HAKEMLİ MAKALE

7338 SAYILI VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ AÇISINDAN ÖNEM ARZ EDEN BİR KONU: ÖLÜNCEYE KADAR BAKMA SÖZLEŞMESİ

AN IMPORTANT TOPIC IN TERMS OF INHERITANCE AND GIFT TAX NUMBER 7338: CONTRACT OF LIFELONG SUPPORT



Ali SAKLAN*

ÖZ

Ölünceye kadar bakma sözleşmesi, bakıma muhtaç olan bakım alacaklısı veya veli/vasisi ile bakım alacaklısının malvarlığının bir kısmını veya tamamını devretmesi karşılığında bakma, ihtiyaç halinde tedavi ettirme, gözetme gibi edimleri yerine getiren bakım borçlusu arasında kurulan sözleşmeye verilen isimdir. Ölünceye kadar bakma sözleşmesi, iki tarafa borç yükleyen ve ivazlı bir sözleşmedir. Diğer yandan, Veraset ve İntikal vergisi ise, konu itibariyle veraseten ve ivazsız intikalleri içeren bir vergi türüdür. Görünüşte ivazlı bir sözleşme olması nedeniyle veraset ve intikal vergisi dışında kalan bir konu gibi görünen ölünceye kadar bakma sözleşmesi, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisinin konusuna dahil edilip edilmeyeceği tartışma değer bir konudur. Çalışma bu husus üzerine şekillenmiştir. Bahsi geçen konunun değerlendirilmeye çalışıldığı çalışma

ABSTRACT

The contract of lifelong support is the name given to the contract established between the care creditor or parent/guardian who is in need of care and the care debt or who fulfils the duties such as looking after, having treatment in case of need, and supervising the care creditor in exchange for transferring some or all of his assets. The contract of lifelong support installs and mutual debt on both sides is a contract. On the other hand, inheritance and gift tax is a type of tax that includes inheritance and gratuitous transfers. It is a controversial issue whether or not the contract of lifelong support, which seems to be a subject outside of inheritance and gift tax, will be included in the subject of Inheritance and Inheritance and Gift Tax Law, no. 7338. The study is shaped on this issue. The study, in which the aforementioned subject is tried to be evaluated,

* Dr., İç Denetçi, E. Vergi Müfettişi, İstanbul Üni., S.B.E, Kamu Hukuku Abd, Mali Hukuk Bilim Dalı Doktora Öğrencisi, asaklan@erbakan.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-2498-808X.

Saklan, A. (Ekim 2021). 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Önem Arz Eden Bir Konu: Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi, *Vergi Raporu, 265,* (46-60).

Makale Türü: Araştırma Makalesi

M.G.T.: ***05.08.2021*** */ M.K.T.:* ***30.09.2021***

iki ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ölünceye kadar bakma sözleşmesinden bahsedilmiş, ardından ikinci bölümde çalışma konusu yasal mevzuat, örnek mahkeme kararları ve özelgeler dikkate alınarak değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi, İvazlı İntikal, İvazsız İntikal, Veraset, Ölüme Bağlı Tasarruf.

JEL Sınıflandırma Kodları: K12, K34.

consists of two main parts. In the first part, contract of lifelong support is studied, then in the second part, the subject of the study is evaluated by taking into account the legal regulations, sample court decisions and rulings.

Keywords: Contract of lifelong support, mutual transfer, unrequited transfer, inheritance, testamentary disposition

JEL Classification Codes: K12, K34

GİRİŞ

Günümüzde toplumsal ve kültürel yapının değişmesiyle beraber belirli bir malvarlığı değerine sahip olan fakat çeşitli nedenlerden ötürü kendi işini ve ihtiyaçlarını kendi başına yerine getirmeyen, bakıma, tedavi edilmeye ve gözetime muhtaç olan kişilerin istek ve gereksinimlerinin giderilmesi ihtiyacı doğmaktadır. Bu türlü durumlarda bakıma muhtaç olan kişi veya veli/vasisiyle bu kişilerin bakım işini gerçekleştiren kişi/kurumlar arasında sözleşmeler düzenlenmektedir. Bu sözleşmeler, yasal mevzuatımızda ölünceye kadar sözleşmesi olarak isimlendirilmektedir.

Ölünceye kadar bakma sözleşmesi, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununda düzenlenmiştir. Yasal mevzuatta yapılan düzenlemede özetle ölünceye kadar bakma sözleşmesi, bakım borçlusunun bakım alacaklısını bakıp, tedavi etme, gözetme vb. edimleri karşılığında bakım alacaklısının malvarlığı değerlerinin bir kısmını veya tamamını bakım borçlusuna karşı edim olarak devrettiği sözleşmeye verilen isimdir.

Ölünceye kadar bakma sözleşmesi iki tarafa borç yükleyen ivazlı bir sözleşme türüdür. Sözleşmede, bakım alacaklısının bakım borçlusuna malvarlığı intikali yaptığı görülmektedir. Bu noktada sözleşmenin, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun konusuna dahil edilip edilemeyeceği değerlendirilmeye açık bir husustur. Çalışmada bu durum dikkate alınarak hareket edilmiş ve çalışmada ölünceye kadar bakma sözleşmesinin 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi konusuna girip girmediği incelenmeye çalışılmıştır. Çalışmada da görüleceği üzere bazı özellikli durumlar dahilinde ölünceye kadar bakma sözleşmesi 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kapsamına girmektedir.

Çalışma, belirlenen bu konu üzerinde iki bölüm ve alt bölümlerden oluşmakta olup, öncelikle ölünceye kadar bakma sözleşmesinden kavramsal çerçevesi çizilmeye çalışılmış, ikinci bölümde konuyla ilgili yasal mevzuat, örnek mahkeme kararları ve örnek özelgeler ışığında konu değerlendirilmeye çalışılmıştır.

1- ÖLÜNCEYE KADAR BAKMA SÖZLEŞMESİ

Bu başlık altında öncelikle ölünceye kadar bakma sözleşmesinin tanımı, sözleşmenin tarafları, sözleşmenin unsurları, sözleşmenin hukuki niteliği ve sözleşmenin şeklinden bahsedilmiş, ardından ölünceye kadar bakma sözleşmesinin türleri olan Borçlar Hukuku kaynaklı ölünceye kadar bakma sözleşmesi ve Miras Hukuku kaynaklı ölünceye kadar bakma sözleşmesi incelenmeye çalışılmıştır.

1.1- Tanımı ve İçeriği

Ölünceye kadar bakma sözleşmesi, sözleşmenin taraflarının birinin diğer tarafa aylık yıllık veya haftalık ödemeler şeklinde dönemsel veya periyodik olarak bir iratta bulunmaya taahhüt et-

tiği sözleşmeler arasında bulunmaktadır[1]. Borçlar Hukuku literatüründe ölünceye kadar bakma sözleşmeleri, borç yüklenen tarafın ediminin az çok şans ve tesadüfe bağlı olduğu sözleşmelerden diğer bir ifadeyle sonuçları talih ve tesadüfe bağlı olan sözleşmeler kısmına da dahil edilmektedir[2].

Ölünceye kadar bakma sözleşmesi, sonucu tesadüf ve talihe bağlı, bir başka kişinin yaşamının sonuna kadar bakıp gözetmesi karşılığında, bir kişinin kendisine ait mal varlığının tamamını veya bir kısmını karşı bir edim olarak devretme taahhüdü altına girdiği iki taraflı tam borç yükleyen sözleşmelere verilen isimdir[3]. Tanımdan da anlaşılacağı üzere sözleşmede iki taraf bulunmaktadır. Taraflardan biri bakım alacaklısı, diğeri bakım borçlusudur.

Bakım alacaklısı, sözleşme gereğince kendisine bakılacak olan kişidir. Bundan ötürü bakım alacaklısının doğal olarak gerçek kişi olması gerekmektedir. Bakım alacaklısı küçük veya kısıtlı olabilir. Küçük ve kısıtlının yasal temsilcisi *(vasinin bakım borçlusuyla bu sözleşme düzenleyebilmesi için vesayet makamının izni ve denetim makamının onayına ihtiyaç vardır.)* ölünceye kadar bakma sözleşmesini bakım borçlusuyla yapabilir. Yine bu sözleşme tam üçüncü kişi yararına, bakım alacaklısı üçüncü bir kişi olacak şekilde yapılabilir[4]. 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunun 614. Maddesine göre; sözleşmenin kurulmasıyla bakım alacaklısı, bakım borçlusunun aile topluluğuna katılmış olur. Yine mezkur kanunun 619. Maddesine göre; bakım alacaklısının hakkı başkasına devredilemeyen ve kişiye sıkı sıkıya bağlı sözleşmeden doğan bir haktır.

Sözleşmenin diğer tarafı bakım borçlusu, bakım alacaklısında olduğu gibi gerçek kişi olabileceği gibi, tüzel kişi de olması mümkündür[5]. Özellikle bakıma muhtaç olan kişilerin bakımını gerçekleştirmek, barındırmak ve gözetmek maksadıyla kurulan tüzel kişilerle yapılmakta olan sözleşmelerde bu özellik karşımıza çıkmaktadır[6]. Yine 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunun 614. Maddesinde bakım borçlusu, bakım alacaklısına almış olduğu malların değeri ve bakım alacaklısının önceki sosyal durumuna göre hakkaniyet gerektiren edimleri ifa etmekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. Ve ayrıca maddenin devamında bakım borçlusu hastalığında bakım alacaklısına gerekli özeni göstererek bakmak ve tedavi ettirmek, bakım alacaklısına uygun ve gıdayı sağlamak zorundadır.

Ölünceye kadar bakma sözleşmesinin oluşabilmesi için çeşitli unsurların bir araya gelmesi şarttır. Sözleşmenin unsurlarının neler olduğunun bilinmesi, bu sözleşmenin sıhhatli bir şekilde kurulması için önemlidir. Bu sözleşmenin unsurları şöyle sıralanabilir[7].

- Ölünceye kadar bakma sözleşmesinin unsurlarından ilki, bu sözleşmenin karşılıklı olmasıdır. Bu sözleşmenin tarafları birbirlerine karşı karşılıklı borç altına girmektedir. Bakım borçlusu bakım alacaklısına

[1] Fahrettin ARAL ve Hasan AYRANCI. *"Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri"*. Yetkin Yayınları. Ankara. 2018. s.52.

[2] Sinan AKKURT ve diğerleri. *"Borçlar Hukuku"*. Seçkin Yayıncılık. Ankara. 2019. s.397.

[3] Mustafa DÜNDAR. Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara. 2006. s.8.

[4] Aydın ZEVKLİLER ve K.Emre GÖKYAYLA. *"Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri"*. Turhan Kitabevi. İstanbul. 2019. s.732-733.

[5] Tekin KORKMAZ. Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara. 2008. s.32.

[6] Aydın ZEVKLİLER ve K.Emre GÖKYAYLA. a.g.e. s.733.

[7] Teslime AKOL AKKAN. Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi. KTO Karatay Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Konya. 2019. s.16-17.

bakmak, gerektiği takdirde tedavi ettirmek gözetmek borcu altına girmektedir. Bakım alacaklısı da bakım borçlusunun sözleşmeden kaynaklı borçlarına karşılık, malvarlığının tamamını veya bir kısmını devretme borcu altına girmektedir.

- Ölünceye kadar bakma sözleşmesinin diğer unsuru süre unsurudur. Sözleşme adından da anlaşılacağı gibi bakıma muhtaç veya ihtiyaç halinde bulunan bakım alacaklısının ölümüne kadar devam etmektedir.
- Ölünceye kadar bakma sözleşmesinin üçüncü ve son unsuru sözleşmeye taraf olanların anlaşmasıdır. Anlaşma, bakım alacaklısının bakım borçlusunun gözetim, tedavi ettirme, bakım gibi edimleri karşılığında, malvarlığının tamamını veya bir kısmını ölüme bağlı tasarrufla ya da sağlar arası yapılacak işlemlerle devretme borcu yönüyledir.

Ölünceye kadar bakma sözleşmesinin unsurları belirlendikten sonra, sözleşmenin hukuki niteliği üzerinde de durulması gerekmektedir. Sözleşmenin hukuki niteliği aşağıdaki şekilde özetlenebilir[8].

1. Taraflarına Karşılıklı Edim İçeren Bir Sözleşme Olması; Ölünceye kadar bakma sözleşmesi, sözleşmenin taraflarından bakım borçlusunun bakım alacaklısını bakıp, gözetme, tedavi ettirme edimine karşılık, sözleşmenin diğer tarafı olan bakım alacaklısına malvarlığının tamamını veya bir kısmını bakım borçlusuna sağlar arası yapılacak bir işlemle ya da ölüme bağlı bir tasarruf yoluyla devretme borcu altına girdiği bir sözleşmedir.

2. İvazlı Bir Sözleşme Olması; Sözleşme Borçlar Hukukuna göre bakım borçlusunun belli bir ivaz karşılığında bakım alacaklısının bakımını üstlenmesi şeklindedir. Sözleşme Miras Hukukuna göre ise, bakım alacaklısının bakım borçlusuna karşı edimini, bakım borçlusunu atanmış mirasçı veya vasiyet alacaklısı tayin ederek yerine getirmektedir.

3. Rızai Bir Sözleşme Olması; Rızai sözleşme, bilineceği üzere sözleşmeye taraf kişilerin karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanlarının yeterli kabul edildiğinden ve bu sözleşme de bakım borçlusu ile bakım alacaklısı arasında birbirine uygun ve karşılıklı irade beyanlarının sözleşmenin kurulması için yeterli olduğundan ölünceye kadar bakma sözleşmesi rizai bir sözleşmedir.

4. Sonuçları Talih ve Tesadüfe Bağlı Bir Sözleşme Olması; Edimlerden birinin kapsamı kesin olarak belirlenemeyen sözleşme türü, sonuçları talih ve tesadüfe bağlı sözleşmelerdir. Bu noktada ölünceye kadar bakma sözleşmesi de bakım borçlusunun ediminin ne zaman son bulacağı; diğer bir ifadeyle bakıma muhtaç kişinin ölümünün ne zaman gerçekleşeceği tam olarak bilenemediğinden bu kapsamda değerlendirilen bir sözleşme tipidir.

5. Sürekli Borç İlişkisi Doğuran Bir Sözleşme Olması; Ölünceye kadar bakma sözleşmesinde; bakım borçlusu bakım alacaklısına bakıma muhtaç kişiye ölünceye kadar bakıp, tedavi, gözetim vb.edimlerini sürekli bir şekilde aralıksız ve devamlı olarak yerine getirme borcu altında olduğundan sürekli borç ilişkisi doğuran bir sözleşmedir.

6. Kendine Özgü ve Bağımsız Bir Sözleşme Olması; Ölünceye kadar bakma sözleşmesi tipik birçok sözleşme ile benzer özelliklere sahip bulunsa da kendine özgü ve bağımsız bir sözleşme tipi olduğunu Borçlar Hukukunda özel borç ilişkileri kısmında *"Ömür Boyu Gelir ve Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi"* başlıklı on yedinci bö-

[8] Eraslan ÖZKAYA, "Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi". Seçkin Yayıncılık. Ankara. 2007. s.35 ; Turan ŞAHİN. "Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi". Yetkin Yayınları. Ankara. 2019. s.31-41.

lümün ikinci ayrımında yer verilerek göstermiştir. Ayrıca Miras Hukukunda da Borçlar Kanununa atıfta bulunularak sağlar arası hukuki işlemle ölüme bağlı tasarruf işlemleri kaynaştırarak kendine özgü ve bağımsız bir sözleşme tipi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Konuyla ilgili olarak son olarak sözleşmenin şeklinden bahsedilmesi uygun olacaktır. 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 612. Maddesine göre ölünceye kadar bakma sözleşmesi, hangi türde yapılırsa yapılsın resmi şekilde yapılması gerekmektedir. Ancak mezkur kanunun aynı maddesinin ikinci fıkrasında bir istisnaya yer verilmiştir. Buna göre sözleşmenin yetkili kurumların belirlediği şartlar dahilinde düzenlenmesi ve bakım borçlusunun Devletçe tanınmış bir bakım kurumu olması durumunda, sözleşmenin geçerlilik şekli olarak adi yazılı şekilde yapılması yeterli kabul edilmiştir. Ancak belirlenen bu istisna, sadece Borçlar Hukuku kaynaklı ölünceye kadar bakma sözleşmesinde geçerlidir. Miras Hukuku kaynaklı ölünceye kadar bakma sözleşmesi şekil itibariyle miras sözleşmesi şeklinde yapılması gerekmektedir[9]. Sonuç olarak sözleşmenin önceden belirlenemeyen sona erme zamanının olması ve sürekli borç doğurması sebebiyle resmi şekilde yapılması, sözleşmenin tarafları için ispat kolaylığı ve ispat güvenliği gibi kazanımlar verdiği gibi, sözleşmede yer alan hükümlerin daha net ve anlaşılır olmasını da sağlar[10].

1.2- Türleri

Doktrinde ölünceye kadar bakma sözleşmesi bakım alacaklısının karşı edimini yapılışına göre sağlar arası tasarruf işlemleri ve ölüme bağlı tasarruf yoluyla yapılan işlemler olarak iki şekilde incelenmektedir. Buna göre; bakım alacaklısının sağlar arası işlemlerle edimini yerine getirmesine borçlar hukukuna göre ölünceye kadar bakma sözleşmesi, ölüme bağlı tasarruf yoluyla yerine getirmesine miras hukukuna göre ölünceye kadar bakma sözleşmesi denilmektedir[11].

Doktrinde yapılan ayrımda görüleceği üzere, ölünceye kadar bakma sözleşmesi Borçlar Hukuku ve Miras Hukukuna göre çeşitlere ayrılarak incelenmektedir. Çalışmamızda bu ayrım dikkate alarak aşağıdaki başlıklar altında sözleşmenin türleri hakkında bilgiler verilmiştir.

1.2.1- Borçlar Hukukuna Göre Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi

Ölünceye kadar bakma sözleşmesi esasen 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun özel borç ilişkileri başlıklı ikinci kısmının on yedinci bölümünün ikinci ayrımında düzenlenmiştir. Mezkur kanunun 611-619. maddeleri arasında, ölünceye kadar bakma sözleşmesine ait konulara *(tanımı, konusu, şekli, güvencesi, iptali tenkisi, sona ermesi, devredilmezlik, iflas ve haciz halindeki istem)* yer verilmiştir.

Borçlar Hukuku kaynaklı ölünceye kadar bakma sözleşmesi adından anlaşılacağı üzere, tipik bir borçlar hukuku sözleşmesidir ve sağlar arası bir hukuki işlem olarak değerlendirilir. Bu sözleşme türünde bakım alacaklısı ve bakım borçlusu karşılıklı borç altına girmektedir[12]. Ba-

---

[9] Simge AKSU KAYACAN. *"Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesinde Bakım Alacaklısının Güvenceye Sağlamaya Yönelik Hakları"*. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt:21. Sayı:1. 2019. s.362.

[10] Alpaslan AKARTEPE. *"Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesinin Şekli"*. Sayı:34. 2004. (http://e-akademi.org). Erişim Tarihi: 01.06.2021.

[11] Gülşah Sinem AYDIN. *"Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesinin Türk Borçlar Kanununun 617. Maddesine Dayalı Olarak Sona Ermesi"*. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi. Cilt:24. Sayı:1. 2018. s.337.

[12] Yasemin DURAK. *"Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi"*. Başkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt:1. Sayı:1. 2015. s.271.

kım borçlusu bakım alacaklısını ölünceye kadar bakıp, tedavi ve gözetme gibi edimlerini yerine getirmektedir. Bakım alacaklısı ise genellikle sözleşmenin kurulmasından sonra edimini sağlığında yerine getirme yükümlülüğünü kabul etmekte ve sağlar arası tasarruf işlemi ile sözleşmeyle belirlenen malvarlığı değerlerini devretmektedir[13].

1.2.2- Miras Hukukuna Göre Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi

6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 611. maddesinde, bakım alacaklısının bakım borçlusunu mirasçı olarak ataması durumunda, ölünceye kadar bakma sözleşmesine miras sözleşmesine dair hükümlerin uygulanacağı ifade edilmiştir. Maddenin bu kısmı değerlendirildiğinde, ölünceye kadar bakma sözleşmesinin ikinci türü karşımıza çıkmakta, bu türlü durumda miras hukuku kaynaklı ölünceye kadar bakma sözleşmesi devreye girmektedir.

Miras Hukuku kaynaklı ölünceye kadar bakma sözleşmesinde ölüme bağlı tasarruf işleminin işlev kazandığı görülmektedir. Diğer bir ifadeyle bakım borçlusunun bakım alacaklısına karşı sözleşmeden doğan bakıp, tedavi, gözetim vb. edimleri yerine getirmesine karşılık, bakım alacaklısının edimi ölüme bağlı bir tasarrufla yerine getirmesine miras hukuku kaynaklı ölünceye kadar bakma sözleşmesi denilmektedir[14]. Bu sözleşme türünde, sözleşmenin taraflarının ehliyeti, sözleşmenin içeriği, sözleşmenin iptali ve sözleşmenin şekli konusunda Miras Hukuku hükümlerine göre hareket edilirken, Miras Hukukuna aksi olmadığı sürece Borçlar Hukuku hükümleri de uygulanır[15].

2- YASAL MEVZUAT, MAHKEME KARARI VE ÖZELGELER

Çalışmanın bu başlığında öncelikle 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu bağlamında ilgili kanuni düzenlemelerden ve konuyla ilgili olması hasebiyle 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 364. Maddesinden bahsedilmiştir.

Ardından çalışma konumuzla ilgili örnek mahkeme kararı incelenmiştir. Son olarak konuyla bağlantılı örnek özelgeler hakkında bilgiler verilmeye çalışılmıştır.

2.1- Yasal Mevzuat

Bu başlık altında ölünceye kadar bakma sözleşmesinin veraset ve intikal vergisi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği incelemek adına iki tane önemli kanunun konuyla ilgili olacak kısımlarından bahsedilmiştir. Bu kapsamda öncelikle 7338 Veraset ve İntikal Vergisi Kanunundan, bu kanun bağlamında veraset ve intikal vergisinin konusu, verginin mükellefi başlıkları incelenmiştir. Yine çalışma için önem arz eden bir başka konu olan ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunun 364. maddesinde Aile Hukuku başlığı altında düzenlenen Nafaka Yükümlülüğü konusu kanuni düzenleme çerçevesinde incelenmeye çalışılmıştır.

Veraset ve intikal vergisi, sağlar arasında veya veraset yoluyla ivazsız olarak gerçekleşen servet aktarımlarını konu alan, özel, subjektif, dolaysız ve nitelikli bir servet vergisidir[16]. Diğer bir ifadeyle veraset ve intikal vergisi, murisin bıraktığı vergilendirilebilir tereke üzerinden mirasçının murise yakınlığına göre ve tereke miktarının büyüklüğüne göre ya da herhangi bir karşılık güdülmeden yapılan ivazsız intikaller üzerinden alınan vergidir[17].

---

[13] Eraslan ÖZKAYA, a.g.e. s.26.

[14] Alpaslan AKARTEPE. *"Türk Hukukuna Göre Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi"*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul. 2004. s.25.

[15] Turan ŞAHİN. a.g.e. s.32.

[16] Salim Ateş OKTAR. *"Türk Vergi Sistemi"*. Türkmen Kitabevi. İstanbul. 2016. s.305.

[17] Cengizhan DOĞRUYOL. *"Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma"*. Savaş Yayınevi. Ankara. 2015. s.341.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun birinci maddesinde verginin konusundan bahsedilmiştir. Maddeye göre; Türkiye'de bulunan malların ve Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan şahıslara ait malların veraset yoluyla veya herhangi bir şekilde ivazsız tarzda bir şahıstan diğer bir şahsa devredilmesi, intikal etmesinin verginin konusuna girdiği belirtilmiştir. Madde dikkatlice incelendiğinde, verginin konusu bakımından kanunların uygulama alanı belirlenirken hem mülkilik hem de şahsilik ilkelerine yer verildiği görülmektedir. Diğer bir anlatımla; Türkiye'de bulunan malların bir şahıstan diğer bir şahsa intikalinde mülkilik ilkesi kullanılırken, Türk vatandaşlarına yabancı ülkelerden yapılan intikallerin ve Türk vatandaşı tarafından yapılan intikallerde de dayanak olarak şahsilik ilkesi dikkate alınmaktadır[18]. Kanunun birinci maddesinde yapılan düzenlemeyle, tabiyetine bakılmaksızın Türkiye sınırları için bulunan mallar ve çeşitli şartlar *(bir Türk Vatandaşının malının başkasına intikali yada yurt dışında bulunan malların bir Türk vatandaşına geçmesi)* altında yurt dışında bulunan malların intikali de veraset ve intikal vergisinin konusuna girdiği söylenebilir[19].

Veraset ve intikal vergisi kanunun birinci maddesi detaylı bir şekilde incelendiğinde; vergiyi doğuran olayın, veraset yoluyla mal intikalinde ve veraset dışındaki yollarla ivazsız mal intikalinde ayrı ayrı olduğu görülmektedir. Veraset yoluyla mal intikalinde vergiyi doğuran olay, bir kişiye ait malların ölüm veya gaiplik nedeniyle bir başka şahsa geçmesidir. Veraset dışındaki yollarla mal intikalinde vergiyi doğuran olay, sağ olan şahsın karşılıksız olarak başka bir şahıs adına tasarruf işlemi yapması ile gerçekleşmektedir. Karşılıksız (ivazsız) intikallere örnek olarak ikramiye yoluyla kazanım veya bir malın bağışlanması verilebilir[20].

Veraset ve intikal vergisi, veraset ve ivazsız intikal kavramı etrafında şekillendiği görülmektedir. Veraset kavramına bakıldığında; 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisinin 2. maddesinin c bendinde veraset; miras, vasiyet ve miras mukavelesi gibi ölüme bağlı tasarrufların olduğu ifade edilmiştir. Ölüme bağlı tasarruflar; murisin hukuki bir işlem yoluyla öldüğünde yapılmasını istediği hususları bildirmesidir. Mezkur kanunun 2. maddesinin c bendinde belirtildiği gibi ölüme bağlı tasarruflar, çok taraflı bir hukuki işlem olan miras sözleşmesi ve tek taraflı bir hukuki işlem olan vasiyetname olmak üzere iki türlüdür[21]. Mezkur kanunun 2. maddesinin d bendinde ise ivazsız intikal tabiri belirtilmiştir. Buna göre ivazsız intikalin, hibe yoluyla veya herhangi bir şekilde olan karşılıksız kazanımlar olduğunu, maddi ve manevi zarar karşılığında verilen tazminatların karşılıksız bir intikal olarak sayılmayacağı belirtilmiştir. İvazsız intikal kavramı için önemli bir husus "ivaz" kavramıyla ne anlaşılması gerektiğidir. Hukuki bir terim olarak "ivaz" hukuki işlemlerde karşı bir edadır. İvaz, bir hukuki işlem sonucu, işlemin tarafı olan kişilerin yapılan işlem karşılığında bir şey yapmak mecburiyetinde olması veya bir şey yapma yükümlülüğü altına girmesi sonucu oluşan durumu ifade eder[22]. Daha kısa bir anlatımla ivaz, bir malın/emtianın karşı-

[18] Doğan ŞENYÜZ ve diğerleri. *"Türk Vergi Sistemi"*. Ekin Yayınevi. Bursa. 2020. s.421-422.

[19] Nurettin BİLİCİ. *"Türk Vergi Sistemi"*. Savaş Yayınevi. Ankara. 2018. s.192.

[20] Zeynep DEMİRCİ. *"Veraset ve İntikal Vergisinin Uluslararası Anlaşmalar, Yargıtay ve Danıştay Kararları Çerçevesinde İrdelenmesi"*. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı:58. 2018. s.42-43.

[21] Muhammed Serdar SANCAR. *Veraset ve İntikal Vergisinde Karşılaşılan Darboğazlar, Çözüm Önerileri ve Amerika Birleşik Devletleri Uygulaması*. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara. 2019. s.18.

[22] Havva ŞAFAK. *Veraset ve İntikal Vergisi ve Türk Vergi Sistemi İçerisindeki Yeri.* Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Manisa. 2013. s.78.

lık sonucu el değiştirmesidir[23]. İvaz diğer adıyla karşılıklı intikalden ivazsız intikale gidilirse; ivazsız intikal ise, ivazlı intikalinin tersine karşılıksız olarak yapılan intikalleri ifade eder. İvazsız intikal karşılıksız olmadan elde edilen edinim, bir geçiş olarak değerlendirilebilir. Diğer bir deyişle karşılıksız edinim/geçiş, bir şey yapmadan veya vermeden bir emtianın/malın bir şahıstan diğer bir şahsa geçmesi şeklinde ifade edilebilir[24].

Veraset ve ivazsız intikal kavramları incelendikten sonra veraset ve intikal vergisinin mükellefiyeti dışında kalan kişiler hakkında bilgi edinmek için birinci maddenin devam hükmüne bakılması gerekmektedir. Birinci maddenin devam hükmünde, verginin mükellefi tutulmayacağı kişiler belirtilmiştir. Buna göre, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı bir şahsın Türkiye sınırları dışında yer alan malın karşılıksız surette veya veraset yoluyla kazanan ve Türkiye'de ikametgahı olmayan yabancı şahıs veraset ve intikal vergisi ile mükellef tutulamaz.

Mezkur kanunun beşinci maddesinde Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa göre verginin mükellefinin kimler olabileceği belirtilmiştir. Buna göre; verginin mükellefi, karşılıksız şekilde veya veraset yoluyla mal kazanan (iktisap eden) şahıstır. Şahıs kavramına Kanun ikinci maddesinde aksine hüküm olmadıkça gerçek ve tüzel kişilerin dahil olduğu belirtilmiştir. Bu doğrultuda verginin mükellefi aksine bir hüküm olmadıkça ve muafiyet hükümleri içinde olmadıkça tüzel kişilerde dahil edilmektedir[25].

Veraset ve intikal vergisinde mükellefiyet, beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyannamenin verildiği tarihte, beyanname verilmeyen haller ile verilen beyannamede gösterilmeyen mallar için intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte, resmi tasfiye, terekenin yazımı veya defter tutma durumlarında mahkemece bu işlemlerin tamamlandığı tarihte başlar[26].

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinden bahsedildikten sonra, çalışmanın konusu ile bağlantılı olan, bir başka konu olan nafaka yükümlülüğü incelenmelidir. Nafaka yükümlülüğü, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunun 364. Maddesinde zikredilmiştir. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunun 364. Maddesi Medeni Hukukun Aile Hukuku kısmı içinde nafaka başlığı altında yer almaktadır. Mezkur kanunun belirtilen maddesinde nafaka yükümlüsünden bahsedilmektedir. Maddenin içeriğine bakıldığında; *"Herkes, yardım etmediği takdirde yoksulluğa düşecek olan üstsoyu ve altsoyu ile kardeşlerine nafaka vermekle yükümlüdür. Kardeşlerin nafaka yükümlülükleri, refah içinde bulunmalarına bağlıdır. Eş ile ana ve babanın bakım borçlarına ilişkin hükümler saklıdır."* hükümlerine yer verilmiştir.

Maddeye bakıldığında; üstsoyun ve altsoy ile kardeşlerin birbirlerine karşı *(eş, ana ve baba bakım borçluluğu da saklı olmak üzere)* nafaka verme yükümlülüğü hususunda yardım edilmediğinde fakirliğe düşecek durumda olması şeklinde bir zorunlu bir halden bahsedildiği görülmektedir. Yine kardeşlerin birbirlerine nafaka yükümlülüklerinde refah içinde olma şartı konulmuştur. Yine maddenin içeriği incelendiğinde, nafaka yükümlülüğünün sınırı dar tutularak sadece kan hısımlarından üstsoy, altsoy ve kardeşlerin olduğu ifade edilmiştir. Bunların haricinde,

---

[23] Yeliz DURMUŞ. *Veraset ve İntikal Vergisi ve Türk Vergi Sistemi İçerisindeki Yeri.* Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 2015. s.54.

[24] Mehmet BAYDEMİR. *"Veraset ve İntikal Vergisi".* Aydın Tuna Matbaacılık. Aydın. 2011. s.61.

[25] Havva ŞAFAK ve Hatice YURTSEVER. *"Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler"*. Ege Akademik Bakış. Cilt:1. Sayı:1. 2015. s.28.

[26] Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Dairesi Başkanlığı. "*Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi"*, 2019, (http//gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 01.07.2021.

dayı, hala, teyze ve amca ile yeğenleri arasında ya da yeğenlerin amca, dayı, teyze ve halalarına karşı nafaka yönünden yükümlülükleri bulunmamaktadır. Yine bu şekilde kayın hısımları arasında da nafaka yönüyle yükümlülük bulunmamaktadır. Yani bir kişinin kayınpederine, kayınvalidesine veya eşinin kardeşlerine nafaka vermekle yükümlülüğü bulunmamaktadır[27].

2.2- Konuya Yargının Bakışı

Bu başlık altında hem ölünceye kadar bakma sözleşmesine ilişkin yargının yaklaşımı hem de bahsi geçen sözleşmeye ilişkin veraset ve intikal vergisinin konusuna girip girmediği hususunda örnek yargı kararlarından bahsedilmeye çalışılmıştır.

Ölünceye kadar bakma sözleşmesine ilişkin mahkeme kararları incelendiğinde, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu çerçevesinde düzenlenen bir konu olduğundan bahisle çoğunlukla özel hukuk alanında ortaya çıkan uyuşmazlıklar sonucu açılan davalara konu olduğu görülmektedir. Özellikle ölünceye kadar bakma sözleşmesine ilişkin Yargıtay nezdinde görülen davalara bakıldığında, genel itibariyle dava içeriklerinin mirasçılardan mal kaçırma ve muris muvazaası konularına ilişkin olduğu görülmektedir. Bu açıdan ölünceye kadar bakma sözleşmesi, sadece sözleşmenin tarafları olan bakım alacaklısı ve bakım borçlusunu ilgilendiren bir konu olmaktan çıkıp, sözleşme konusuyla ilgili olan diğer tarafları da etkileyen önemli bir konu haline gelmektedir. Bu noktada ölünceye kadar bakma sözleşmesinin önemine binaen, kendi çalışma konumuz nezdinde diğer bir anlatımla ölünceye kadar bakma sözleşmesinin veraset ve intikal vergisi konusuna girip girmediğinin tespitinde Yargıtay'ın konuya yaklaşımı aydınlatıcı bir rol üstlenecektir.

Yine ölünceye kadar bakma sözleşmesinin veraset ve intikal vergisi kapsamında olup olmadığı yönüyle Danıştay kararlarına da bakılması yerinde olacaktır. Bilineceği üzere vergisel uyuşmazlıklar yüksek mahkemelerde Danıştay nezdinde sonuca bağlanan bir konudur. Ölünceye kadar bakma sözleşmesi bağlamında Danıştay kararları gözden geçirildiğinde konuya ilişkin tarafımızca tek karara rastlanılmıştır. Bu karardan da çalışmada bahsedilmiştir.

Yargıtay 1. HD.'nin E.2019/2856 K.2021/1866 sayı ve 30.03.2021 tarihli kararında; ölünceye kadar bakma sözleşmesinin, taraflarına karşılıklı hak ve borç yükleyen bir akit olduğu, diğer bir anlatımla ölünceye kadar bakma sözleşmesinin ivazlı bir sözleşme türü olduğu ifade edilmiştir.

Yine Yargıtay 1 HD.'nin E.2019/4545 K.2021/461 sayı ve 28.01.2021 tarihli kararında; ölünceye kadar bakma sözleşmesi ile bakım alacaklısının sözleşme konusu malın mülkiyetini bakım borçlusuna geçirme; bakım borçlusunun da bakım alacaklısına ölünceye kadar bakıp gözetme yükümlülüğü altına girdiği ifade edilmiştir.

Ayrıca Yargıtay 1.HD.'nin E.2019/2955 K.2021/600 sayı ve 04.02.2021 tarihli kararında; ölünceye kadar bakma sözleşmesi kapsamında bakıp gözetme koşulu ile yapılan temlik işleminin geçerli olabilmesinde, sözleşmenin düzenlendiği tarihte bakım alacaklısının özel bakım ihtiyacı içerisinde bulunmasının zorunlu olmadığı, bu ihtiyacın ölünceye kadar bakma sözleşmesinden sonra doğması ya da bakım alacaklısının ölümüne çok kısa bir süre sürmesi ölünceye kadar bakma sözleşmesini etkilemeyeceğini belirtmiştir.

Örnek olarak verilen Yargıtay kararları incelendiğinde; Yargıtay ölünceye kadar bakma sözleşmesinin, iki tarafa borç yükleyen ivazlı bir sözleşme olarak nitelendirdiği görülmektedir. Bu nitelendirmeye binaen ölünceye kadar bakma

[27] Turgut AKINTÜRK ve Derya ATEŞ. *"Medeni Hukuk Aile Hukuku"*. Beta Yayıncılık. İstanbul. 2017. s.445.

sözleşmesi, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun konusuna girecek hususlar yönüyle belirtilen seçeneklerden ivazsız intikaller kısmına dahil edilemez.

Konuya ilişkin bahsi geçen Danıştay kararının da incelenmesi yararlı olacaktır. Ölünceye kadar bakma sözleşmesinin veraset ve intikal vergisinin konusuna dahil olup olmadığı yönünden, Danıştay 7 D.'nin E. 1985/164 K.1987/2 sayı ve 13.01.1987 tarihli kararında özetle şu hususlara yer verilmiştir. Kararda yer alan uyuşmazlık, bakım alacaklısının ¾ hissesine sahip olduğu taşınmazı ölünceye kadar bakma akdi ile kanuni mirasçıları olan eş ve çocuklarına intikalinin bir ivazlı intikal olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve bu noktada veraset ve intikal vergisine tabi olup olmayacağına ilişkindir. Kararda, ölünceye kadar bakma akdinin ivazlı bir intikal olarak sayılması halinde veraset ve intikal vergisi kapsamı dışında olacağını belirtmiştir. Ardından konu Medeni Kanunu'nun nafaka verme yükümlülüğü açısından değerlendirilmiş, konuya ilişkin Medeni Kanun hükümleri bağlamında dava konusu olayda müteveffanın eşi ve çocukları yönünden nafaka yükümlülüğü bulunmasından ötürü, ölünceye kadar bakma sözleşmesi sonucu yapılan intikallerin ivazsız intikal olarak değerlendirilerek dava konusu intikallerin veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Danıştay kararı incelendiğinde, ölünceye kadar bakma sözleşmesi iki tarafa borç yükleyen ivazlı bir sözleşme olarak değerlendirildiği, ancak ivazlılık konusu Medeni Kanun hükümleri ile birlikte değerlendirildiğinde nafaka vermekle yükümlü olan kişi tarafından yapılan intikalin kanunen ifası zorunlu olduğundan kasıtla ivazlı olarak değerlendirilmemesi gerektiği sonucuna varıldığı görülmektedir. Bu durum ölünceye kadar bakma sözleşmesinin ivazlı bir sözleşme türü olduğu gerçeğini değiştirmemekte, sadece Medeni Kanunda nafaka vermekle yükümlü kişiler açısından sözleşmenin ivazlılığına istisna teşkil etmekte olup, bu kişiler arasında yapılan ölünceye kadar bakma sözleşmeleri sonucu yapılan devirlerin ivazsız intikal sayılarak veraset ve intikal vergisine tabi olması gerekmektedir.

2.3- Konuya İdarenin Bakışı

Bu başlık altında ölünceye kadar bakma sözleşmesinin veraset ve intikal vergisi kapsamına girip girmediği hususunda konuyla ilgili olarak vergi idarelerince verilmiş özelgeler hakkında bilgi verilmiş, konuya ilişkin idarenin bakışı aktarılmaya çalışılmıştır. Özelgelerin içeriği hakkında bilgiler verildikten sonra, idarenin konuya bakışı toplu değerlendirilmiştir.

2003 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü (20.10.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.60/600-2296 sayılı Özelge) tarafından verilen özelge, bir şahsın kendisine ait gayrimenkul hissesini ölünceye kadar bakma karşılığında bir kişiye devretmesinin veraset ve intikal vergisi karşısındaki durumu hakkında verilmiştir. İlgili özelgede, vergi idaresi Borçlar Kanunu açısından ölünceye kadar bakma sözleşmesi ile yapılan intikallerin ivazlı intikal olduğu ve bu durumun veraset ve intikal vergisi kapsamında olmadığı ifade edilmiştir. Ardından konu Medeni Kanunu'nun nafaka yükümlülüğü bağlamında değerlendirilmiştir. Özelgeye konu olayda ölünceye kadar bakma sözleşmesinin taraflarının amca ve yeğen olduğu, sözleşmenin taraflarının Medeni Kanun hükümleri bağlamında birbirlerine karşı nafaka verme yükümlülüğünde olmadığından, olayda amcadan yeğene yapılan gayrimenkul intikallerinin ivazlı bir intikal olduğu ve bundan dolayı özelgeye konu olayda yapılan devir işleminin veraset ve intikal vergisi kapsamında olmadığı belirtilmiştir.

2011 yılında İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (06.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-005.01-1481 sayılı Özelge) tarafından verilen özelge, kişinin kardeşinin sahibi olduğu gayrimenkulün ölünceye kadar bakma

sözleşmesiyle kardeşine devrinin veraset ve intikal vergisi kapsamında değerlenip değerlenmeyeceği konu olmuştur. Özelgede, vergi idaresi Borçlar Kanunu yönüyle konuyu değerlendirilerek, ölünceye kadar bakma sözleşmesiyle yerine getirilen yükümlülükler karşılığında yapılan intikallerin ivazlı intikal olduğundan, veraset ve intikal vergisi kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği belirtilmiştir. Ardından konu, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunun 364. Maddesi hükmü (nafaka yükümlülüğü) bağlamında incelenmiştir. Bu incelemeyle mezkur kanunun 364. Maddesinde refah içinde olması şartıyla iki kardeşin birbirine nafaka yükümlülüğü bulunduğundan bahisle ve özelgeye konu olayda ölünceye kadar bakma sözleşmesinin taraflarının kardeşler olmasının tespitiyle, ölünceye kadar bakma sözleşmesiyle kardeşe yapılan gayrimenkul devirlerinin intikallerin ivazsız intikal olarak kabul edilmesi ve veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir.

2014 yılında Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (04.08.2014 tarih ve 38418978-120[Mük 80/13/33]-759 sayılı Özelge) tarafından verilen özelgeye, ölünceye kadar bakma sözleşmesi ile edinilen gayrimenkulün vergilendirilmesi konu edilmiştir. İlgili özelgede, vergi idaresi Borçlar Kanunu yönüyle konuyu değerlendirilerek, ölünceye kadar bakma sözleşmesinde yer verilen yükümlülükler karşılığında yapılan intikalin ivazlı intikal olduğu belirtilmiştir. Özelgede konu teşkil eden olay, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunun 364.madde bağlamında nafaka yükümlülüğü yönüyle değerlendirilmiştir. Değerlendirme sonucunda kişiye eşinden intikal eden gayrimenkulün, *(kişiyle eşi arasında 4721 sayılı Türk Medeni Kanunun 364. Maddesinde bakım borcu saklı tutulduğundan)* ölünceye kadar sözleşmesi bağlamında intikalinin ivazsız intikal olarak kabul edilmesi ve veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir.

2019 yılında İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (31.01.2019 tarih ve 66813766-160[1-2017/3]-45844 sayılı Özelge) tarafından verilen özelgeye, miras hukuku nitelikli ölünceye kadar bakma sözleşmesinin veraset ve intikal vergisine tabi tutulup tutulmayacağı konu edilmiştir. Özelgeye konu olayda, ölünceye kadar bakma sözleşmesinin tarafları amca ile yeğendir. Sözleşmenin içeriğinde kişinin amcasının sahip olduğu taşınır ve taşınmazları amcasının ölümünden sonra kişiye tescil hakkı verilmesi noktasında ölüme bağlı tasarruf içerdiğinden bahisle veraset ve intikal vergisi bağlamında görüş talep edilmiştir. Özelgede öncelikle veraset ve intikal vergisinin konusu ve vergi mükellefiyeti hakkındaki hükümlere yer verilmiş; vasiyet, miras sözleşmesi ve miras gibi ölüme bağlı tasarrufların veraseten intikal olduğu belirtilmiştir. Ardından özelgeye konu olay, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu yönüyle değerlendirilmiştir. Özelgede, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunun 611. Maddesine atıfta bulunularak, bakım alacaklısı sözleşmeye göre bakım borçlusunca mirasçı atanması durumunda ölünceye kadar bakma sözleşmesine miras sözleşmesine ilişkin hükümler uygulanır, ifadelerine yer verilmiştir. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu yönüyle de 364. Maddesine atıfta bulunularak nafaka yükümlülüğüne ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Daha sonra ölünceye kadar bakma sözleşmesi, borçlar hukuku ve miras hukuku yönüyle incelenmiş, miras hukukuna göre yapılan ölünceye kadar bakma sözleşmesinin borçlar hukukuna göre yapılan ölünceye kadar bakma sözleşmesinden farkının bakım alacaklısının karşı ediminin ölüme bağlı bir tasarruf içinde yer aldığı belirtilmiştir. Sonuç olarak ilgili özelgede, özelgeye konu olayın ölünceye kadar bakma sözleşmesinin ölüme bağlı tasarruf içeren miras hukuku temelli bir sözleşme olduğundan amcasından yeğenine intikal eden malların veraset yoluyla geçişi kabul edilerek veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir.

Yer verilen örnek özelgelerde; 2003 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü, 2011 yılında İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı ve 2014 yılında Ankara

Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelgeler birlikte değerlendirilmesi uygundur. Çünkü bahsi geçen özelgelerin içerikleri nispeten birbirleri ile benzerlik göstermektedir. Örnek özelgelerde, konunun mahkeme kararları yönüyle değerlendirilmesinde yer verilen Danıştay kararındaki uyuşmazlıkla benzer şekilde değerlendirildiği görülmektedir. Vergi idaresince düzenlenen bu özelgelerde; ölünceye kadar bakma sözleşmesi, iki tarafa borç yükleyen ivazlı bir sözleşme olduğu belirtmiştir. Ama özelgeye konu örnek olaylarda konunun değerlendirilmesi Medeni Kanun hükümleri yönüyle de değerlendirildiğinden ölünceye kadar bakma sözleşmesinin ivazlılık özelliği, nafaka verme yükümlüleri açısından istisna teşkil ederek ölünceye kadar bakma sözleşmesi bağlamında yapılan intikallerin ivazsız olarak yapıldığı kanunen kabul edilerek, veraset ve intikal vergisinin konusuna dahil edilmiştir. Ancak bu durum ölünceye kadar bakma sözleşmesinin ivazlı bir sözleşme olduğu hususunu değiştiremez. Diğer bir anlatımla Medeni Kanunu'nun 364. Maddesinde yer verilen hükümlerin uygulanmadığı kişiler arasında yapılan ölünceye kadar bakma sözleşmesi ile yapılan devirler ivazlı intikal olma özelliğini sürdürerek veraset ve intikal vergisinin konusu dışında kalmaya devam edecektir. Konuyla ilgili olarak örnek verilen birinci özelgede (2003 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen özelge) bu durumu net bir şekilde ortaya koymaktadır.

2019 yılında İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelge ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü özelgeye konu olayda, miras hukuku nitelikli ölünceye kadar bakma sözleşmesi konu edinmiştir. Burada yine ölünceye kadar bakma sözleşmesinin ivazlı bir sözleşme olduğunun tekraren dile getirilmesi gerekmektedir. Yani ölünceye kadar bakma sözleşmesi bağlamında Medeni Kanun'da yer verilen nafaka yükümlülüğü istisnası dışında ölünceye kadar bakma sözleşmesi sonucu yapılan devirlerin, ivazsız intikal olarak sayılması mümkün değildir. Özelgede örnek olayda amcadan yeğene yapılan devirler, ölüme bağlı tasarruf yoluyla yapıldığı görülmektedir. Diğer bir anlatımla ölünceye kadar bakma sözleşmesi, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 611. Maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen bakım alacaklısının bakım borçlusunu mirasçı ataması şeklinde gerçekleştirilmiştir. Bu noktada özelgedeki olayda görüleceği üzere; miras hukuku nitelikli ölünceye kadar bakma sözleşmesi, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun konu bakımından alternatif sunduğu veraseten intikaller kısmında değerlendirilmesi gerekmektedir. Yine burada bahsi geçen ölünceye kadar bakma sözleşmesi ivazsız intikaller arasında değerlendirilemez.

DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Çalışmada, ölünceye kadar bakma sözleşmesinden bahsedilmiş, ardından yasal düzenleme, örnek mahkeme kararları ve özelgeler ışığında ölünceye kadar bakma sözleşmesinin 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisinin kapsamına girip girmediği incelenmeye çalışılmıştır.

Ölünceye kadar bakma sözleşmesi 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu açısından özellikli bir konudur. Özellikli olması, ölünceye kadar bakma sözleşmesinin normal şartlar altında, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun kapsamına girmemesine rağmen çeşitli hallerde bu verginin konusuna dahil edilmesinden kaynaklıdır. Bu noktada bu hallerin tespit edilmesi, veraset ve intikal vergisi açısından, vergiye tabi olması gerekirken vergi alınmaması riskinin bertaraf edilmesinde, yine vergi kayıp kaçağının engellenmesi açısından önem arz etmektedir.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda ölünceye kadar bakma sözleşmesine ilişkin yer verilen hususlar gözden geçirildiğinde ve çalışmamızda defaten dile getirdiğimiz gibi ölünceye kadar bakma sözleşmesi iki tarafa borç yükleyen ivazlı bir sözleşmedir. Diğer bir anlatımla, Ölünceye kadar

bakma sözleşmesi ile bakım borçlusu bakım alacaklısına karşı ölümüne kadar bakıp gözetme edimi üstlenmekte, bakım alacaklısı bunun karşılığında uhdesinde bulunan malvarlığının bir kısmını veya tamamını bakım borçlusuna devir borcu altına girmektedir.

Ölünceye kadar bakma sözleşmesinin ivazlı bir sözleşme olması, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun konusunun ivazsız intikalleri içermesi sebebiyle kanun kapsamı dışında kalmasına neden olmaktadır. Ancak gerek mevzuat hükümlerinde, gerek mahkeme kararında ve özelgelerde görüleceği üzere, ölünceye kadar bakma sözleşmesinin ivazlılık özelliğine istisna teşkil eden durumlar ortaya çıkmaktadır. Bu hallerde, bakım alacaklısı ile bakım borçlusu arasında belli şartların bulunması halinde, ölünceye kadar bakma sözleşmesi sonucu yapılan devir işlemlerinin ivazsız intikal olarak değerlendirilmesi gerektirmektedir.

Ölünceye kadar bakma sözleşmesinin ivazlılık özelliğinin istisnası; 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 364. Maddesinde yer verilen nafaka verme yükümlülerinin bakım alacaklısı, nafaka talep edebilecek kişilerin de bakım borçlusu olmaları halinde geçerli olacaktır. Diğer bir anlatımla; ölünceye kadar bakma sözleşmesi Türk Medeni Kanunu nafaka yükümlülüğü bağlamında değerlendirildiğinde, ölünceye kadar bakma sözleşmesi sonucu yapılan devirler ivazsız intikal olarak sayılacaktır. Ölünceye kadar bakma sözleşmesinin ivazlılık özelliğine istisna getirilen bu hal, ölünceye kadar bakma sözleşmesinin 7338 Veraset ve İntikal Vergisi açısından özellikli bir konu olmasına kaynaklık etmektedir.

Ölünceye kadar bakma sözleşmesinin ivazlılık özelliğinin istisnasını teşkil eden hallerde ölünceye kadar bakma sözleşmesi sonucu yapılan devirler ivazsız intikal olacak ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kapsamına dahil olacaktır.

Çalışmada ölünceye kadar bakma sözleşmesinin 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu açısından özellikli olması adına yer verilen hallerden bir diğeri, miras hukuku nitelikli ölünceye kadar bakma sözleşmesidir. Bu sözleşme türünde bakım alacaklısı ile bakım borçlusu arasında miras hukukundan kaynaklı bir sözleşme ilişkisi kurulmakta, ölüme bağlı bir tasarruf yapılmaktadır. Yapılan bu sözleşme, ölünceye kadar bakma sözleşmesinin ivazlı özelliğini değiştirmemektedir. Bu noktada ivazlı bir intikal olarak ölünceye kadar bakma sözleşmesi, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi kapsamına girmemektedir. Ancak burada 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun diğer konusu veraseten intikaller devreye girmektedir. Miras Hukuku nitelikli ölünceye kadar bakma sözleşmesi bir ölüme bağlı tasarruf niteliğinde olduğundan veraseten intikalin konusuna girmektedir. Bu açıdan bu şekilde yapılan ölünceye kadar bakma sözleşmesi de 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na tabi olacaktır.

Sonuç olarak ölünceye kadar bakma sözleşmesi kapsam itibariyle birçok saç ayağını bünyesinde barındıran bir konudur. Bu yüzden bu sözleşmenin, veraset ve intikal vergisi kanunu kapsamına dahil edilip edilmediğini tespit etmek için konuyla ilgili her olayın kendi içinde değerlendirilmesi uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

- AKARTEPE, A. *"Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesinin Şekli"*. Sayı: 34. (http://e-akademi.org). Erişim Tarihi: 01 Haziran 2021.
- AKARTEPE, A. (2004). *Türk Hukukuna Göre Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul.
- AKINTÜRK, T. ve ATEŞ, D. (2017) *"Medeni Hukuk Aile Hukuku"*. Beta Yayıncılık. İstanbul.

- AKKURT, S.S., ERDOĞAN, K., TOKAT, H. (2019). *"Borçlar Hukuku"*. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- AKOL, T.A. (2019), Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi. KTO Karatay Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Konya.
- ARAL, F. ve AYRANCI, H. (2018). *"Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri"*. Yetkin Yayınları. Ankara.
- AYDIN, G.S. (2018). *"*Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesinin Türk *Borçlar Kanununun 617. Maddesine Dayalı Olarak Sona Ermesi"*. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi. Cilt:24. Sayı:1.
- BAYDEMİR, M. (2011). *"Veraset ve İntikal Vergisi"*. Aydın Tuna Matbaacılık. Aydın.
- BİLİCİ, N. (2018). *"Türk Vergi Sistemi"*. Savaş Yayınevi. Ankara.
- DEMİRCİ, Z. (2018), *"Veraset ve İntikal Vergisinin Uluslar arası Anlaşmalar, Yargıtay ve Danıştay Kararları Çerçevesinde İrdelenmesi"*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:58.
- DOĞRUYOL, C. (2015). *"Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma"*. Savaş Yayınevi. Ankara.
- DURAK, Y. (2015). *"*Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi*"*. Başkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt:1. Sayı:1.
- DURMUŞ, Y. (2015). *Veraset ve İntikal Vergisi ve Türk Vergi Sistemi İçerisindeki Yeri*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul.
- DÜNDAR, M. (2006). Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Dairesi Başkanlığı. *"Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi"*. (http//gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 01 Temmuz 2021.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (https://gib.gov.tr/). Erişim Tarihi: 01 Temmuz 2021.
- KAYACAN, S.A. (2019). *"*Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesinde Bakım Alacaklısının Güvenceye Sağlamaya Yönelik Hakları*"*. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt:21. Sayı:1.
- KORKMAZ, T. (2008). Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara.
- OKTAR, S.A. (2016). *"Türk Vergi Sistemi"*. Türkmen Kitabevi. İstanbul.
- ÖZKAYA, E. (2007). *"*Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi*"*. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- SANCAR, M.S. (2019). *Veraset ve İntikal Vergisinde Karşılaşılan Darboğazlar, Çözüm Önerileri ve Amerika Birleşik Devletleri Uygulaması*. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara.
- ŞAFAK, H. (2013). *Veraset ve İntikal Vergisi ve Türk Vergi Sistemi İçerisindeki Yeri.* Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Manisa.
- ŞAFAK, H. ve Yurtsever, H. (2015). *"Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler"*. Ege Akademik Bakış. Cilt:1. Sayı:1.
- ŞAHİN, T. (2019). *"*Ölünceye Kadar Bakma Sözleşmesi*"*. Yetkin Yayınları. Ankara.
- ŞENYÜZ, D. YÜCE, M. GERÇEK, A. (2020). *"Türk Vergi Sistemi"*. Ekin Yayınevi. Bursa.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi. (https://www.mevzuat.gov.tr/). Erişim Tarihi: 01 Temmuz 2021.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete. (https://www.resmigazete.gov.tr/). Erişim Tarihi: 01 Temmuz 2021.
- ZEVKLİLER, A. ve GÖKYAYLA, K.E. (2019). Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri. Turhan Kitabevi. İstanbul.

Yararlanılan Mahkeme Kararları ve Özelgeler

- Yargıtay 1. HD. E.2019/2856 K.2021/1866 KT. 30.03.2021.
- Yargıtay 1 HD. E.2019/4545 K.2021/461 KT. 28.01.2021.
- Yargıtay 1.HD. E.2019/2955 K.2021/600 KT. 04.02.2021.
- Danıştay 7. D. E.1985/164 K.1987/2 KT. 13.01.1987.
- Gelirler GM. 20.10.2003 tarih ve B.07.0. GEL.0.60/600-2296 sayılı Özelge.
- İstanbul VDB. 06.09.2011 tarih ve B.07.1. GİB.4.34.18.01-005.01-1481 sayılı Özelge.
- Ankara VDB. 04.08.2014 tarih ve 38418978-120[Mük 80/13/33]-759 sayılı Özelge.
- İzmir VDB. 31.01.2019 tarih ve 66813766-160[1-2017/3]-45844 sayılı Özelge.