde bir değişiklik yapmış olmamakta, sadece bu hakların bazı bakımlardan gayrimenkul muamelesine tabi olmasını sağlamaktadır. (OĞUZMAN/SELİCİ,s.147)

<sup>16</sup> HATEMİ/SEROZAN/ARPACI,s.374. ; OĞUZMAN/SELİCİ , s.148.

istinaden yayımlanan Tapu Sicili Tüzüğü<sup>17</sup>'nün 10. maddesinde şu açıklamalara yer verilmiştir :

*“Müstakil ve daimi niteliği bulunana irtifak hakları üzerinde kurulduğu taşınmaz malla irtibatlandırılarak kütüğün ayrı bir sayfasına taşınmaz mal olarak yazılır.*

*Bu şekilde kütüğe taşınmaz mal olarak yazılan müstakil ve daimi haklar, üçüncü kişilere devir olunabilir, intikal edebilir ve üzerinde her türlü aynı ve şahsi hak kurulabilir”*

**Dolayısıyla, gayrimenkul olarak tescil edilebilecek haklar belirli bir kişiye bağlı olmayan, yani bağımsız, devredilebilir haklardır. Oysa yukarıda belirttiğimiz üzere intifa hakkı kişiye sıkı sıkıya bağlı devredilemez miras yoluyla bile geçemez bir haktır. Bu nedenle intifa hakkı müstakil niteliği bulunan bir hak değildir.**<sup>18</sup>

Netice olarak gelire giren öteki kazanç ve iratlar grubuna sokulamayan intifa hakkı tesisinden (satışından) sağlanan kazancın , “diğer kazanç ve irat” olarak da değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır. Başka bir deyişle **intifa hakkı tesisi karşılığında alınan bedel üzerinden herhangi bir vergileme yapılamayacağı görüşündeyiz.**

Görüldüğü gibi GVK, lafzı itibariyle, intifa hakkı satış kazançlarını kapsamamaktadır. gayrimenkullerde 4 yıl beklemeksizin tam mülkiyetin (kuru mülkiyet + intifa hakkının) satışında vergi aranırken, gayrimenkul mülkiyetinin önemli bir parçası olan intifa hakkının satışından vergi aranmıyor olması çelişkilidir. Bu noktada bir lafız hatası ve yasal bir boşluk vardır.

Bununla birlikte bir diğer görüş ise, intifa hakkının vergilendirilmesinin GVK Mük. 80/2'ye göre de mümkün olması gerektiği yönündedir. Bu hükümde, “70'inci maddenin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar” değer artış kazancı olarak sayılmıştır.

GVK 70/5'de sayılan haklar ise şöyledir : “Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı,alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.)”

Bu görüş, maddenin sonunda belirtilen “kullanma hakkı ve kullanma imtiyazı gibi haklar” teriminin intifa hakkını da kavrayacağını ileri sürmektedir. Oysa bu bentte sayılan haklar “sınai mülkiyet hakları” kapsamında değerlendirilmesi gereken haklardır. Ayrıca “gibi” terimi sadece sanayi, ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı benzeri hakları ifade etmektedir.

<sup>17</sup> 7.6.1994 tarih ve 21953 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>18</sup> Bkz. HATEMİ/SEROZAN/ARPACI,s.374. ; OĞUZMAN/SELİCİ , s.148 – 149. Ayrıca hakkın süreklilik niteliği de şartlardan biri olup, intifa hakkı zaten bağımsız nitelik taşımadığından bu kapsamda değerlendirilemeyeceğinden süreklilik kavramından bahsedilmemiştir. Ancak, ek bilgi olarak süreklilik kavramı hakkında da şunlar söylenebilir: Tapu Sicili Tüzüğünde müstakillik şartı için yukarıdaki açıklamaya yer verilmiş olmakla birlikte süreklilik şartının ne zaman gerçekleşmiş sayılacağı belirtilmemiştir. Nitekim söz konusu boşluk TMK.'nın yeni düzenlemesinde 998. maddesinde, gerekçesinde “Tapu Sicili Tüzüğünde bu kaydın konulmasının ihmal edilmiş olduğu” belirtilmek suretiyle doldurulmuştur. Madde hükmünde süreklilik koşulunun gerçekleşmesi için hakkın süresiz veya en az otuz yıl süreli olması gerektiğine hükmedilmiştir. Buna göre tapu siciline gayrimenkul olarak kaydedilebilecek hakkın öncelikle süresiz ya da en az otuz yıl süreli olması gerekmektedir.

Nitekim Sayın ÖZBALCI,<sup>19</sup> bu kısmı açıklarken şu ifadelerle yer vermiştir : “*Sanayi, 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 karşılığında özellikle yurt dışında ödenen kiralara, idari yorum ve kazai içtihatlarla öteden beri gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktaydı. Bu defa Kanun metninde, açık hüküm sevk edilmiştir.*”.

Ayrıca doktrinde yazarlar da “intifa hakkını” 70. maddenin 4. fıkrası içerisine dahil etmektedir.<sup>20</sup> Dolayısıyla intifa hakkının GVK 70/5’e girebileceği ve GVK. 80/2 uyarınca değer artış kazancı olarak vergilenebileceği görüşüne katılmıyoruz.

### 3.1.2. Üzerinde İntifa Hakkı Kurulan Mal Bir Kurumun Aktifine Dahil İse :

Bu durumda üzerinde intifa hakkı kurulan menkul/gayrimenkul sahibi işletmenin bu işlem nedeniyle elde etmiş olduğu gelir tahakkuk ettiği yılın geliri sayılarak kurum kazancına dahil edilecek ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun genel hükümlerine göre vergilendirilecektir.

### 3.2. Lehine İntifa Hakkı Tesis Edilen Kişinin Durumu :

Lehine bir mal üzerinde intifa hakkı tesis edilen kişi örneğin bir şirket, bu hak karşılığında ödediği bedeli, söz konusu işlem kiralama değil satın alma olarak kabul edileceğinden, kira bedeli gibi kira süresine bölerek gider yazmayacaktır. Ancak, “haklar” amortismanına tabi iktisadi kıymet olarak değerlendirildiğinden (VUK. Md. 313) defaten gider yazması da mümkün değildir.

Dolayısıyla, hakkın iktisabı için ödenen bedel, 262 nolu Haklar hesabında aktifleştirilecek ve 333 nolu VUK Tebliğinde haklar için belirlenmiş olan 15 yıllık sürede (yıllık %6,66 oranında) itfa edilecektir. Hakkın yararlanma süresinin 15 yılı aşması ya da 15 yılın altında kalması halinde tereddüt hasıl olup, bize göre hakkın kullanım süresinin 15 yılı aşması halinde Tebliğe belirlenen 15 yıl esas alınarak; kullanım süresinin 15 yılın altında olması halinde ise kullanım süresinin esas alınarak itfası gerekir. Kullanım süresini aşan bir itfa düşünülemez.<sup>21</sup>

### 3.3. İntifa Hakkı Sahibinin İntifa Hakkının Kullanımını Başkasına Devretmesi Halinde Vergileme :

Yukarıda belirttiğimiz üzere TMK. uyarınca intifa hakkının devri mümkün olmamakla birlikte, intifa hakkının başkasına kullanırılması mümkündür. İntifa hakkına sahip olan kimsenin bu hakkın kullanılması yetkisini devretmesi, satış değil sadece kira gibi farklı bir hukuksal ilişkiye dayandırılacaktır.

Nitekim GVK. 70’de 8 bent halinde sayılan mal ve hakların, intifa hakkı sahipleri tarafından kiraya verilmesi nedeniyle elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirilmiştir. Örneğin üzerinde intifa hakkı kurulan bir binanın intifa hakkı sahibi tarafından başkasına kullanırılması nedeniyle elde ettiği gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir.

Dolayısıyla iktisadi işletmeye dahil olmayan intifa hakkının kullanımının devredilmesi nedeniyle elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir. Hakkın bir kurumun aktifinde olması halinde elde edilen gelirin ticari kazanç olarak vergilendirileceği tabidir.

<sup>19</sup> Yılmaz ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1997, s.559

<sup>20</sup> Bkz : TURGAY,s.982., ÖZBALCI,s.559

<sup>21</sup> Bu konuda bkz :Erdoğan SAĞLAM, “Yeni Amortisman Sisteminde Yaşanan Bazı Sorunlar Ve Görüşlerimiz”, Vergi Dünyası Dergisi, Ekim 2005, Sayı:290, s.41-44